



Skatteetaten

Returadresse:
Skatteetaten, Postboks 9200 Grønland, 0134 Oslo

Vår dato
26.10.2022

Din dato

Saksbehandler

800 80 000
Skatteetaten.no

Din referanse

Telefon

Org.nr
974761076

Vår referanse
2021/6625526

Postadresse
Skatteetaten
Postboks 9200 Grønland
0134 Oslo

U.off. offl. § 13, sktbl. § 3-2, skfvl. § 3-1 (1)

STORTINGET
Postboks 1700 Sentrum
0026 OSLO

ORG.NR. 971524960 STORTINGET

VEDTAK OM ENDRING AV GRUNNLAG FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT OG TILLEGGSSKATT- FOR PERIODEN 2017 - 2020

Vedlagt følger skattekontorets vedtak av 26.10.2022. Som det fremkommer her, har skattekontoret fattet følgende vedtak:

2017:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 604 194

Arbeidsgiveravgift økes med kr 226 162

Tilleggsskatt ilegges med 20 prosent av kr 35 910 og utgjør kr 7 182

2018:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 754 418

Arbeidsgiveravgift økes med kr 247 359

Tilleggsskatt ilegges med 20 prosent av kr 72 597 og utgjør kr 14 519

2019:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 823 200

Arbeidsgiveravgift økes med kr 257 042

Tilleggsskatt ilegges med 20 prosent av kr 43 205 og utgjør kr 8 641

2020:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 2 147 936

Arbeidsgiveravgift økes med kr 288 721

Tilleggsskatt ilegges med 20 prosent av kr 42 365 og utgjør kr 8 473.

Taushetsplikt

Vedtaket inneholder opplysninger om formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske eller personlige forhold for stortingsrepresentanter som har fått fri bolig tildelt fra Stortingets administrasjon. Dette er opplysninger som er taushetsbelagt etter skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd. Hjemmelen for at dere kan få disse opplysningene er skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 5-4, jf. § 3-2.

Klagerett

Dere kan klage på dette vedtaket. Klage må sendes innen seks uker fra dere mottar dette brevet. Klagen må inneholde informasjon om:

- Hvilket vedtak dere klager på
- Hvorfor det klages på dette vedtaket
- Hvilke endringer som ønskes.



Ta også med eventuelle andre opplysninger som kan ha betydning for klagen.

Klagen skal sendes til Skatteetaten. Dere kan sende klagen elektronisk ved å benytte klageskjema på [Altinn.no](https://altinn.no).

Skatteklagenemnda er klageinstans ved blant annet klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Skattedirektoratet er klageinstans for slike klager med tvistesum under kr 25 000, men i dette sakskomplekset har Skattedirektoratet bestemt at alle klager skal behandles av Skatteklagenemnda uavhengig av beløp. Se sktfvl. § 13-3 for utfyllende informasjon om klageinstans.

Dere kan lese mer om klageretten på skatteetaten.no.

Innsyn i egen sak

Dere har rett til å gjøre dere kjent med saksdokumentene i deres egen sak. Ta kontakt med Skatteetaten.

Søksmål

Dere kan reise søksmål mot staten om prøving av vedlagte vedtak. Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder regnet fra datoen vedtaket ble sendt.

Aktuelle regler

Følgende lover er aktuelle for informasjonen i dette brevet:

- retten til å påklage vedtak: skatteforvaltningsloven § 13-1
- klageinstans: skatteforvaltningsloven § 13-3
- klagefrist: skatteforvaltningsloven § 13-4
- innhold i klagen mv.: skatteforvaltningsloven § 13-5
- retten til å se sakens dokumenter: skatteforvaltningsloven § 5-4
- søksmålsadgang: skatteforvaltningsloven § 15-1
- søksmålsfrist: skatteforvaltningsloven § 15-4

Skatteforvaltningsloven finner dere på lovdata.no.

Har dere spørsmål?

Spørsmål om vedtaket kan rettes til  på telefon  eventuelt sendes i epost ved å gå inn på skatteetaten.no/sendepost.

Det er viktig å oppgi referansenummeret 2021/6625526 eller org.nr. 971524960 når dere kontakter oss.

Med hilsen



underdirektør
Skatteetaten



Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevet signatur

Skattekontorets vedtak i endringssak

ORG.NR. 971524960 STORTINGET

Kommune: OSLO
Periode: 2017 - 2020

Arbeidsgiveravgift

Avsnitt - Grunnlag for arbeidsgiveravgift	2017	2018	2019	2020	Totalt
					288 175
					833 875
					590 832
					133 472
					46 137
					460 512
					34 364
					55 212
					259 425
					711 498
					419 682
					1 026 644
					563 803
					253 937
					60 202
					165 296
					97 090
					42 500
					13 257
					13 257
					748 904



Avsnitt - Grunnlag for arbeidsgiveravgift	2017	2018	2019	2020	Totalt
					170 842
					340 832
Sum grunnlag for arbeidsgiveravgift	1 604 194	1 754 418	1 823 200	2 147 936	7 329 748
Sum beregnet arbeidsgiveravgift	226 162	247 359	257 042	302 841	1 033 404
Arbeidsgiveravgift reduksjon	0	0	0	-14 120	-14 120
Sum arbeidsgiveravgift	226 162	247 359	257 042	288 721	1 019 284

1 Saken gjelder

Myndighetsfastsetting av:

- Arbeidsgiveravgift
- Tilleggsskatt

1.1 Saksforholdet

Sakens faktiske side fremgår av punkt 5, der forholdene i saken til den enkelte representant omtales.

2 Kontrollens gjennomføring

I brev av 02.12.2021 varslet skattekontoret om kontroll av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for perioden 01.01.2017–31.12.2020 (kontrollperioden), begrenset til arbeidsgiveravgift for pendlerboliger som er tildelt fra Stortingets administrasjon.

Vi mottok tilsvarende 09.12.2021, 21.12.2021 og 22.03.2022. Skattekontoret og Stortingets administrasjon hadde løpende muntlig og skriftlig dialog i anledning kontrollen, og skattekontoret fikk etter anmodning tilsendt ytterligere informasjon. Skattekontoret innhentet som ledd i kontrollen også opplysninger direkte fra representantene som fikk fri bolig tildelt fra Stortingets administrasjon i kontrollperioden.

I brev av 16.06.2022 varslet skattekontoret om økning av arbeidsgiveravgift med kr 1 351 759. Videre ble det varslet at skattekontoret vurderte å legge tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt på de varslede endringene. Stortingets administrasjon fikk tilsvarsfrist til 15.08.2022, senere forlenget til 29.08.2022.

Vi mottok tilsvarende fra Stortingets presidentskap i brev datert 29.08.2022. Vedlagt brevet fulgte Stortingets administrasjons merknader til varselet.

Skattekontoret har også varslet om endring av inntekt for noen av representantene som fikk fri bolig tildelt fra Stortingets administrasjon i kontrollperioden. Skattekontoret har mottatt tilsvarende fra de fleste av disse representantene.

3 Merknader fra Stortingets presidentskap og Stortingets administrasjon

3.1 Merknader fra Stortingets presidentskap

I tilsvaret av 29.08.2022 peker presidentskapet på at det er iverksatt en rekke prosesser som skal sikre åpenhet og kontroll av økonomiske ordninger for stortingsrepresentanter. Det er viktig å ivareta tilliten til Stortinget som institusjon. Presidentskapet mener at skattekontrollen vil bidra til dette.

Presidentskapet har bedt Stortingets administrasjon holde dialogen med skattemyndighetene for å sikre seg nødvendig veiledning og oppklaring av uklarheter. Administrasjonens faglige vurderinger på forhåndsvarelet følger av det vedlagte svaret.

Presidentskapet opplyser at Stortinget selvfølgelig vil betale eventuelt utestående skatt og arbeidsgiveravgift når denne saken har fått sin avklaring. Det understrekes at Stortinget selvsagt ikke har noen intensjon om eller interesse av å unnta noen forhold fra rettmessig beskatning, verken på vegne av Stortinget som institusjon eller de enkelte representantene. Dersom Skatteetaten konkluderer med at Stortinget har gitt uriktige opplysninger om skatt eller arbeidsgiveravgift, ønsker presidentskapet å peke på at Stortingets administrasjon mener de ikke har vært orientert om de tolkninger av skattereglene som Skatteetaten nå gir uttrykk for. Stortingets administrasjon har veiledet stortingsrepresentantene på grunnlag av sin forståelse av reglene.

3.2 Merknader fra Stortingets administrasjon

Merknader fra Stortingets administrasjon til varselet gjengis i sin helhet:

«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 forhåndsvarelet, 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 skatleggingen 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 i 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 gnr. 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 forhåndsvarselet.

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 fradragføres, 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, en 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 en bolig (boenhet) på hjemstedet og til en 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 SÆRREGELEN 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. Eksemplene 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 unnskyldelige 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.»

4 Skatteetatens vurdering av skattereglene

4.1 Prosessuelt - endringsadgang

Skattemyndighetene kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig eller det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9 i skatteforvaltningsloven (sktfvl.). Dette følger av sktfvl. § 12-1 første ledd.

Bestemmelsen omfatter også fastsetting av arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23. Etter sktfvl. § 9-1 første ledd jf. § 8-6 første ledd og a-opplysningsloven skal arbeidsgiver egenfastsette grunnlaget for arbeidsgiveravgift ved å levere månedlige a-meldinger.

I dette tilfellet er det fastsatt for lavt grunnlag for arbeidsgiveravgift på a-meldingene. Skattefastsettingene er dermed uriktige og kan endres etter sktfvl. § 12-1 første ledd.

Før en sak tas opp til endring, må skattekontoret også vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Dette følger av sktfvl. § 12-1 annet ledd.

Skattekontoret har foretatt en helhetlig vurdering av momentene over og er kommet til at vilkårene for å ta skattefastsettingen opp til endring er oppfylt for kontrollperioden. I retning av å ta fastsettingen opp til endring, har vi lagt vekt på at saken gjelder skattespørsmål av stor samfunnsmessig betydning som berører mange. I samme retning trekker det at dere ikke har gitt fullstendige opplysninger ved innlevering av skattemelding og at saken er godt opplyst. Den tid som har gått taler da ikke avgjørende mot å ta fastsettingen opp til endring.



Fristen for å ta opp saker til endring er fem år etter utgangen av skatleggingsperioden, jf. sktvl. § 12-6 første ledd. For skatleggingsperioden 2017 utløper endringsfristen 31.12.2022. De varslede endringene gjelder skatleggingsperioden 2017-2020, og fristreglene er derfor ikke til hinder for at fastsettingen tas opp til endring.

4.2 De materielle skattereglene

Det har kommet innsigelser til Skatteetatens rettsanvendelse fra alle parter i dette sakskomplekset. Vi har tatt inn anførselene der de hører hjemme i redegjørelsen for Skatteetatens rettsanvendelse her i punkt 4. I tillegg følger redegjørelsen for Skatteetatens rettsanvendelse som vedlegg til vedtak om endring av inntekt til representanter som har fått tildelt skattepliktig pendlerbolig fra Stortingets administrasjon i kontrollperioden. Ved å gjøre det på denne måten får alle parter samme informasjon om Skatteetatens forståelse av pendlerreglene.

4.2.1 Generelt om plikten til å betale arbeidsgiveravgift

Det følger av folketrygdloven § 23-2 første ledd at arbeidsgiver «skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere». Det følger videre av bestemmelsens tredje ledd at «[f]or naturalytelser skal det betales arbeidsgiveravgift i den utstrekning naturalytelsene og godtgjørelsene skal tas med ved beregningen av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven (sktbl.) §§ 5-6 og 5-8».

Av sktbl. § 5-6 fremgår at det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig «lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven (sktl.) § 5-10». Plikten til å betale arbeidsgiveravgift på fri bolig beror således på om fordelingen av å få stilt bolig til disposisjon er en skattepliktig eller skattefri ytelse. Naturalytelser som ikke er skattepliktige vil aldri være trekkpliktige, mens naturalytelser som er skattepliktige i utgangspunktet er trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav a.

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift påhviler den som utbetaler lønn eller andre trekkpliktige ytelser. Det er således ikke krav om at mottaker av ytelsen er i et ansettelsesforhold.

Arbeidsgiveravgiften er regionalt differensiert. Oslo kommune tilhører sone 1 der avgiftssatsen er 14,1 %. I forbindelse med koronapandemien ble satsen for arbeidsgiveravgift for 3.termin 2020 redusert til 10,1 %. Reduksjonen fremkommer av egne tabeller der det er aktuelt.

4.2.2 Generelt om skattereglene for fri bolig som naturalytelse i arbeidsforhold

Det følger direkte av skatteloven (sktl.) § 5-1 første ledd at «enhver fordel vunnet ved arbeid» er skattepliktig. At skatteplikten også gjelder for naturalytelser, herunder fri bolig, knyttet til arbeidsforholdet, følger av sktl. § 5-12, jf. § 5-10.

I den grad skattyter er gitt fradragsrett for en kostnad, kan også arbeidsgiver dekke samme kostnad skattefritt. Dette følger av den såkalte nettometoden i skatteretten, som også kommer til uttrykk i sktl. § 5-11 annet ledd.

Sktl. § 6-1 første ledd gir rett til fradrag for kostnad som er pådratt for «å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Videre følger det av bestemmelsens annet ledd at det ikke gis "fradrag for private kostnader for skattyter selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold". Følgelig må det trekkes en grense mellom privatkostnader og kostnader til inntekts ervervelse. Når det gjelder kostnader til bolig så er dette, som nevnt, i lovteksten kategorisert som en privatkostnad som i utgangspunktet ikke er fradragsberettiget. Får arbeidstaker dekket kostnader som er kategorisert som private kostnader, slik som privat bolig, vil dette som den store hovedregel representere en skattepliktig fordel for arbeidstakeren.

Skatteloven angir imidlertid at i enkelte tilfeller vil utgifter til bolig ikke nødvendigvis kategoriseres som en privat kostnad. Dette gjelder for eksempel skattyter som jobber langt unna hjemmet sitt, slik at arbeidet nødvendiggjør at arbeidstaker må overnatte i en bolig nærmere jobben. Slike arbeidstakere vil naturlig nok som regel bli påført noen ekstra kostnader i forhold til skattyterne som kan bo og jobbe samme sted. Lovgiver har derfor lagt til grunn at arbeidstaker kan få fradrag for de merkostnadene dette innebærer til f.eks. losji, jf. sktl. § 6-13 som har følgende formulering: «Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet». På samme måte kan også arbeidsgiver dekke slike merkostnader skattefritt etter nettometoden. Arbeidsgivers adgang til skattefri dekning av merkostnader ved opphold utenfor hjemmet følger også direkte av sktl. § 5-15 første ledd bokstav q.

Bestemmelsen oppstiller to vilkår som må være oppfylt for at arbeidsgiver kan yte skattefri dekning av pendlerbolig til sin arbeidstaker. Det første vilkåret er at skattyter må bo utenfor hjemmet sitt av hensyn til arbeidet (pendlerstatusvilkåret), se punkt 4.2.3 nedenfor. Det andre vilkåret knytter seg til at skattyter må bli påført ekstra kostnader til losji ved å ikke kunne bo hjemme (merkostnadsvilkåret), se punkt 4.2.4 nedenfor. Tilsvarende vilkår gjelder for rett til fradrag for losjikostnader etter sktl. § 6-13.

Disse vilkårene vil gjennomgå nærmere i det følgende.

4.2.3 Pendlerstatusvilkåret

For at fordel ved fri pendlerbolig skal være skattefri kreves det - som nevnt - at skattyter "av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet", jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Hvilken bolig som anses som skattyters hjem i denne sammenheng, avgjøres ut fra kriteriene for hva som utgjør vedkommendes skattemessig bosted etter sktl. § 3-1, se punkt 4.2.3.1 under. Derneft må det vurderes hvorvidt skattyter må bo utenfor dette skattemessige bostedet grunnet arbeid, ref. punkt 4.2.3.2 nedenfor.

Opphold utenfor det skattemessige bostedet av andre grunner, f.eks. studier eller fritidsformål, medfører ikke at en person anses som pendler skattemessig.

Sktl. § 3-1 annet ledd angir at tidspunktet for å fastsette skattemessig bosted er 1. januar i inntektsåret. Formålet med sktl. § 3-1 annet ledd er å fordele beskatningsretten mellom kommunene, bestemmelsen regulerer ikke hvilket tidspunkt som skal legges til grunn i relasjon til sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Dersom skattyter flytter og flyttingen medfører at pendlerstatusvilkåret ikke lenger er oppfylt, vil adgangen til å motta pendlerbolig skattefritt opphøre fra det reelle flyttetidspunktet.

4.2.3.1 Reglene om skattemessig bosted

For å avklare om skattyter er pendler skattemessig, må man som nevnt ta stilling til hva som er skattyters skattemessige bosted. Skattemessig bosted reguleres av sktl. kapittel 3. Det kan være avvik mellom skattemessig bosted og folkeregistrert bosted, og folkeregistrert bosted er ikke avgjørende for hva som er korrekt skattemessig bosted. Det presiseres at vedtaket om endring ikke gjelder endring av folkeregistrert bosted for berørte representanter mv.

Avvik mellom skattemessig og folkeregistrert bosted kan blant annet skyldes at reglene om skattemessig bosted etter sktl. kapittel 3 og reglene om bosted etter folkeregisterloven (frl.) kapittel 5 ikke er identiske. Avvik kan også skyldes at skattyter ved en feil har vært registrert i uriktig kommune i Folkeregisteret. For eksempel vil skattyter som har unnlatt å sende pliktig flyttmelding til Folkeregisteret ved endret bosted fra hjemkommune til annen kommune, kunne være skattemessig bosatt i tilflyttingskommunen, selv om vedkommende uriktig står folkeregistrert i den opprinnelige hjemkommunen.

De alminnelige reglene om skattemessig bosted

Hovedregelen om skattemessig bosted fremgår av sktl. § 3-1 fjerde ledd første punktum:

«Personlig skattyter anses som bosatt i den kommunen hvor vedkommende har sitt hjem.»

Hovedregelen for enslige er at de har sitt «hjem» der de har overveiende døgnhvile, jf. forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 3-1-1 annet ledd. Tilsvarende fremgår også av Skatte-ABC 2021-2022, emnet «Bosted – skattemessig bosted», punkt 2.1.

Det følger videre av Skatte-ABC 2022, temaet Bosted – Skattemessig bosted, punkt 7.2 Døgnhvile, hva som menes med døgnhvile:

«Hvor skattyteren har døgnhvile

Stedet for døgnhvilen skal anses å være der hvor skattyteren faktisk oppholder seg under døgnhvilen. Det vil være der skattyteren tar sin nattesøvn eller tilsvarende hvile. Overnattinger på andre steder enn boligen på hjemstedet og pendlerboligen, skal ikke tilordnes noen av boligene.»

Skattyter som bor sammen med ektefelle og/eller barn, har som hovedregel sitt hjem der ektefelle og/eller barn er bosatt, jf. sktl. § 3-1 femte ledd første punktum.

For skattytere som i forbindelse med arbeid pendler mellom flere boliger gjelder særlige regler, som innebærer at skattemessig bosted kan være et annet sted enn der vedkommende har overveiende døgnhvile. For skattytere som har felles hjem med ektefeller og/eller barn, kreves det en tilstrekkelig besøkshyppighet for at boligen der ektefelle og/eller barn bor skal kunne anses som det felles hjem for skattyter. For enslige, jf. FSFIN § 3-1-3, kreves «så regelmessige og hyppige hjembesøk som forholdene gjør rimelig».

For enslige pendlere vil reglene for skattemessig bosted videre avhenge av om skattyter er 22 år eller eldre eller 21 år eller yngre ved inntektsårets utgang. For enslige som er 22 år eller eldre er for eksempel kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke, jf. FSFIN § 3-1-5 annet ledd annet punktum. Et annet eksempel er at selvstendig bolig for denne gruppen vil gå foran foreldrehjem, mens det er motsatt for de som er 21 år eller yngre.

For skattytere som i forbindelse med arbeid pendler tilstrekkelig hyppig mellom flere boliger, kan boligenes beskaffenhet være avgjørende ved vurderingen av det skattemessige bosted. Det kan være av betydning hvorvidt boligen er en såkalt selvstendig bolig eller uselvstendig bolig. Med selvstendig bolig menes bolig som har minst 30 m² primærrom og innlagt vann og avløp. Det er også et krav at bruken forutsettes å få en varighet av minst ett år, jf. FSFIN § 3-1-4. Dersom det bor flere i boligen kreves det ytterligere 20 m² primærrom per person over 15 år. Bolig som ikke oppfyller disse kravene, anses som uselvstendig. Foreldrehjemmet (den boenhet som foreldrene disponerer) vil aldri kunne anses som selvstendig bolig for skattyter.

Tabellen under illustrerer rangeringen mellom de ulike boligtypene for enslige som i forbindelse med arbeid pendler tilstrekkelig hyppig mellom flere boliger. Den av boligene som står høyst på rangeringen anses som pendlerens skattemessige bosted. Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter rangeringen, må en falle tilbake på «døgnhvileregelen».

Personer som ved utgangen av inntektsåret er 21 år eller yngre	Personer som ved utgangen av inntektsåret er 22 år eller eldre
Foreldrehjemmet	Selvstendig bolig
Selvstendig bolig	Foreldrehjemmet
Uselvstendig bolig	Uselvstendig bolig

For skattytere med familie kan det være av betydning om en bolig er å anse som felles hjem for familien. For at en bolig skal være felles hjem for to ektefeller, må begge ektefeller benytte den til boligformål og ha tilstrekkelige besøksreiser til boligen. Dersom ektefellene pendler mellom flere felles boliger, blir bostedet avgjort etter følgende rangering: Den av boligene som også er felles med barn, den av boligene som er selvstendig, eller den boligen der ektefellene til sammen har overveiende døgnhvile.

En skattyter kan ha så omfattende opphold et annet sted enn i hjemmet, at vedkommende har byttet skatterettslig bosted. Dette går frem av skatteloven § 3-1 fjerde ledd annet punktum:

«Opphold utenfor hjemmet som følge av arbeid eller av andre grunner endrer ikke bosted med mindre forholdene ellers er slike at skattyteren må regnes å ha sitt hjem på det nye oppholdsstedet.»

Enslige skattytere som ikke oppfyller kravet til besøkshyppighet, og som tar overveiende døgnhvile på et nytt sted, vil etter hovedregelen anses for å ha byttet skattemessig bosted. For skattytere som har skole eller studier som hovedbeskjeftigelse, er det imidlertid i praksis etablert et unntak fra denne regelen. Overveiende døgnhvile et annet sted enn i hjemmet, på grunn av hovedbeskjeftigelse med skole eller studier, fører ikke automatisk til at disse bytter skattemessig bosted. Skatteetaten legger til grunn at skattyter vil ha en valgt i disse tilfellene. Dersom studenten oppfyller vilkårene etter de ordinære reglene for å anses flyttet til studiestedet (dvs. har overveiende døgnhvile der), vil vedkommende kunne velge å være skattemessig bosatt på studiestedet. Vedkommende vil imidlertid i stedet kunne velge å opprettholde skattemessig bosted i foreldrehjemmet.

Dersom skolegang/studier avsluttes eller ikke lenger er hovedbeskjeftigelse, gjelder imidlertid vanlige regler om bytte av bosted.

Et eksempel kan illustrere reglene; en enslig skattyter med skattemessig bosted i foreldrehjemmet tar overveiende døgnhvile i en annen kommune, med studier som hovedbeskjeftigelse. Skattyter kan da velge mellom å opprettholde skattemessig bosted i foreldrehjemmet eller ha skattemessig bosted i den andre kommunen. Dersom skattyter ikke lenger har studier som hovedbeskjeftigelse, men opprettholder overveiende



døgnhvile i den andre kommunen, bortfaller valgadgangen. Skattyter skal da anses skattemessig bosatt i den andre kommunen etter hovedregelen.

De alminnelige reglene som her er gjennomgått kommer til anvendelse både ved vurderingen av skattemessig bosted før tiltredelsen for stortingsrepresentanter, medlemmer av Regjeringen mv., og ved vurderingen av om skattemessig bosted eventuelt er endret i ettertid.

Den særskilte bostedsregelen i skatteloven § 3-1 sjette ledd

I sktl. § 3-1 sjette ledd er det oppstilt en særskilt bostedsregel for «medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor».

Etter særregelen kan stortingsrepresentanter mv. «anses som bosatt i den kommunen der de hadde bosted før de tiltrådte (...) så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen». Etter denne bostedsbestemmelsen er det tilstrekkelig for å opprettholde tidligere bosted at representanten mv. disponerer en bolig til privat bruk når vedkommende er i hjemkommunen. Det gjelder ingen krav til besøkshyppighet for stortingsrepresentanter mv. etter denne bestemmelsen, og hvorvidt stortingsrepresentant mv. har kostnader til boligen som disponeres i tidligere hjemkommune er irrelevant med tanke på bostedsvurderingen etter skattereglene.

Skattemessig bosted før første gangs tiltredelse avgjøres etter de alminnelige bostedsreglene. Ved hver ny tiltredelse må man etter særregelen vurdere hva som er korrekt skattemessig bosted. Det skattemessige bostedet vedkommende representant mv. har ved førstegangs tiltredelse etter særregelen, vil videreføres ved ny tiltredelse, såfremt vilkårene i særregelen ellers er oppfylt. Reglene om skattemessig bosted gjør det nødvendig å vurdere skattemessig bosted ved førstegangs tiltredelse. I enkelte tilfeller skjedde førstegangs tiltredelse mange år tilbake i tid.

Skatteetaten legger til grunn at stortingsrepresentanter mv. kan velge mellom skattemessig bosted etter særregelen og skattemessig bosted etter de alminnelige reglene, dersom vilkårene er oppfylt etter begge regelsett. Dersom vilkårene for å være bosatt etter særregelen ikke er oppfylt, vil imidlertid de alminnelige reglene avgjøre skattemessig bosted.

4.2.3.2 Opphold borte fra skattemessig bosted - grunnet arbeid

Vilkåret om at opphold borte fra hjemmet må skje «av hensyn til arbeidet», krever at arbeidssituasjonen, avstanden mellom hjem og arbeidsstedet, og eventuelt andre forhold, etter en helhetsvurdering gjør overnatting borte fra skattemessig bosted (hjemmet) nødvendig. Skatteklagenemnda har i vedtak SKNS1-2019-91 uttalt at:

«Når reisetida ikkje overstig det som er vanleg for mange dagpendlarar må det krevjast at det ligg føre forhold som gjer dagpendlinga særleg krevjande. Døme på dette er:

Yrkesmessige forhold
Svekka helse
Høg alder.»

For stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer mv. er det i praksis lagt til grunn at kravet om avstand mellom hjem og arbeidssted som utgangspunkt vil være oppfylt, dersom avstanden er større enn 40 kilometer mellom hjemmet og arbeidsstedet.

Pendlerstatusvilkåret krever, som nevnt, at skattyter må «bo utenfor hjemmet» «av hensyn til arbeidet». Det kan reises spørsmål om vilkårene er oppfylt når skattyter har kortere permisjon fra arbeidet (f.eks. foreldrepermisjon), og derfor i utgangspunktet ikke har behov for å pendle til arbeidsstedet.

Skatteetaten er av den oppfatning at vilkåret «av hensyn til arbeidet» vil være oppfylt, dersom arbeidsgiver anser pendlerbolig i permisjonstiden som nødvendig, hovedsakelig ut fra egne, arbeidsrelaterte interesser. Dersom det i hovedsak er i arbeidsgivers interesse at boligen i permisjonstiden står til arbeidstakers disposisjon, vil pendlerboligen etter vårt syn ikke utgjøre en skattepliktig fordel, selv om boligen i perioder står ubrukt. Dette stiller seg annerledes dersom arbeidstakerens private interesser er mer fremtredende enn arbeidsgivers interesser, ved at f.eks. pendlerboligen benyttes av et eldre barn som er student.



I en situasjon hvor vilkårene for skattefri pendlerbolig har vært oppfylt i forkant av permisjonen, og permisjonen er ment å være midlertidig, ved at vedkommende skal tilbake i samme jobbsituasjon etter endt permisjonstid, vil vi som utgangspunkt legge til grunn at tilknytningen mellom arbeid og behovet for pendlerbolig er oppfylt.

4.2.3.3 Nærmere om forståelsen av bostedsbestemmelsene

Skattyter disponerer ikke lenger bolig i opprinnelig bostedskommune

Dersom stortingsrepresentant mv. ikke lenger disponerer noen bolig i den kommunen der vedkommende hadde bosted før tiltredelse, for eksempel fordi boligen selges eller hele boligen leies ut, er vedkommende i utgangspunktet utenfor særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd. Hvis representanten mv. derimot flytter direkte til bolig i annen kommune, som også ligger mer enn 40 km fra arbeidstedet, kan representanten mv. få bosted etter særregelen i denne nye kommunen.

En slik lovforståelse harmonerer, etter vår oppfatning, med begrunnelsen for særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd, som var at Oslo ikke skulle få overført skatteproveny fra distriktene, og at opphold i Oslo skulle anses midlertidig på grunn av vervets karakter. I det videre redegjøres det for sentrale kilder som underbygger Skatteetatens regelforståelse på dette området.

Særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd ble først innført for statsråder i 1930 (den gang sktl. § 24 fjerde ledd) og ble senere utvidet til å omfatte stortingspolitikere fra 1956, og statssekretærer og statsrådenes politiske rådgivere fra 1990. Ved endringen i 1990 gis det i forarbeidene i Ot.prp. nr. 52 (1989–1990) en bredere begrunnelse for særregelen enn det som fremgår av de eldre forarbeidene:

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

Opprinnelig stilte ikke bestemmelsen noe krav om at representanten mv. disponerte en bolig i hjemkommunen. Det innebar at representanten mv. kunne beholde opprinnelig bosted som skattemessig bosted, selv om de ikke disponerte noen bolig der. Videre var det stadfestet gjennom eldre forarbeider og rettspraksis (dom fra Salten herredsrett, inntatt i Utv VI 1939-1952, s. 684 flg.) at det var adgang til å endre skattemessig bosted etter sktl. § 3-1 sjette ledd, når en politiker flyttet fra sitt opprinnelige bosted. En politiker kunne således flytte fra én kommune utenfor Oslo og omegn (40 km grensen) til en annen kommune utenfor Oslo, og bli skattemessig bosatt i den andre kommunen etter sktl. § 3-1 sjette ledd. I denne forbindelse uttalte herredsretten at det først er:

«etablering av nytt bosted som kan bryte forbindelsen med tidligere bostedskommune, og dette nye bostedet kan ikke være begrunnet i bostedet som statsråd».

Oslo var derfor utelukket som skattemessig bosted, med mindre politikerens etablerte seg der uavhengig av vervet. En slik forståelse av den særlige bostedsregelen er også i tråd med ordlyden i bestemmelsen slik den lød i 1930 og frem til den ble endret i 1997. Fra 1956 hadde bestemmelsen følgende ordlyd:

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

Ordlyden ble endret noe ved lov av 25. mars 1977 og var uendret frem til 1997:

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

Som vist tidligere, ble betydningen av å beholde tilknytningen til, og kontakten med, valgdistriktene trukket frem som generelle hensyn bak særregelen da den ble utvidet i 1990. Disse hensynene kunne tale for å begrense særregelen til flytting innenfor den enkelte politikers valgdistrikt. Forarbeidene drøftet imidlertid ikke flyttesituasjonen nærmere. Bestemmelsens ordlyd om etablering av nytt bosted uavhengig av vervet ble heller ikke endret. Skatteetatens kan derfor ikke se at en ved utvidelsen i 1990 mente å begrense den adgang til å flytte bosted innenfor særregelen som var etablert i praksis fram til lovendringen i 1997.



I 1997 ble reglene om skattemessig bosted (og folkeregistrert bosted) endret på et sentralt punkt. Det ble ved denne lovendringen innført et krav om å disponere bolig på hjemstedet, jf. Ot.prp. nr. 64 (1996–1997) kapittel 1. Bakgrunnen var uklarheter i regelverket når representanten med familie etablerte et hjem i Oslo-området. Med denne lovendringen var det ikke lenger tilstrekkelig at en hadde *hatt* en bolig i hjemkommunen før en tiltrådte vervet. Fra dette tidspunktet måtte representanten *disponere* bolig i hjemkommunen for å opprettholde tilknytningen (skattemessig bosted). Hvis en ikke lenger disponerte bolig på hjemstedet, ville tilknytningen bli brutt. Virkningen av det ville være at skattemessig bosted ble endret. Begrunnelsen for endringen var å knytte folkeregistreringer til en konkret adresse.

Forarbeidene drøfter imidlertid ikke situasjonen hvor representant mv. ikke lenger disponerer bolig i opprinnelig kommune, men disponerer bolig i en ny kommune som ikke er Oslo. Men samtidig som lovgiver i reglene om skattemessig bosted innførte et krav om å disponere bolig på hjemstedet, ble setningen i loven som regulerte flyttesituasjonen tatt ut. Dette ble gjort uten noen nærmere drøftelse i forarbeidene. Formålet med regelendringen var å knytte folkeregistrering til en faktisk bostedsadresse som representanten disponerer. Det har derfor neppe vært meningen, slik vi forstår forarbeidene, å avgrense særregelen mot flytting til andre kommuner utenfor Oslo.

Hvis denne endringen fra 1997 i realiteten var ment å begrense adgangen til å flytte og fortsatt være innenfor særregelen, burde dette ha vært drøftet grundig i forarbeidene. Frem til da forstår vi regelen slik at representant mv. kunne flytte og disponere bolig i en annen kommune utenfor Oslo (40 km-grensen), og få skattemessig bosted i den andre kommunen etter særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd. Først der representant mv. etablerte seg i Oslo uavhengig av vervet, ville Oslo bli vedkommendes skattemessige bosted.

Formålet med de særlige skattereglene for stortingsrepresentanter mv. som pendler, er at de skal kunne opprettholde et annet bosted samtidig som de innehar et midlertidig verv på Stortinget eller i regjering. Bestemmelsen skal gjøre det lettere for representanter mv. å opprettholde skattemessig bosted på hjemstedet og dermed pendlerstatus, mens en utfører et midlertidig politisk verv i Oslo. Det gjelder en tilsvarende særregel for bosted i Folkeregisteret, jf. f.rl. § 5-4.

På denne bakgrunn er det, som nevnt ovenfor, etatens forståelse at stortingsrepresentant, statsråder mv., som omfattes av sktl. § 3-1 sjette ledd, og som flytter i løpet av en stortingsperiode mv., fortsatt vil kunne ha skattemessig bosted etter særregelen, såfremt representanten, statsråden mv. disponerer ny bolig i en kommune utenfor Oslo og omegn (40 km-grensen). Virkningen vil da være at skattemessig bosted etter særregelen endres til nytt bosted i den nye kommunen vedkommende etablerer seg i.

Bosted etter særregelen forutsetter imidlertid at representant mv. er skattemessig bosatt utenfor Oslo på tiltredelsestidspunktet, etter de alminnelige bostedsreglene. En representant mv. som er skattemessig bosatt i Oslo på tiltredelsestidspunktet, vil ikke kunne oppnå bosted etter særregelen i en annen kommune. I den grad representanten mv. ønsker å oppnå skattemessig bosted i en annen kommune, må dette skje i henhold til de alminnelige reglene om bosted.

En representant som hadde skattemessig bosted i Oslo på tidspunktet for førstegangs tiltredelse, men som f.eks. får ektefelle/barn som bor i en annen kommune som ligger minst 40 km fra arbeidsstedet, vil kunne få skattemessig bosted etter alminnelige bestemmelser i den andre kommunen, der ektefelle/barn bor. Ved en etterfølgende, ny tiltredelse, vil representanten kunne få skattemessig bosted i den andre kommunen etter særregelen om bosted.

Betydningen av feilaktig folkeregistrering i en kommune utenfor Oslo

Etter folkeregisterloven § 6-1 er den som endrer bosted i Norge pliktig til å melde flytting innen åtte dager etter flyttingen. Enkelte stortingsrepresentanter mv. har unnlatt å sende pliktig flyttemelding om bytte av bosted til Oslo. Vedkommende kan i mange år ha blitt stående uriktig folkeregistrert i en kommune som ligger mer enn 40 kilometer fra arbeidsstedet – typisk representantens mv. opprinnelige hjemkommune (for eksempel foreldrehjemmet).

I slike tilfeller må skattemyndighetene bestemme hva som er korrekt skattemessig bosted ved hver tiltredelse. Etter særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd anses vedkommende «bosatt i den kommunen der de hadde bosted før de tiltrådte». Hvis korrekt skattemessig bosted ved tiltredelse var Oslo, vil skattemessig bosted både etter særregelen og etter de alminnelige reglene være Oslo. Også ved tiltredelse av et nytt verv, vil skattyter kunne være bosatt i Oslo, både etter alminnelige regler (har overveiende døgnhvile i Oslo) og etter særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd.



Med mindre skattyter etter de alminnelige reglene flytter tilbake til opprinnelig hjemkommune utenfor Oslo og omegn (f.eks. etablerer familie der), vil opprinnelig hjemkommune ikke ved noen senere tiltredelse kunne gjenoppstå som skattemessig «bosted før de tiltrådte». Skattemessig bosted vil ved et slikt tilfelle være Oslo, også ved senere tiltredelser, dette selv om skattyter kan stå uriktig folkeregistrert som bosatt i opprinnelig hjemkommune.

Konsekvensen er at pendlerstatusvilkåret normalt ikke vil kunne oppfylles og at pendlerboligen blir skattepliktig. Skatteyter er i en situasjon der vedkommende ikke "av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet", fordi boligen i Oslo er skattyters hjem.

Skattemessig bosted tilbake i tid

I noen saker har representantene mv. anført at det er folkeregistermyndighetene som har truffet en beslutning om skattemessig bosted som eventuelt ikke er korrekt, og at beslutningen ligger så langt tilbake i tid at skattemyndighetene ikke har endringsadgang for denne beslutningen.

Til dette bemerkes at folkeregistermyndigheten treffer beslutning om folkeregistrert bosted, ikke beslutning om skattemessig bosted. Videre presiseres det at skattekontorets endringsvedtak bare gjelder skattefastsettingen for årene 2017-2020.

Skattemyndighetene kan i utgangspunktet ikke endre skattefastsettinger som ligger mer enn fem år tilbake i tid, jf. sktlvl. § 12-6 første ledd. Begrensningen på fem år gjelder det enkelte års skattefastsetting. Kontrollperioden går tilbake til 2017 og ligger i sin helhet innenfor skattemyndighetenes endringsfrist. Utgangspunktet er at man ved fastsettingen av skattegrunnlaget det enkelte inntektsår må ta stilling til skattemessig bosted. Skatteetaten er av den oppfatning at gjeldende regelverk åpner for at skattemyndighetene kan vurdere faktum tilbake i tid, så lenge faktumet gis virkning kun for inntektsår innenfor endringsfristene. Dette innebærer at skattemyndighetene kan se hen til hva som ville vært det korrekte skattemessige bostedet mer enn fem år tilbake i tid, for å kunne avgjøre hva som vil være korrekt skattemessig bosted i 2017-2020.

4.2.4 Merkostnadsvilkåret

Der skattyter oppfyller pendlerstatusvilkåret (har et opphold utenfor hjemmet grunnet arbeid), må det vurderes om vedkommende i tillegg oppfyller merkostnadsvilkåret, for å ha rett til å få dekket pendlerbolig skattefritt. Merkostnadsvilkåret knytter seg til at skattyter må bli påført ekstra kostnader til losji ved ikke å kunne bo hjemme. Vurderingstemaet må da knyttes opp til sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. På fradragssiden må vurderingen knyttes til sktl. § 6-13.

Det er et vilkår for rett til skattefri dekning av kostnader til pendlerbolig etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, at oppholdet utenfor hjemmet, grunnet arbeid, påfører skattyter merkostnader til losji (bolig).

Skatteetaten legger til grunn at merkostnadsvilkåret oppstiller krav om kostnader til husholdning både på arbeidsstedet og kostnader til husholdning på skattemessig bosted. I punkt 4.2.4.1 redegjør vi nærmere for vår forståelse av merkostnadsvilkåret.

Det bemerkes at redegjørelsen videre vil knytte seg til merkostnadsvilkårets innhold for pendleropphold utenfor hjemmet. Ved yrkesopphold (arbeid utføres ikke på et fast arbeidssted), vil enhver kostnad pådratt til kost, losji og reise i utgangspunktet anses som en merkostnad i relasjon til sktl. § 6-13/§ 5-15 første ledd bokstav q.

Ordlyden i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q og sktl. § 6-13 sonderer ikke mellom pendleropphold og yrkesopphold. Samtidig gir Skatte-ABC uttrykk for at skattyter kan ha rett til fradrag/skattefri dekning for losji på yrkesopphold som går utover det som gjelder for pendleropphold. Dette må forstås på bakgrunn av historikken bak innføring av minstefradrag og opplistingen av kostnader som kan kreves i tillegg til minstefradraget. Kostnader til yrkesopphold er kostnader med direkte tilknytning til inntekts ervervelse og er fradagsberettiget etter sktl. § 6-1 og kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver etter nettometoden. Kostnader etter sktl. § 6-1 er omfattet av minstefradraget i sktl. § 6-30. Ettersom kostnader ifm. yrkesopphold kan bli høye, ønsket lovgiver at slike kostnader skulle kunne kreves i tillegg til minstefradraget. Dette var bakgrunnen for at yrkeskostnader også ble innlemmet i sktl. § 6-13 og etter hvert sktl. § 5-15 første ledd bokstav q.

Det er her tale om to ulike former for kostnadssituasjoner, hvor kostnader på yrkesopphold har en direkte tilknytning til inntekts ervervelse, mens kostnader til pendleropphold har en mer avledet tilknytning til inntekts



ervervelse.

Det nevnes kort at stortingsrepresentanter har Stortinget som sitt faste arbeidssted. De vil derfor normalt anses for å være på pendleropphold, også når oppholdet er kortvarig. Som den overveiende hovedregel vil de derfor ikke være på yrkesopphold når de oppholder seg i bolig tildelt fra Stortingets administrasjon.

4.2.4.1 Skatteetatens forståelse av merkostnadsvilkåret

Vilkåret «merkostnader» i skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q er det samme vilkåret som i fradragsbestemmelsen i sktl. § 6-13. Fradragsbestemmelsen ble inntatt i skattelovgivningen allerede i 1927. Bestemmelsene knytter skattevirkninger til om skattyter har merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.

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. Denne tolkingen er basert på bestemmelsens ordlyd, formål, forarbeider og praksis. Nedenfor vil det redegjøres nærmere for aktuelle rettskilder som, etter vår forståelse, hjemler en slik tolkning av merkostnadsbegrepet.

Lovens ordlyd

Ordlyden «merkostnader» kan rent språklig forstås på to måter. Det kan bety at det må oppstå en kostnad i tillegg til en opprinnelig kostnad. Den kan også forstås slik at skattyter påføres 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.

Denne betydningen av merkostnader er også brukt i annen lovgivning, jf. forskrift til utfylling og gjennomføring av lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med utgifter til innreisekarantene ved bruk av arbeidskraft fra utlandet av 01.05.2021 § 2-2. Merkostnader er der definert som kostnader «som går utover kostnader foretaket normalt ville hatt».

Skattelovens begrepsbruk taler også for at man med merkostnader sikter til kostnader som kommer i tillegg til en opprinnelig kostnad. Hvis lovgiver hadde ment at det var tilstrekkelig for fradragsretten å bli påført utgifter som følge av å være i en bestemt situasjon (pendlersituasjon), ville det ikke vært naturlig å introdusere det alternative uttrykket merkostnader (opprinnelig «merutgift») i skatteloven. Bruken av «kostnader», som ellers i skattelovgivningen, ville i så fall ha vært både tilstrekkelig og logisk.

Hovedregelen i sktl. § 6-1 første ledd gir rett til fradrag for kostnader pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Det følger av bestemmelsens annet ledd at det i utgangspunktet ikke gis fradrag for private kostnader, herunder «kostnader til bolig, mat og underhold». Fradragsreglenes systematikk taler derfor også for at begrepet merkostnader må forstås som en kostnad i tillegg til en opprinnelig privat kostnad, for at det skal foreligge en fradragsrett for kostnaden eller få kostnaden dekket skattefritt.

Det er anført at skattelovgivningen tilsynelatende bruker ordet «kostnader» og «merkostnader» om hverandre. I den forbindelse er det vist til en nå opphevet bestemmelse i FSFIN § 5-15-5, tolvte ledd. Den aktuelle bestemmelsen ga hjemmel for at arbeidsgiver kunne dekke arbeidstakers kostnader ved pendleropphold, uten beskatning for arbeidstaker. Bestemmelsen var i det vesentlige sammenfallende med någjeldende sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, og ble opphevet samtidig som sistnevnte bestemmelse ble innlemmet i skatteloven.

Det er videre anført at etter nå opphevede FSFIN § 5-15-5, tolvte ledd, kunne arbeidsgiver dekke «utgifter ved opphold utenfor hjemmet.» Da bestemmelsen ble flyttet til sktl. § 5-15 første ledd bokstav q ble ordet «utgifter» byttet ut med «merkostnader», uten at det ble uttalt noe ønske om realitetsendring.

Skatteetaten bemerker at aktuelle bestemmelse var inntatt i FSFIN § 5-15-5 en relativt kort periode, fra desember 2017 til juni 2020. Forut for innføringen av nevnte bestemmelse i FSFIN § 5-15-5 bygget adgangen til å motta skattefri pendlerbolig fra arbeidsgiver på nettometoden, dvs. at arbeidstaker kan motta skattefri dekning fra arbeidsgiver i den grad det foreligger fradragsrett for skattyter. Nettometoden er et grunnleggende prinsipp i skatteretten og følger også direkte av sktl. § 5-11 annet ledd hva gjelder utgiftsgodtgjørelser. Dette fremgår bl.a. av Lignings-ABC 2016 under emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» - pkt. 9.2 «Fritt losji» hvor det skrives at fri bolig ikke er «skattepliktig for skattyter som ville hatt krav på fradrag for kostnader til dette losjiet, for eksempel losji i pendlerbolig eller på yrkesreise». Tilsvarende fremgikk også av Skatte-ABC i 2017 og 2017/18- etter ikrafttreddelsen av FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd.

Sktl. § 6-13, og dens forløper sktl. 1911 § 44, første ledd bokstav g nr. 2, har helt siden 1927 benyttet ordet «merkostnader» eller «merutgifter».

At ordet «utgifter» ble benyttet i den korte perioden regelen fremgikk av FSFIN, må antas å bero på en inkurie. Vi kan ikke se at dette har vesentlig betydning for tolkningen av merkostnadsbegrepet. Skatteetaten er enig i at endringen fra FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd til sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, ikke skulle innebære noen realitetsendring med hensyn til hvordan begrepet utgifter/merkostnader skulle forstås. Som fremholdt i Prop. 1LS (2019-2020) pkt 4.3, ble «hovedreglene om arbeidsgivers dekning av pendlerutgifter» tatt ut av skattelovforskriften og samlet i skatteloven kun for å «gjøre reglene mer tilgjengelig for skattytere og arbeidsgivere». Det har imidlertid alltid vært, som gjennomgangen av kilder nedenfor vil vise, en forutsetning for retten til skattefri dekning av losji mv., at det er tale om merkostnader - kostnader som kommer i tillegg til de kostnader som kan defineres som private kostnader.

Etter dette mener Skatteetaten at den vanlige språklige forståelsen av uttrykket merkostnader, skattelovens begrepsbruk og fradragsreglenes systematikk, trekker klart i retning av at merkostnadsvilkåret må forstås slik at skattyter må ha en kostnad i tillegg til en opprinnelig kostnad.

Forarbeider

Det fremgår videre av forarbeidene til den opprinnelige bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 bokstav g, (Innst. O. I. (1927) s. 58 flg.), at det særlig var hensynet til anleggsarbeidere som i perioder bodde hjemme fra, som begrunnet regelen. Da Finansdepartementet sendte lovutkastet til finanskomiteen, ble det bemerket:

«at der efter bestemmelsen i denne form ikke vil kunne bli tale om fradrag for personer for hvem ophold på arbeidsstedet ikke medfører nogen øket utgift. Særlig gjelder dette «løse og ledige personer» som ikke har fast husholdning i noget distrikt, idet for disse opholdet på det ene sted ikke i alminnelighet vil bli dyrere enn på det annet. Derimot vil adgangen til å opnå fradrag ikke være begrenset til å gjelde alene for familieforsørgere. En enslig person som har sin egen faste husholdning vil ved midlertidig ophold i annet distrikt kunne påføres direkte utgifter, idet en ophevelse av husholdningen under midlertidig fravær vanskelig lar seg gjennomføre og ialfall ikke vil kunne skje uten ekstraomkostninger.» (vår utheving).

I et Tillegg til Innst. O. I. 1927 s. 11-12, ble det tatt inn en tilføyelse i bestemmelsens ordlyd for å tydeliggjøre at det var arbeidssituasjonen, og ikke private forhold, som måtte være årsaken til at forsørgeren og familien måtte bo på hvert sitt sted.

Det er anført at det ikke er naturlig å forstå sitatet fra Innst.O.I. (1927) s. 58 slik at man ønsket å avskjære fradrag for pendlere som ikke hadde kostnader til bolig på hjemstedet. Anførselen går ut på at det er mer naturlig å forstå disse forarbeidene slik at lovgiver ønsket å avskjære fradrag for personer som ikke får økte kostnader ved pendlingen, for eksempel fordi deres husholdningsutgifter ikke påvirkes av om de oppholder seg på hjemstedet eller pendlerstedet.

Skatteetaten deler ikke denne oppfatningen. Departementet framhevet nevnte sted at enslige *som har sin egen faste husholdning* kunne oppnå fradrag, dersom de ble påført «direkte utgifter». Skattyter blir påført direkte utgifter – «merkostnader» – der husholdningskostnader på hjemstedet ikke elimineres ved en «ophevelse av husholdningen». Når husholdningen på hjemstedet ikke oppheves, har skattyter fortsatt husholdningskostnader på hjemstedet og blir i tillegg påført direkte utgifter til husholdningskostnader på arbeidsstedet. Dersom departementet hadde ment at kostnader til husholdning på hjemstedet ikke hadde betydning, ville det ikke vært nærliggende å omtale «ophevelse av husholdningen» på hjemstedet.

Når departementet uttaler at oppholdet på «det ene sted ikke i alminnelighet vil bli dyrere enn på det annet» for personer som ikke har fast husholdning, viser det til en situasjon der husholdningsutgiftene på arbeidsstedet trer i stedet for husholdningsutgifter på hjemstedet. Av den grunn påføres ikke skattyter direkte utgifter ved opphold utenfor hjemmet grunnet arbeid.

Bakgrunnen for lovregelen og uttalelsene i forarbeidene støtter, etter vår oppfatning, at man med «merutgift» (merkostnad) siktet til at skattyter ble påført ekstrakostnader ved å bo på arbeidsstedet og samtidig forsørge en husholdning på hjemstedet. At det er ekstrakostnaden ved å ha to husholdninger som er det sentrale for fradragsretten, underbygges også av skillet som trekkes i forarbeidene mellom såkalte «familieforsørgere» og enslige som ikke hadde «sin egen faste husholdning på hjemstedet».

At merkostnadsvilkåret skal forstås som et krav om utgifter til dobbel husholdning, kommer også eksplisitt til uttrykk ved endringslov av 25. mars 1977 nr. 15 med tilhørende forarbeider. Ved endringsloven ble reglene om



skattemessig bosted i dagjeldende skattelov § 24, første ledd bokstav a, endret. Målet med endringen var at skattyter i større grad skulle kunne ta midlertidig opphold i en ny kommune, uten at vedkommendes bostedskommune skulle endres.

Lovgiver bemerket at de nye bostedsreglene også medførte at flere skattytere enn tidligere ville bli tilkjent fradrag for merutgifter ved å bo utenfor hjemmet. Det bemerkes deretter i forarbeidene, jf. Ot.prp.nr.38 (1976-1977) side 6 at:

"På denne bakgrunn mener departementet at det 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 tilfelle vil de ha krav på fradrag på vanlig måte."

Lovens § 44 første ledd bokstav g fikk deretter tilføyd følgende bestemmelse:

«Enslige skattytere som etter § 24 annet ledd bokstav a anses bosatt i hjemkommunen skal i alminnelighet bare ha fradrag for reiseutgifter ved besøk i hjemmet.»

Uttalelsen i forarbeidene, og den særskilte begrensningen for enslige pendlere, viser at man ønsket å avskjære fradrag for pendlere som ikke hadde kostnader til bolig på hjemstedet. Dette må ses i sammenheng med føringene i Innst.O.I 1927, gjennomgått over, som også bygget på dette utgangspunktet.

Selv om man i 1977 innførte en eksplisitt hjemmel for å avskjære fradrag i disse tilfellene, har vilkåret om merkostnader og kravet om kostnader på hjemstedet alltid ligget der. Man så behov for å tydeliggjøre kravet når det i større grad ble åpnet for at også enslige kunne opprettholde tidligere hjemsted som sitt skattemessige bosted. Også ligningspraksis i tiden fra innføringen av fradragsretten i 1927, til lovendringen i 1977, viser at man anså kravet til kostnader på hjemstedet for å inngå i vilkåret om merkostnader.

I Utv. V 1939-1952 s. 759 flg. er det inntatt en artikkel av kontorsjef K. Torgersen, Oslo. På side 769-770 skrives det blant annet at det er:

«en betingelse for fradragets godkjenning at den skattepliktige har hatt merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, og de merutgifter bestemmelsen tar sikte på vil sjelden påløpe for løse og ledige personer som ikke har fast husholdning i noen utstrekning. Det vises til dom av Onsøy herredsrett 23. desember 1935 i sak losgutt Hans Martinsen mot Hvaler kommune, Utv. bd III s. 997. Som ungkar fantes saksøkeren ikke berettiget til fradrag for ekstra utgifter på grunn av arbeidsopphold utenfor hjemmet. Under oppholdet hjemme bodde og levet han fritt hos sine foreldre. I tilfelle hvor en enslig person har sin egen faste husholdning på hjemstedet eller deltar i fast husholdning mens han er fraværende, vil dog merutgifter ofte oppstå, særlig når det dreier seg om midlertidig fravær. Ugifte personer som er familieforsørgere i den forstand at de underholder f.eks. søsken eller foreldre må også ha krav på fradraget.»

Vi viser videre til rundskriv fra Riksskattestyret, inntatt i Utv. 1971 s. 481 flg. På s. 490 skrives det at:

«Frادrag for merutgifter vil i alminnelighet bare kunne innrømmes familieforsørgere som er nødt til å bo utenfor hjemmet av hensyn til sitt arbeid. Enslige vil vanligvis ikke ha slik tilknytning til sitt hjemsted at fradrag kan innrømmes, idet en må anse dem for å være flyttet til arbeidsstedet. Unntak gjelder for enslige som faktisk holder husholdning på hjemstedet f.eks. for tjenere, kårtakere, arbeidsudyktige foreldre e.l. Enslige bør likeledes under mer kortvarige arbeidsopphold borte fra hjemstedet, innrømmes fradrag for merutgifter til losji, når de godtgjør å ha utgifter til leilighet, hybel e.l. på hjemstedet (og denne ikke er leiet ut).»

Den særskilte avskjæringsregelen som ble lovfestet i 1977 må derfor forstås på bakgrunn av at man ved innføring av bestemmelsen om fradrag for merkostnader i 1927, og i påfølgende praksis, har stilt vilkår om kostnader på hjemstedet for å kunne innrømmes fradrag for merkostnader. På denne bakgrunn fremstår ikke avskjæringsregelen som noe nytt, men som en tydeliggjøring av et krav som allerede fulgte av gjeldende rett. På grunn av at subjektkretsen som omfattes av pendlerfradraget ble utvidet, fant lovgiver behov for å tydeliggjøre dette vilkåret spesifikt for denne gruppen.



Det har blitt anført at skatteloven ikke lenger gir hjemmel for å stille krav til boforhold mv. på hjemstedet som en betingelse for å motta pendlerbolig skattefritt, fordi den nevnte eksplisitte hjemmelen ble opphevet i 1992. Som beskrevet over følger imidlertid kravet til kostnader på hjemstedet, etter vårt syn, direkte av ordet «merkostnader». Bestemmelsen som begrenset ensliges pendlerfradrag, og som ble opphevet i 1992, tjente som en tydeliggjøring av dette vilkåret. Da bestemmelsen ble opphevet tok man rett nok sikte på å utvide ensliges fradragsrett, jf. Ot.prp.nr.21 (1991-1992) pkt. 2.3.3. Det fremgår imidlertid av forarbeidene at det er ensliges fradragsrett for kostutgifter som skulle utvides, ikke adgangen til losjifradrag. Tilsvarende ble lagt til grunn av Skattedirektoratet i en uttalelse publisert i Utv. 1994 s. 238:

«Skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 2 om fradragsrett for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet ble ved lov av 10. april 1992 endret. Denne endringen innebar bl a en skattemessig likestilling mellom enslige pendlere og familieforsørgere. Av forarbeidene til lovendringen følger det at denne likestillingen bare er ment å skulle gjelde fradrag for merutgifter til kost ved opphold på hybel eller brakke. Enslige pendlere under 22 år vil derfor som tidligere bare ha krav på fradrag for merutgifter til losji når de i hjemkommunen har utgifter til leiet uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær.»

Skatteetaten er på denne bakgrunn ikke enig i at opphevelsen av denne bestemmelsen i 1992 tilsier at det ikke gjelder et krav til kostnader til bolig på hjemstedet.

Det er således Skatteetatens klare oppfatning at forarbeider og etterarbeider knytter retten til fradrag til losji til hvorvidt skattyter opprettholder husholdning på hjemstedet eller ikke. For familieforsørgere legges det til grunn at de som hovedregel alltid vil måtte ha et hjem til familien og derfor få doble utgifter til bolig når arbeidssituasjonen medfører at skattyter ikke selv kan bo i hjemmet med familien. Når det gjelder enslige, legger forarbeidene opp til at dersom enslige faktisk opprettholdt boligen på hjemstedet og på den måten kom i en situasjon med dobbel husholdning, ville også denne gruppen skattytere kunne ha rett til fradrag for losji på nærmest lik linje med familieforsørgere.

Forvaltningspraksis

At merkostnader skal forstås som et krav til at det kommer kostnader i tillegg til opprinnelige kostnader har støtte i langvarig, fast forvaltningspraksis. Praksisen dokumenteres gjennom skriv, retningslinjer mv. som viser oppfatningen hos sentrale skattemyndigheter, og som er formidlet til ytre etat.

Den 2. mai 1931 ga Riksskattestyret veiledende regler, inntatt i Utv. I s. 879, for merutgifter ved opphold utenfor hjemmet, spesielt knyttet til merutgifter til kost og reise. I veiledningen § 1 om merutgifter generelt heter det:

“Fradrag for merutgifter ved opphold borte fra hjemmet kan bare gis til skattytere som av hensyn til sitt arbeide er nødt til å oppholde seg borte fra hjemmet. Fradraget kan derfor regelmessig ikke gis til enslige personer som i alminnelighet ikke vil ha husholdning på hjemstedet mens de bor på arbeidsstedet”.

Reglene ble videre kommentert i Riksskattestyrets brev til Finansdepartementet 2. september 1931, inntatt i Utv. I s. 907 flg.:

“Riksskattestyret har i omhandlede regler § 1 villet uttale, at merutgifter ved opphold borte fra hjemmet i alminnelighet skyldes, at skattyter også under sitt fravær, må ha husholdning hjemme, mens en enslig person som i alminnelighet ikke har egen husholdning, under opphold av noen varighet borte fra hjemstedet, som regel vil kunne innrette seg der omtrent som på hjemstedet».

Første kjente vurdering av merkostnader knyttet direkte til bolig fremgår av Ligningsutvalgets uttalelse 27. april 1929. Uttalelsen gjaldt en telefonanleggsarbeider som ved opphold utenfor sitt skattedistrikt på grunn av arbeidet hadde krevd fradrag for blant annet brakkeleie. Utvalget uttalte at brakkeleien kunne fradras i sin helhet *«i det fraværet formodentlig ikke foranlediget noen besparelse i huseleie»*. En kan her spore at det underliggende i merkostnadskravet for losji er en nødvendig utgift til privat bolig på hjemstedet, slik at bolig på arbeidsstedet oppfattes som en ekstrakostnad til bolig. Samtidig ser en at kravet til nødvendigheten av slike doble husholdningsutgifter (kost og losji) har vært strengere for en enslig person enn en som har familie igjen på hjemstedet.

Det vises videre til uttalelse fra Ligningsutvalget av 7. november 1944, inntatt i Utv. IV s. 137. Uttalelsen var svar på et spørsmål om en enslig person ved arbeidsopphold utenfor hjemmet hadde fradragsrett for kostnader til huseleie, kost mv. Ligningsutvalget uttaler at «[o]m det påløper merutgifter for ugifte personer beror på om

skattyteren samtidig helt eller delvis har fast husholdning på hjemstedet. Dette vil i sin alminnelighet ikke være tilfelle.»

Stortinget etterspurte i 1961–1962 en mer ensartet praksis for blant annet fradrag for merutgifter ved opphold utenfor hjemmet, og nye veiledende regler ble gitt i Riksskattestyrets rundskriv nr. 384/Avd. 1 1963 (Utv. 1964 s. 119-122). Her kommer frem blant annet om merutgifter til losji:

«Enslige vil vanligvis ikke ha slik tilknytning til sitt hjemsted at fradrag kan innrømmes, idet en må anse dem å være flyttet til arbeidsstedet. Unntak gjelder for enslige som faktisk holder husholdning på hjemstedet, f.eks. for tjenere, kårtakere, arbeidsudyktige foreldre e.l. Enslige bør likeledes under mer kortvarige arbeidsopphold borte fra hjemstedet, innrømmes fradrag for merutgifter til losji, når de godtgjør å ha utgifter til leilighet, hybel e.l. på hjemstedet (og denne ikke er utleid).» (våre uthevinger)

Rundskrivene, som skulle sikre ensartet praktisering på ligningskontorene i landet, viser at merkostnad eller merutgift ved opphold utenfor hjemmet, er forstått slik at det kreves en ekstrakostnad til losji (og kost) på arbeidsstedet i tillegg til en normal privatkostnad til bolig (og ev. mat) på hjemstedet. For enslige fremgår det uttrykkelig av nevnte Rundskriv, at utleie av det skattemessige hjemmet stengte for merkostnader til bolig på arbeidsstedet. For familieforsørgeren ble dette med utleie ikke problematisert, trolig fordi det ble ansett som lite praktisk å leie ut bolig på hjemstedet samtidig som familien bodde der, og at det dermed forelå utgifter til dobbel husholdning.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet av 29. september 1980 (inntatt i Utv. 1980. 715) presiseres det videre at:

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

Denne forståelsen har siden fremgått av Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC).

At merkostnader i sktl. § 6-13/§ 5-15 første ledd bokstav q skal forstås som et krav om at oppholdet utenfor hjemmet påfører skattyter en ekstrakostnad i tillegg til en normal privatkostnad, samsvarer med det som Skatte-ABC/Lignings-ABC oppstiller. Det har alltid vært en forutsetning for adgangen til å få dekket pendlerbolig skattefritt at skattyter må påføres en ekstra kostnad grunnet arbeidsoppholdet som kommer i tillegg til en opprinnelig kostnad. Dette har kommet frem ved at det er oppstilt krav om at boligen på hjemstedet ikke er utleid for at skattyter skal kunne få dekket pendlerbolig skattefritt eller ha en rett til å fradragsføre kostnader til pendlerbolig. Underforstått vil utleie av boligen på hjemstedet kunne forhindre at skattyter er i en situasjon med dobbel husholdning/har kostnader til opprinnelig bosted. For eksempel fremgikk det for stortingspolitikere mv. av Lignings-ABC i 1979 at dersom *«leiligheten på hjemstedet leies bort, mens representanten er i Oslo, vil det vanligvis kunne regnes med at representanten ikke har merutgifter ved å bo i Oslo.»*

Det samme gjentas i senere rundskriv om regelverket, bl.a. i 1971, jf. Rundskriv nr. 482/Avd. 1 1971 avsnitt A (Utv. 1971 s. 481). I rundskrivet fra 1971 gis det klart uttrykk for at fradraget er forbeholdt pendlere som holder husholdning på hjemstedet.

I brev fra Finansdepartementet til Statsministerens kontor (SMK), av 13. mars 1997, ble dette med utgifter til skattemessig bosted og utleie kommentert. Departementet kom med følgende kommentar til SMK i forbindelse med et oversendt utkast til reglement for en fremtidig boligordning for den politiske ledelsen i departementene:

«Hovedreglene er at fordel ved hel eller delvis fri bruk av bolig i arbeidsforhold er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid. Fri bolig er imidlertid ikke skattepliktig dersom skattyter ville hatt fradragsrett for utgiftene dersom han hadde dekket disse selv. Det vil typisk være tilfelle når skattyter er pendler med utgifter til fast bolig som ikke er leiet ut på det skattemessige bosted, dvs at boligen ved arbeidsstedet er en ekstrabolig forårsaket av arbeidet. Vilkåret om at boligen ikke skal være leiet ut bør presiseres i fremstillingen av skattemessige konsekvenser.» (vår utheving)

Departementet gjorde Statsministerens kontor oppmerksom på at de i sine informasjonsskriv burde presisere at skattemessig bosted ikke kan være utleid for at fri bolig kan gis skattefritt.

Det kan også vises til rundskriv fra Riksskattestyret vedtatt 30. mai 1968 (inntatt i Utv. 1968 s. 409) om ligning av stortingsrepresentanter. I veiledningen som der gis til ligningskontorene, fremgår det på side 415 at for:



«representanter som er flyttet til Oslo med sine familier i forbindelse med stortingsvervet, vil det ofte være slik at de foruten utgifter til bolig i Oslo samtidig også har nødvendige boligutgifter på hjemstedet. Det er merutgiftene ved fravær fra familiens hjem som bør komme til fradrag».

For familieforsørgeren forelå det derimot en presumsjon i reglene om at en i disse tilfellene hadde utgifter til familiens bolig og annet underhold av familien hjemme, og at den doble husholdningen som hovedregel var nødvendig. Av en uttalelse fra Skattedirektoratet i 1980 (Utv. 1980 s. 715) fremgår det:

«at vilkårene for fradrag for merutgifter til losji for enslige pendlere er at de i hjemkommunen enten har utgifter til leiet selvstendig bolig, eller blir lignet for fordel ved å bo i egen bolig eller har utgifter til leiet selvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne gjelder midlertidig arbeidsfravær.»

Denne formuleringen gjentas i Lignings-ABC 1984, «Merutgifter-kost og losji» s. 360 og kommer frem av Skatte-ABC 2021-2022, emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» punkt 4.3. Under emnet «Bolig - fri bolig» fremgår det av eldre og nyere Lignings- og Skatte-ABC at skattefritak som bygger på skattyters fradragsrett for merutgifter til losji, forutsetter utgifter til boligen på hjemstedet og at denne ikke leies ut. Det vises bl.a. til Lignings-ABC 1996 s. 151 og Lignings-ABC 2003 s. 181-182:

«Videre er fri bolig som hovedregel ikke skattepliktig dersom skattyter ville hatt fradragsrett for kostnadene om han hadde dekket disse selv, se emne «merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». F.eks. vil dette være tilfelle når skattyter får stilt bolig til disposisjon ved midlertidig innkvartering pga. arbeidsopphold utenfor hjemmet når skattyter har fast bolig som ikke er leiet ut et annet sted. Dette kan f.eks. gjelde Stortingsrepresentanter (vår uth.).»

Gjennomgangen over, viser at en i forvaltningspraksis har lagt til grunn at merkostnadsvilkåret innebærer et krav til utgifter forbundet med boligen på hjemstedet (og at denne ikke leies ut). Dette er i tråd med forståelsen av begrepet merkostnad som en kostnad som kommer i tillegg til en opprinnelig kostnad.

Juridisk litteratur

At merkostnadsvilkåret skal forstås som et krav om kostnaden kommer i tillegg til en opprinnelig kostnad, er også lagt til grunn i juridisk litteratur - f.eks. Zimmers «Lærebok i skatterett» på side 233 (9. utgave):

«Det kan tenkes at det i utgangspunktet foreligger en privatkostnad, men at arbeid eller virksomhet har ledet til en merkostnad. Slik merkostnad er fradragsberettiget. Dette er lovfestet for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, sktl. § 6-13, men prinsippet må antas å gjelde generelt».

I både Aarbakke «Skatt på inntekt» (s. 314-315) og Zimmer «Lærebok i skatterett» (s. 214) vises det også til regler om fradragsrett for merkostnader ved dobbelt husholdning/to boliger.

I en artikkel av Skar («Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1») i Skatterett nr. 1 2021 er også merkostnadsvilkåret omtalt. I artikkelen viser forfatteren blant annet til regler om fradrag for merkostnader i dansk og tysk rett, og i begge tilfeller knyttes rettsvirkningen til at en har fått en kostnad i tillegg til en opprinnelig kostnad.

Skatteetaten er således av den oppfatning at også juridisk litteratur som rettskilde klart taler for at merkostnadsvilkåret etter sktl. § 6-13/§ 5-15 første ledd bokstav q, skal forstås slik at det pga. arbeidsoppholdet utenfor hjemmet må oppstå en kostnad til bolig i tillegg til en opprinnelig kostnad til bolig på skattemessig bosted for at pendlerbolig kan dekkes skattefritt/gis fradragsrett for.

På denne bakgrunn vil Skatteetaten hevde at de sentrale rettskildene klart taler for at merkostnadsvilkåret i relasjon til pendleropphold skal forstås som et krav om at en kostnad oppstår i tillegg til en opprinnelig kostnad. Dette innebærer at det må trekkes et skille mellom hva som er normalkostnadene til bolig på hjemstedet og hva som er merkostnadene til bolig på arbeidsstedet. Pendlerboligregelverket bygger på at alle betaler for egen privat bolig, på et eller annet vis, og at dette er en privat kostnad. Det er først når skattyter på grunn av arbeidet må ha en ekstra bolig på arbeidsstedet, at staten gjennom skattereglene subsidierer deler av kostnadene til ekstra bolig. Pendlerboligen anses da å utgjøre en merkostnad fordi det er en kostnad som kommer i tillegg til en privat kostnad til bolig. Dersom skattyter ikke har bokostnader utover pendlerboligen, har vedkommende ikke mer kostnader til bolig enn det som er vanlig, altså foreligger det bare private kostnader. På denne bakgrunn vil merkostnadsvilkåret knyttet til dekning av fri losji være oppfylt der skattyter har fulle kostnader til én bolig (boenhet) på hjemstedet og kostnader til én pendlerbolig på arbeidsstedet.

Mot Skatteetatens lovtolkning er det anført at merkostnadsvilkåret får ulikt innhold etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, avhengig av om det er besøksreiser eller losji som dekkes av arbeidsgiver. I den forbindelse er det vist



til at Skatteetaten har uttalt at det ikke gjelder noe krav om kostnader til bolig på hjemstedet for at merkostnadsvilkåret skal være oppfylt når det gjelder arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreiser. Skatteetaten bekrefter at arbeidsgiver kan dekke besøksreiser skattefritt, så fremt skattyter oppfyller kravene til pendlerstatus. Dette gjelder uavhengig av om skattyter har kostnader til bolig på hjemstedet eller ikke, fordi besøksreisen i seg selv vil utgjøre en merkostnad for skattyter.

Etatens forståelse om at det må foreligge en opprinnelig kostnad i bunnen for at merkostnader skal kunne anses å foreligge, gjelder også ved dekning av besøksreiser og kost etter sktl. § 5-15 første ledd nr. 3 og nr. 1. Når det gjelder reisekostnader, vil besøksreiser utgjøre en «mer-reise» i tillegg til arbeidsreisene og videre er det kun kostnader til besøksreiser av en viss størrelsesorden som er fradragsberettiget/kan dekkes skattefritt i det bunnfradraget først må trekkes fra. Dette underbygger forståelsen av at det må ligge en kostnad i bunnen og at det bare er det som overstiger et visst nivå som er fradragsberettiget/kan dekkes skattefritt etter § 6-13/5-15 første ledd bokstav q.

Også når det gjelder dekning av merkostnader til kost, ligger det et krav om opprinnelig kostnad til kost for rett til skattefri dekning av slike kostnader. Dette er begrunnelsen for at det ikke kan gis skattefritak for dekning av kost dersom det kan oppbevares og tilberedes mat i pendlerboligen. Når maten kan tilberedes i pendlerboligen presumeres det at skattyter ikke får økte kostnader til mat grunnet pendleroppholdet, i forhold til det han ellers ville hatt hjemme. Fra forarbeidene (Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.3) siteres følgende:

«I de fleste pendlerboliger vil det være mulig å oppbevare og tilberede mat. Grunnlaget for merutgifter ved et vanlig kosthold med nødvendige måltider i pendlerboligen vil derfor i begrenset grad være til stede. Utgifter til mat bør da anses som ordinære private utgifter, slik tilfellet er for andre grupper av skattytere. Departementet mener derfor at kostnader til mat ikke bør være fradragsberettiget dersom det kan tilberedes mat i pendlerboligen».

Etter vår oppfatning foreligger det følgelig ikke en inkonsistens i forståelsen av merkostnadsvilkåret verken i forhold til kost eller besøksreiser på pendleropphold.

Videre er det anført at vilkåret «merkostnader» i fradragsbestemmelsen i sktl. § 6-13 ikke tolkes likt for arbeidstakere som er på yrkesreise. Vi viser i den forbindelse til omtalen over av yrkesopphold, overskriften *Lovens ordlyd*, der vi presiserer at det er tale om to ulike former for kostnadssituasjoner som ikke er sammenlignbare, hvor kostnader på yrkesopphold har en direkte tilknytning til inntekts ervervelse, mens kostnader til pendleropphold har en mer avledet tilknytning til inntekts ervervelse. På denne bakgrunn vil enhver kostnad pådratt til kost, losji og reise på yrkesopphold i utgangspunktet anses som en merkostnad i relasjon til § 6-13/5-15 første ledd bokstav q.

4.2.4.2 Krav til nivå på kostnadene til bolig på skattemessig bosted

Det er anført at det ikke er grunnlag i skattelovgivningen om et krav om «fulle utgifter til to husholdninger» eller at kostnadene til bolig på hjemstedet må være «markedsmessige».

Det er videre vist til at formålet med pendlerreglene er at pendlerkostnader kan dekkes uten beskatning og at skattyter verken skal tjene eller tape på å være pendler. Det anføres at dersom skattefri dekning avskjæres pga. lave bokostnader på hjemstedet, f.eks. ved gunstig leieavtale eller delvis utleie, vil dette føre til at pendleren påføres økonomisk tap, i strid med formålet bak reglene.

Til dette bemerker Skatteetaten at for at det skal være en realitet i at skattyter ikke skal få dekket private kostnader til bolig skattefritt gjennom fri pendlerbolig, må sammenligningsgrunnlaget være objektivt og knytte seg til om vedkommende har merkostnader til bolig utover en full husholdningskostnad på hjemstedet. Uten særlig hjemmel for noe annet, vil en full husholdningskostnad på hjemstedet måtte konstateres etter objektive kriterier – ved å ta utgangspunkt i hva andre må betale for tilsvarende bolig som skattyter har på hjemstedet. Dette innebærer at merkostnadsvilkåret i relasjon til fri pendlerbolig bare vil kunne være oppfylt der skattyter 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.

Det er riktig at verken sktl. §§ 5-15 første ledd bokstav q, 6-13 eller andre bestemmelser i skatteloven angir eksplisitt hvilket kostnadsnivå som kreves for å oppfylle merkostnadsvilkåret. Det er begrepet merkostnad som er det rettslige grunnlaget for å vurdere hvilket kostnadsnivå som kreves på hjemstedet.

Som det tidligere er redegjort for, er Skatteetaten av den oppfatning at merkostnadsbegrepet knytter seg til to størrelser:

- Normalkostnaden, dvs. referansestørrelsen som avgjør når fradragsberettigede merkostnader foreligger.
- Merkostnaden, dvs. den fradragsberettigede ekstrakostnaden ved at arbeidstaker må oppholde seg utenfor hjemmet.

Normalkostnaden til bolig er ikke en fradragsberettiget kostnad etter sktl. § 6-13, jf. § 6-1 (2), som definerer at boutgifter er en privatkostnad. Når loven begrenser fradragsretten til merkostnader til bolig på arbeidssstedet, bygger det på en forutsetning om at skattyter har normale boligkostnader på hjemstedet. Et sentralt hensyn bak lovens ordning er at skattyter skal subsidieres for kostnaden til å holde to boliger, når dette skyldes arbeidssituasjonen. Normalkostnaden – referansestørrelsen – fungerer dermed som et avgrensningskriterium mellom private kostnader og fradragsberettigede kostnader/kostnader som kan dekkes skattefritt.

De overnevnte hensynene ivaretas ikke dersom enhver kostnad til bolig på hjemstedet, uansett størrelse, skal kvalifisere til at skattyter kan motta skattefri pendlerbolig.

Dersom merkostnadskravet kunne oppfylles ved hjelp av svært lave kostnader på hjemstedet, ville ikke vilkåret være egnet til å ivareta de tiltenkte formålene. Forstått på denne måten ville vilkåret også kunne medføre svært betydelige terskeffekter.

Situasjonen der fradragsretten er betinget av at kostnaden overstiger det som må anses som en privat kostnad er ikke unik for pendlerboliger. Det finnes flere andre eksempler i skattelovgivningen på at det kreves et visst minste kostnadsnivå for å oppnå fradragsrett. Tidligere sktl. § 6-83 (opphevet fom. 2012) ga på visse vilkår skattyter fradragsrett for usedvanlig store sykdomskostnader. For å oppnå fradrag var det imidlertid et vilkår at relevante kostnader utgjorde minst kr 9 180 i løpet av inntektsåret. Et annet eksempel er fradragsretten for pendlers besøksreiser til hjemmet: Etter sktl. § 6-44 første ledd andre punktum gis det bare fradrag for den delen av reisekostnadene som overstiger kr 14 000 i løpet av inntektsåret. Begge disse eksemplene gjelder utgifter som i utgangspunktet er å anse som privatkostnader, men som anses fradragsberettigede når de overstiger et visst nivå. I de nevnte eksemplene er dette gjort ved å innføre sjablongpregede minimumssatser.

Når det gjelder kostnader til bolig på hjemstedet, er det ikke gitt tilsvarende sjablongsatser for å trekke grensen for når kostnader til bolig på arbeidssstedet fører til merkostnader. Det er dermed behov for et objektivt holdepunkt som avgrenser når kostnader til bolig er fradragsberettigede.

Et krav til markedsmessige kostnader gir en ytre, objektiv målestokk for hvilke kostnader til bolig på hjemstedet som er tilstrekkelige til å kunne få dekket pendlerbolig skattefritt. Kravet dekker derfor regelverkets behov for et tydelig, etterprøvbart avgrensningskriterium. Etter Skatteetatens oppfatning kan kravet til markedsmessige kostnader til bolig på hjemstedet utledes av ordet «merkostnader» og at det ikke foreligger holdepunkter i lov, forarbeider eller forskrift for at noe mindre er tilstrekkelig.

Dette støttes også av vilkårene som er inntatt i Skatte-/Lignings-ABC over flere tiår, under emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», punkt 4.3.

Punkt 4.3 i Skatte-ABC lyder:

Ordlyden omtaler spesifikt enslige pendlere, men utfra sammenhengen i regelverket må det legges til grunn at kravet til utgifter på hjemstedet gjelder generelt. For familieforsørgeren er det derimot en presumsjon i reglene om at en i disse tilfellene har utgifter til familiens bolig og annet underhold av familien hjemme.

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

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



I håndbokens redegjørelser har det alltid vært stilt krav om at pendleren enten har eierutgifter eller utgifter til leid bolig på hjemstedet. Når det kreves et leieforhold, vil dette normalt innebære et ordinært, kommersielt mellomværende der leietaker betaler utleier for verdien av å disponere et husrom.

Tilfeller der en person disponerer boligen til f.eks. en personlig nærstående og betaler et symbolsk vederlag, dekker enkelte kostnader e.l., ligger utenfor det som vanligvis betegnes som et leieforhold.

At teksten i Skatte-/Lignings-ABC ikke eksplisitt har presisert at det stilles krav om markedsleie kan ikke tas til inntekt for noen annen konklusjon. I den grad skattyter oppfyller merkostnadsvilkåret gjennom den såkalte nærståenderegelen, er det i forlengelsen av dette et krav om at skattyter dekker alle de faktiske kostnadene tilknyttet boligen, også med den forutsetning at disse er markedsmessige. Samme premisser ligger også til grunn der merkostnadsvilkåret oppfylles ved at skattyter blir fordelsbeskattet for fri bruk av bolig på hjemstedet, se nedenfor.

Nærståenderegelen kan komme til anvendelse der skattyter bor alene og ikke i fellesskap med eieren. Fordelsbeskatning av å bo i andres bolig gjelder når man bor i selvstendig bolig/uselvstendig bolig utenom foreldrehjem.

Vi bemerker også at markedsleie for en bolig normalt ikke kan beregnes presist på kronen. Det vil alltid hefte en viss usikkerhet ved den nøyaktige leieverdien av en bolig. Markedsverdien må derfor nødvendigvis settes til et prisintervall. Ved kvalifiserte avvik mellom det markedsmessige intervallet og den betalte leieprisen vil merkostnadsvilkåret ikke være oppfylt.

Skatteetaten fastholder regelforståelsen som ble lagt til grunn i endringsvarslene, dvs. at merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt når skattyter ikke har markedsmessige kostnader til bolig på hjemstedet.

Det er videre blitt påpekt at det forhold at en skattyter kan oppfylle merkostnadsvilkåret ved å bli skattlagt for fri bruk, harmonerer dårlig med kravet om fulle kostnader/markedsmessige kostnader. Dette ettersom skatten av fordelene vil være langt lavere enn markedsmessig leie.

Til dette bemerker vi at det er et skatterettslig prinsipp at skattyter ikke anses å ha mottatt noen fordel når han er blitt skattlagt for fordelene. Så lenge fordelsbeskatningen av boligen på hjemstedet skjer på grunnlag av markedsmessige betingelser, skal dette likestilles med situasjonen der skattyter betaler kostnadene selv.

Det er mange eksempler der skattyter vil komme heldigere ut ved å velge én løsning fremfor en annen, og slik skatteplanlegging er tillatt innenfor de rammer loven setter. Grunnlaget for skattlegging knytter seg i alle tilfeller, hva gjelder fri bolig, til den markedsmessige verdien av den aktuelle boligen på hjemstedet.

4.2.4.3 Hvilken bolig kostnadene må knytte seg til

Med kostnader til bolig på hjemstedet, siktes det til kostnader til bolig på det skattemessige bostedet. Ved vurderingen av om man har opphold utenfor sitt hjem etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, ses det hen til om vedkommende har opphold utenfor sitt skattemessige bosted grunnet arbeid. I det vilkåret om merkostnader følger av samme bestemmelse, må også dette vilkåret sees i sammenheng med den boligen som ev. har gitt skattyter pendlerstatus. Dette innebærer at kostnader til bolig på hjemstedet må knytte seg til skattemessig bosted for at merkostnadsvilkåret kan anses oppfylt.

4.2.4.4 Skattyter disponerer egen bolig og mottar leieinntekter for boligen

Leieinntekter fra egen boenhet vil innebære at kravet om markedsmessige kostnader til husholdning på skattemessig bosted ikke er oppfylt

Som gjennomgangen av aktuelle rettskilder over viser, er Skatteetaten av den oppfatning at begrepet «merkostnader» til bolig skal forstås som et krav om at skattyter har utgifter til to husholdninger. Dette vil være oppfylt der skattyter har fulle kostnader til én bolig (boenhet) på hjemstedet og kostnader til én pendlerbolig på arbeidsstedet.

Som en videre konsekvens av denne forståelsen av merkostnadsvilkåret, vil det heller ikke kunne tillates at skattyter har leieinntekter på egen boenhet og samtidig motta skattefri pendlerbolig. Ved å leie ut boligen (boenheten) på hjemstedet, vil dette kunne forhindre at skattyter er i en situasjon med dobbel husholdning/har fulle kostnader til opprinnelig bosted.

Selv om skattyter isolert sett pådras alminnelige markedsmessige utgifter til boenheten, så vil leieinntekter innebære at skattyters netto kostnader reduseres tilsvarende. Det kan også oppstå tilfeller der skattyter ikke vil ha noen kostnader til boenheten og også få et netto overskudd, ved at leieinntekten enten tilsvarer eller overstiger kostnadene. Utleie av boligen (boenheten) på hjemstedet vil derfor være til hinder for at skattyter anses for å ha fulle markedsmessige kostnader til denne boligen.

At utleie av bolig på hjemstedet (egen boenhet) ikke er forenelig med skattefri pendlerbolig eller rett til fradrag for kostnader til pendlerbolig, har fremgått av en rekke kilder langt tilbake i tid, se også kildene gjennomgått i punkt 4.2.4.1.

Det vises videre til at det i Skatte-ABC 2021-2022 under emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» pkt. 4.3 «Losji» står at:

«Det er i utgangspunktet også fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Det er da en forutsetning at boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet [...]» (vår utheving)

Videre står det på s. 234, under emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 1.3 «Arbeidsopphold utenfor hjemmet»:

«Fri bolig er som hovedregel ikke skattepliktig for skattyter som får bolig stilt til disposisjon som følge av arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, nr. 2 [...] Dette gjelder hvor skattyter har fast bolig et annet sted og skattyters egen boenhet i denne boligen ikke er leid ut.» (vår utheving)

Den generelle forutsetningen for skattefri pendlerbolig/rett til fradrag for merkostnader til pendlerbolig om at boligen på hjemstedet ikke leies ut har fremgått av Lignings-/Skatte-ABC siden 1983, jf. Lignings-ABC 1983 s. 354. Spesifikt for stortingsrepresentanter mv. har denne rettsforståelsen kommet til uttrykk siden første utgave av Lignings-ABC, jf. Lignings-ABC 1979 s. 214 under emnet «Merutgifter til bolig»:

«Representanter som har utgifter til leie av bolig i Oslo, gis fradrag for de faktiske utgifter til husleie i Oslo om de samtidig holder bolig på hjemstedet som ikke blir utleid mens de er borte. [...] Hvis leiligheten på hjemstedet leies bort mens representanten er i Oslo vil det vanligvis kunne regnes med at representanten ikke har merutgifter ved å bo i Oslo». (vår utheving)

Praksisen kan imidlertid påvises også lengre tilbake i tid. Vi viser til sitatet fra Riksskattestyrets rundskriv nr. 384/Avd. 1 1963 (Utv. 1964 s. 119-122) under punkt 4.2.4.1. Videre viser vi til rundskriv nr. 482/avd. I fra 1971 hvor det skrives:

«Frdrag for merutgifter vil i alminnelighet bare kunne innrømmes familieforsørgere som er nødt til å bo utenfor hjemmet av hensyn til sitt arbeid. Enslige vil vanligvis ikke ha slik tilknytning til sitt hjemsted at fradrag kan innrømmes, i det en må anse dem for å være flyttet til arbeidsstedet. Unntak gjelder for enslige som faktisk holder husholdning på hjemstedet f. eks for tjenere, kårtakere, arbeidsudyktige foreldre e.l. Enslige bør likeledes under mer kortvarige arbeidsopphold borte fra hjemstedet, innrømmes fradrag for merutgifter når de godtgjør å ha utgifter til leilighet, hybel e.l. på hjemstedet (og denne ikke er leiet ut.)» (vår utheving)

Standpunktet kom også til uttrykk i et brev Skattedirektoratet sendte til Stortingets kontor, inntatt i Utv. 1978 s. 239:

"For de stortingsrepresentanter som beholder sin bolig på hjemstedet – noe vel de fleste representanter p.g.a. vervets tidsbegrensede varighet vil gjøre – kan den bolig de får stilt til rådighet i Oslo ikke anses som deres faste bolig. Dette må gjelde også om vedkommende representant tar familien med til Oslo, men ikke dersom boligen på hjemstedet leies ut. En viser for øvrig til at både gifte og ugifte representanter vil få fradrag for boutgiftene i Oslo i sin helhet, dersom de har bolig stående til disposisjon



på hjemstedet mens de er på Stortinget, jfr. Riksskattestyrets rundskriv nr. 332/avd. 1 av 30 mai 1968. [...]". (vår utheving)

Det fremgår også bl.a. av retningslinjer gitt av direktoratet for den skattemessige behandlingen av fri bolig fra arbeidsgiver ved tjenesteopphold i utlandet, inntatt i Utv. 2008 s. 1491, at det gjelder et krav om at bolig i Norge ikke er utleid for at dekning av fri bolig i utlandet skal være skattefri. Det siteres:

«For at utgifter til boligen i utlandet skal anses som merutgifter må den faste boligen i Norge være disponibel for arbeidstaker, dvs. at den må ikke leies ut. (...) Hvis arbeidstaker i løpet av inntektsåret ikke lenger befinner seg i en merutgiftssituasjon på grunn av at boligen i Norge leies ut eller realiseres, vil skatteplikten for fri bolig i utlandet inntre fra det tidspunkt utleien starter eller boligen blir realisert.» (vår utheving).

Vi viser også til Høyesteretts uttalelse i KOGAS-dommen (Rt. 2007 s. 302), hvor følgende fremgår:

«Det er uomtvista at det for KOGAS er fastsett arbeidsgivaravgift bygd på skatteplikt for fordel ved bustad ved utestasjoneringa. Dette gjeld der vedkomande tilsette ikkje har bustad i Noreg, eller der denne bustaden eventuelt er utleigd. I desse tilfella er det ikkje ekstra kostnader for den tilsette til bustad ved utestasjoneringa. Likeins er det uomtvista at det ikkje blir fastsett arbeidsgivaravgift, eller ilikna skatt for den tilsette, for den same fordelen i offentlig sektor. [...]» (vår utheving).

De gjennomgåtte rettskildene underbygger at utleie av boligen på hjemstedet medfører at vilkårene for skattefri pendlerbolig ikke er oppfylt. I rettskildene er det ikke problematisert hvor stort omfang utleien må ha for at merkostnadsvilkåret ikke skal anses oppfylt. Utleie som begrep i rettskildene er benyttet generelt, ved at det ikke er sondret mellom hel og delvis utleie. Delvis utleie vil typisk være utleie av en fysisk del av boligen. Hel utleie vil typisk være utleie av hele boligen for en lengre periode. En naturlig språklig forståelse av begrepet utleie er at det omfatter både hel og delvis utleie. Det har da formodningen mot seg at i den grad det har vært meningen med en sontring mellom hel og delvis utleie, at dette ikke er blitt nevnt i de rettskilder som er gjennomgått ovenfor. Det har heller ikke blitt utredet nærmere, eller gitt føringer for, hvilke vurderinger eller beregninger som skal foretas i tilfeller med delvis utleie for å avgjøre om skattyter har merkostnader, eller av hvem dette evt. skal foretas av eller på hvilket tidspunkt. Det er også på dette grunnlag naturlig å tolke det dithen at det ikke er ment å gjøre noen sontring mellom hel og delvis utleie, se også nedenfor.

Spørsmålet har kommet på spissen i nyere forvaltningspraksis. I den aktuelle praksisen har skattemyndighetene lagt til grunn at både hel og delvis utleie av boligen på hjemstedet fører til at merkostnadsvilkåret ikke kan anses oppfylt. Vi viser i den forbindelse til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse publisert med løpenummer BFU 8/2017. Saken gjaldt en arbeidstaker som var bosatt i Norge og arbeidet i utlandet. På arbeidsstedet i utlandet bodde vedkommende i en bolig som ble betalt av arbeidsgiveren. Spørsmålet i saken var om verdien av boligen på arbeidsstedet ville være en skattepliktig fordel, dersom arbeidstakeren leide ut sin egen bolig i Norge, helt eller delvis, noen netter i måneden, mens arbeidstakeren selv var på arbeidsstedet i utlandet. Skattedirektoratet uttalte i den forbindelse:

«Slik Skattedirektoratet tolker gjeldende rett vil fri tjenestebolig i utlandet bli ansett som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid i de tilfellene arbeidstaker har en selvstendig bolig i Norge og leier denne ut helt eller delvis, jf. skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-12. Dette gjelder uavhengig av om den faste boligen leies ut hele året, eller kun noen få dager i måneden»

Skatteetaten er av den oppfatning at det forhold at rettskildene før 2017 ikke sondrer mellom hel og delvis utleie av egen bolig, ikke kan tas til inntekt for at det skal gjelde særskilte regler for delvis utleie av egen bolig. Rettskildene viser at utleie av egen bolig (boenhet) innebærer at pendlerbolig ikke kan dekkes skattefritt, og dette ble stadfestet eksplisitt i bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet i 2017 (BFU 8/2017).

Vi viser også til spesialbestemmelsen om statsministerbolig i sktl. § 5-15 første ledd bokstav n, der det fremgår at statsministerboligen kan ytes skattefritt ved utleie av egen bolig innenfor rammene for skattefri utleie i sktl. § 7-2 første ledd. Dersom utleie innenfor dette omfanget hadde vært tillatt for vanlige skattytere i pendlersituasjoner, ville det ikke vært behov for lovgiver å presisere dette for statsministeren i sktl. § 5-15 første ledd n.

Skulle merkostnadsvilkåret i stedet knytte seg til en nettobetraktning i det konkrete tilfellet, altså at det ses hen til hvorvidt skattyter sitter igjen med faktiske kostnader etter at leieinntekter er hensyntatt, måtte



skattemyndighetene hatt føringer for hva som skal anses som tilstrekkelige husholdningsutgifter i det enkelte tilfellet for å kunne sies å være i en merkostnadssituasjon. Slike retningslinjer følger ikke av gjeldende regelverk per i dag. Skatteetaten er således av den oppfatning at det ikke er rettslig grunnlag for å tolke merkostnadsvilkåret på denne måten. Dette innebærer at det ikke er grunnlag for noen nettobetraktning i det konkrete tilfellet, fordi enhver utleie av egen boenhet medfører at merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt. Det er anført at Skatteetaten burde ha utformet slike retningslinjer fremfor å tolke regelverket innskrenkende til ugunst for skattyterne. Skatteetatens standpunkt er at enhver utleie av egen boenhet avskjærer retten til skattefri pendlerbolig, slik at det ikke er nødvendig med slike føringer/retningslinjer.

At all utleie av boligen på hjemstedet avskjærer retten til skattefri pendlerbolig sikrer også en praktisering av regelverket som er forutberegnelig og praktikabel, slik at skattyter og arbeidsgiver enkelt kan vite hva de har å forholde seg til når det gjelder dekning av pendlerbolig. Det har blitt anført at administrative kontrollhensyn ikke kan være avgjørende for forståelsen av merkostnadsvilkåret, men at det må foretas konkrete vurderinger i hvert enkelt tilfelle for å avgjøre om skattyter har merkostnader til pendlerbolig. Skatteetatens syn på spørsmålet har imidlertid støtte i både lovtekst og forvaltningspraksis. Administrative kontrollhensyn er dermed ikke i seg selv avgjørende.

Det er blitt anført at Skatteetaten uansett burde ha informert bedre om at enhver leieinntekt på hjemstedet vil diskvalifisere for skattefri pendlerbolig. Skatteetaten viser til at Lignings-/Skatte-ABC'en fra 1983 har oppstilt som en generell forutsetning for skattefri pendlerbolig at boligen på hjemstedet ikke leies ut. For stortingsrepresentanter har denne forutsetningen vært oppstilt allerede i første utgave av Lignings-ABC i 1979. For Statsministerens kontor vises til sitatet ovenfor fra Finansdepartementets brev til SMK av 13. mars 1997, der departementet gjorde SMK oppmerksom på at de i sine informasjonsskriv burde presisere at skattemessig bosted ikke kan være utleid for at fri bolig kan gis skattefritt. I tillegg fremgår denne forutsetningen av tidligere uttalelser, og det vises til redegjørelsen over.

Skatteetaten legger etter dette til grunn at enhver utleie av egen boenhet medfører at merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt.

Det er videre anført at Skatteetatens fortolkning leder til urimelige eller uproporsjonale resultater ved at også kortvarig utleie eller utleie med beskjedne leieinntekter mv. medfører at skattyter mister retten til skattefri pendlerbolig. Skatteetaten viser til BFU 8/2017, som fremhever at det vil gi meget vanskelige grensdragninger om det skulle åpnes for utleie i større grad enn det som hittil har vært praktisert. Fordel av fri bolig beskattes kun for de enkelte måneder merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt på grunn av utleie, jf. punkt 4.2.5 under. Etter regelverket er det dermed måneden som er den relevante beregningsperioden for fri bolig. Fordelsberegning basert på hele måneder er også regelen for en rekke andre naturalytelser i arbeidsforhold, for eksempel fri bil (jf. FSFIN § 5-13-6) og ekom-tjenester (jf. FSFIN § 5-12-22). Kalendermåneden som beregningsperiode samsvarer også med arbeidsgivers plikt til å fastsette arbeidsgiveravgift. Ettersom kalendermåneden er beregningsperioden for den aktuelle fordel, mener Skatteetaten at vilkårene for å motta fordel skattefritt må være oppfylt hele måneden. Dersom boligen på hjemstedet har vært utleid deler av måneden, vil fordelene dermed være skattepliktige for hele den aktuelle måneden.

Det er også anført at henvisningen til reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig i Skatte-ABC emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» punkt 4.3, er en direkte henvisning til fritaksbehandlingsreglene som sådan og at man er innenfor aktuelle strekpunkt i Skatte-ABC også der man har skattefrie leieinntekter etter sktl. § 7-2. Dette vil i så fall innebære at en pendler kan leie ut bolig på hjemstedet etter reglene i sktl. § 7-2 og samtidig anses for å oppfylle merkostnadsvilkåret.

Det er videre pekt på at en slik forståelse vil harmonere med «statsministerregelen» i sktl. § 5-15 første ledd bokstav n, hvor skattefritaket for statsministerboligen forutsetter at statsministeren med sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg, og ikke har skattepliktig leieinntekt av denne etter sktl. § 7-2 første ledd.

Dette er etter vår oppfatning ikke riktig. Fordelen av å bruke egen bolig er i utgangspunktet skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-20. Fordel ved at eier helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig er imidlertid unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 7-1, og representerer et unntak fra nevnte hovedregel om skatteplikt i sktl. § 5-1. Fordelen ved at en helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig, er derfor aldri skattepliktig etter norsk rett, uavhengig av om boligen fritaksbehandles eller regnskapsbehandles. Dette fremkommer tydelig i forbindelse med opphevelsen av prosentligningsregelverket hvor det i forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 3.3.2) uttales at;

«eierens eget boligkonsum prinsipielt skal fritas for inntektsbeskatning uansett hvordan boligen for øvrig benyttes. Departementet foreslår derfor at den delen av eiendommen som benyttes som egen bolig for eieren, skal fritas for beskatning uavhengig av om vilkårene for skattefritak for faktiske inntekter fra utleie mv. er oppfylt eller ikke.»

Bestemmelsene sktl. § 7-1 og § 7-2 regulerer således ulike deler av regelverket.

Aktuelle strekpunkt i Skatte-ABC, er kun ment å henvise til sktl. § 7-1 om skattefritak for egen bruk av bolig (ref. ordlyden/det materielle innholdet i aktuelle bestemmelse) og kan ikke kobles direkte til muligheten for skattefritak for utleie av egen bolig som er regulert av sktl. § 7-2. Det følger direkte av Skatte-ABC samme punkt første avsnitt, at fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet fordrer at «boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet».

På dette området gjelder det som nevnt over en annen regel for statsministers bruk av statsministerboligen, som ikke har betydning ved tolkningen av pendlerboligregelen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q.

Det har også blitt anført at Skatteetatens forståelse på dette punktet mangler hjemmel i lov og at skattemyndigheten legger for stor vekt på egne tidligere uttalelser. Etter Skatteetatens syn følger denne forståelsen av merkostnadsbegrepet av en rekke kilder, gjennomgått over. Det kreves fulle kostnader til bolig på hjemstedet for å få dekket pendlerbolig skattefritt.

Videre er det påpekt at Skatteetatens syn på spørsmålet ikke har vært konsekvent. I den forbindelse er det vist til et brev sendt fra Skatteetaten til Statsministerens kontor 26.11.2020, der det gis uttrykk for at delvis utleie i et gitt tilfelle ikke ville medføre skatteplikt for pendlerbolig. Etter Skatteetatens syn er dette et enkeltksempel på uriktig veiledning, som ikke kan tillegges nevneverdig vekt ved lovtolkningen. Skattemyndighetenes syn på delvis utleie kom klart fram i Skatte-ABC også i 2020 da brevet ble sendt. At det i ett tilfelle er gitt veiledning som ikke samsvarer med skattemyndighetenes håndbøker er beklagelig, men kan ikke medføre at håndbokens tydelige føringer settes til side.

I forlengelsen av dette har det vært reist tvil om hvorvidt standpunktet om delvis utleie faktisk har vært fulgt i fastsettingspraksis. Det er vist til at skattemyndighetene ikke har lagt frem konkrete vedtak som bygger på denne rettsoppfatningen, og det er bedt om at slike vedtak legges frem. Skatteetaten bemerker at standpunktet kommer tydelig til uttrykk i Skatte-ABC over lengre tid. Det er også vist til en konkret avgjørelse - BFU 8/2017 - som stadfester dette standpunktet. Skatteetaten har ikke funnet flere vedtak som er fattet på dette grunnlaget. Dette tyder, etter våre undersøkelser, på at problemstillingen i begrenset grad har kommet på spissen.

Hva som utgjør én boenhet

Det presiseres imidlertid at utleie av boligen på hjemstedet bare vil utløse skatteplikt for pendlerboligen i tilfeller der skattyter leier ut hele eller deler av sin *egen boenhet*, dvs. boenheten vedkommende selv bor i. I Skatte-ABC 2021-2022, emnet «Bolig – fri bolig» pkt. 1.3 defineres boenhet som en:

«fullverdig bolig med eksklusiv råderett til bad, kjøkken og et sted å sove. For å sikre eksklusiv tilgang til boenheten, må boenheten kunne låses».

Hel eller delvis utleie av den boenheten som fungerer som skattyters egen boenhet vil altså medføre at merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt.

Utleie av annen boenhet i egen bolig enn den boenheten skattyter selv bor i, vil ikke få betydning for vurdering av merkostnadsvilkåret. En skattyter som f.eks. leier ut en sokkelleilighet i egen bolig, uten at leieboer har tilgang til skattyters egen boenhet, vil kunne fortsette å leie denne ut etter at vedkommende tiltrer som stortingsrepresentant, statsråd mv. og samtidig motta skattefri pendlerbolig.

Grensen mellom leieforhold og felles husstand – særlig om ektefeller, samboere og andre nærstående

Skatteetaten presumerer at ektefeller og samboere har felles økonomi og felles husstand. Dette har som konsekvens at begge ektefeller eller samboere anses å ha markedsmessige utgifter til husholdning, selv om bare en av dem er eier av boenheten.

Dersom bare en av ektefellene eller samboerne står som leietaker av boenheten og betaler markedsmessig leie, anses begge for å ha betalt markedsmessig leie for boenheten.



At det gjelder en presumsjon om felles økonomi og felles husstand for ektefeller og samboere, utelukker ikke at også andre nærstående kan ha felles økonomi og felles husstand. For andre enn ektefeller og samboere må det vurderes hvorvidt eier av boligen mottar en form for vederlag for bruk av boligen (egen boenhet). Betales det et vederlag som gir eieren en inntekt er det naturlig å anse inntekten som en leieinntekt og merkostnadsvilkåret vil ikke være oppfylt for eiende part, såfremt det er tale om leie i egen boenhet. Dersom det som betales utelukkende går til å dekke økte kostnader relatert til den som bor der (mat, strøm osv.), slik at det ikke er noen inntekter for den som eier boligen, vil betalingen ikke ha noen konsekvenser for merkostnadsvilkåret for eier av boligen.

4.2.4.5 Skattyter leier bolig fra andre

Skatteetaten legger til grunn at kravet om at skattyter må ha fulle kostnader til en boenhet på skattemessig bosted, innebærer at vederlaget for skattyter som leier bolig på hjemstedet, må tilsvare den leie som andre ville ha betalt på ordinære vilkår, uten at det foreligger interessefellesskap o.l. Vi viser i den forbindelse til redegjørelsen i punkt 4.2.4.1 og 4.2.4.2.

Skatteetaten ser at vår forståelse av gjeldende rett vil kunne lede til at skattyter som leier skattemessig bosted, typisk en hybel utenfor foreldrehjem, vil kunne oppfylle merkostnadsvilkåret med lavere bokostnader enn en som eier boligen på skattemessig bosted. Dette siden enhver utleie av egen boenhet innebærer at merkostnadsvilkåret ikke er oppfylt. Slik vi vurderer det, utgjør ikke dette noen usaklig forskjellsbehandling, i det man selv velger hvordan man ønsker å innrette seg bostedsmessig. Ønsker man å pendle hjem til en leid hybel/delt bofellesskap eller man har valgt å eie boligen selv på hjemstedet, så er dette private valg og kostnadene til disse forskjellige husholdningene vil utgjøre vedkommende sine normalkostnader til husholdning på hjemstedet.

Skatteetaten må ta utgangspunkt i skattyters valgte form for husholdning på hjemstedet når merkostnadsvilkåret skal vurderes. Skattyter blir vurdert ut fra samme grunnlag, der det er de markedsmessige kostnadene (eierkostnader/leiekostnader) til vedkommendes fullverdige husholdning som er grunnlaget for vurderingen og hvorvidt disse opprettholdes, mens skattyter mottar fordel fra arbeidsgiver i form av fri pendlerbolig.

I tilfeller der skattyter leier bolig av andre, legger Skatteetaten etter dette til grunn at det må være inngått en leieavtale på alminnelige markedsmessige betingelser, for at merkostnadsvilkåret skal være oppfylt.

Skatteetaten forstår merkostnadsvilkåret slik at det kan være oppfylt også når vederlag for bolig på hjemstedet består av naturalytelser (tjenester e.l.). Med naturalytelser menes i denne forbindelse bidrag utover hva man normalt gjør som del av en husholdning. Det er en forutsetning at det foreligger en muntlig eller skriftlig avtale om oppgjør gjennom naturalytelser med en verdi tilsvarende markedsleie for boligen.

4.2.4.6 Kostnader til uselvstendig bolig i foreldrehjem

Det er stilt spørsmål om bakgrunnen for at pendlere som bor i uselvstendig bolig i foreldrehjem ikke oppfyller kravet til merkostnader.

Skatteetaten er av den oppfatning at gjeldende regelverk ikke åpner opp for at stortingsrepresentanter, statsråder mv. skal behandles annerledes enn andre arbeidstakere hva gjelder kravet til merkostnader. Dette innebærer at også stortingspolitikere, statsråder mv. må vurderes ut ifra om de er familiependlere eller enslige pendlere.

Stortingsrepresentanter, statsråder mv. med folkeregistrert- og skattemessig bosted i foreldrehjem, vil normalt følge reglene for enslige pendlere (idet familie som regel ikke bor i foreldrehjemmet). Enslige har bare rett på fradrag for merkostnader til losji (med betydning også for ev. dekning fra arbeidsgiver) dersom de har kostnader til leid/eid selvstendig bolig eller har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem. Videre vil også enslige pendlere kunne kreve fradrag for losji i de tilfeller de bor i andres boliger og skattlegges for fordel ved fri bruk. En enslig pendler vil ikke anses for å være i en merkostnadssituasjon der vedkommende disponerer uselvstendig bolig (gutterom/pikerom) i foreldrehjem, dette selv om vedkommende betaler markedsleie til foreldrene.

Dette medfører en endring av praksis for stortingsrepresentanter, statsråder mv. Denne endringen fikk for stortingsrepresentanter, statsråder mv. virkning fra og med ny stortingsperiode i 2021. Det vil derfor ikke være aktuelt med endring tilbake i tid i tilfeller der stortingsrepresentanter, statsråder mv. har hatt fulle kostnader knyttet til å disponere et gutterom/pikerom i foreldrehjem.

4.2.4.7 Innholdet i vilkåret merkostnader påvirkes ikke av den særlige bostedsregelen for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer mv.

Det er anført at vilkåret merkostnader må tolkes lempeligere for skattytere som omfattes av særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd. I den forbindelse er det vist til at personer som omfattes av særregelen i større grad enn andre kan oppnå pendlerstatus. Det vises spesielt til at stortingsrepresentanter mv. i større utstrekning enn andre kan anses bosatt i foreldrehjemmet.

Skattekontoret deler ikke denne oppfatningen. Den særlige bostedsregelen for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer mv. i sktl. § 3-1 sjette ledd innebærer ikke at merkostnadsvilkåret skal forstås annerledes for denne gruppen skattytere. Rettskildene gir gjennomgående anvisninger om at representantenes merkostnader skal vurderes etter de vanlige reglene. En har gjennomgående stilt krav om dobbel husholdning, utgifter til bolig på hjemstedet samt at denne boligen ikke leies ut. Det gjelder også for rettskildene som konkret omhandler stortingspolitikere mv. Dette skal belyses nærmere i det videre.

I de opprinnelige forarbeidene, Innst. O XIV 1929 s. 5, er det fremholdt at behovet for særskilt bostedbestemmelse knytter seg til at statsrådenes «ophold i Oslo i statsrådstiden i alle tilfelle ansees midlertidig» og at «opholdet ikke begrunner skatteplikt til Oslo, selv om det har vart utover et år». Utvidelsen til stortingsrepresentanter i 1955 var begrunnet i å sikre fortsatt skatteplikt til tidligere skattedistrikt og ikke til Oslo. Etter reglene beholdt man sitt tidligere skattedsted uavhengig av om man faktisk beholdt et bosted der, jf. Ot. prp. nr. 67 1955 s. 1 og Innst. O XXI 1955 s. 1-2.

Fradragsrett eller skattefrihet for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet er imidlertid ikke nevnt i forarbeidene knyttet til endringen i 1955 og det støtter at det på dette punkt ikke skulle gjelde noen særregler for stortingsrepresentanter mv. på dette området. Det fremgår at stortingsrepresentantene før endringen i 1955 fulgte de alminnelige bostedsreglene, og at familieforsørgere på Stortinget ble ansett flyttet til Oslo-området dersom de bosatte seg med sin familie der.

Ved endringen i 1990 gis det i forarbeidene i Ot. prp. nr. 52 (1989-1990) punkt 3 en bredere begrunnelse for bostedsregelen. Det vises til et særlig behov for å opprettholde kontakten til sitt skattedistrikt og valgdistrikt, samt at en ved å påta seg et politisk verv ikke skal tvinges til å oppgi sitt skattemessige bosted. Videre fremheves vervenes usikre og midlertidige karakter. Også bostedsregelens betydning for merutgifter ved opphold utenfor hjemmet trekkes frem som vesentlig:

«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.» (vår utheving)

Forarbeidene åpner imidlertid ikke for at det er en automatikk mellom den særlige bostedsregelen som kan gi pendlerstatus og adgangen til å kunne oppnå pendlergoder i form av fradrag for f.eks. merkostnader til losji. Det pekes derimot på at det må gjøres en vurdering etter «nærmere regler» som er en henvisning til sktl. § 6-13. Historikken viser også at stortingsrepresentanter og statssekretærer fulgte de vanlige bostedsreglene fullt ut frem til hhv. 1955 og 1990.

Av forarbeidene til sktl. § 3-1 sjette ledd finner en derfor ikke holdepunkter for at vilkåret om «merkostnader» i sktl. § 6-13 skulle forstås på en annen måte etter innføringen av den særlige bostedsregelen.

Dette underbygges av reglenes systematikk, idet sktl. § 6-13 regulerer retten til fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, mens sktl. § 3-1 regulerer hvor skattyter anses å ha sitt skattemessige hjem.

Det fremgår videre av Finansdepartementets bemerkning i de opprinnelige forarbeidene til fradragsregelen for merkostnader utenfor hjemmet grunnet arbeid, Innst.O.I 1927 s. 59, at fradragsregelen også var tiltenkt stortingsrepresentanter:

«Det bemerkes at bestemmelsen som den er foreslått formet antagelig ville finne anvendelse for eksempel på stortingsmenn.»

En gjennomgang av forarbeider til flere relevante lovbestemmelser viser at det gjennomgående har vært lovgivers syn at stortingsrepresentanter mv. skal følge skattereglene om fradrag for merkostnader på vanlig måte. For



eksempel gjelder dette forarbeider, Innst.O nr. 32 1959 s.16, knyttet til opphevelsen av stortingsrepresentantenes standardfradrag. På dette tidspunkt eksisterte også særregelen om stortingsrepresentanters bosted.

I Rundskriv nr. 332/avd. 1 1959 (Utv. 1960 s.18) gjennomgår Riksskattestyret den skattemessige håndteringen av alle fradrag for stortingsrepresentanter. Stortingsrepresentanters merutgifter gjennomgås i punkt 2-4. Det fremgår av punkt 2 at representanter som har familie boende på hjemstedet, kan få fradrag for bolig i Oslo. Punkt 3 gjelder representanter som bor med sin familie i Oslo:

«Når det gjelder representanter som er flyttet til Oslo med sine familier i forbindelse med stortingsvervet, vil det ofte være slik at de foruten utgifter til bolig i Oslo samtidig også har nødvendige boligutgifter på hjemstedet. Det er merutgiften ved fraværet fra familiens hjem som bør komme til fradrag, og da hjemstedskommunen her også er skattekommunen, antar Riksskattestyret at det må være boligutgiftene i Oslo som i disse tilfellene vil være den fradragsberettigete merutgift». (vår utheving)

Om enslige stortingsrepresentanter «uten forsørgelsesbyrde» heter det i punkt 4 at boligutgiftene i Oslo utgjør en fradragsberettiget merkostnad «forutsatt at representanten samtidig har bolig stående til disposisjon på hjemstedet, jf. de to siste avsnittene foran under punkt 3.» Ut fra sammenhengen i Rundskrivet, er det liten tvil om at man med ordet «disponere» her sikter til at vedkommende har en bolig tilgjengelig hvor det løper utgifter.

Formuleringene i rundskrivet 1959 gjentas uten endringer i Riksskattestyrets rundskriv nr. 332/avd 1 1968 punkt 2-4 (Utv. 1968 s. 409) og i Skattedirektoratets veiledning i 1979 som erstatter rundskrivene, jf. SK nr. 11/1979 (Utv. 1979 s. 213).

At merkostnader krever boligutgifter på hjemstedet også for stortingsrepresentanter mv., har videre fulgt av Lignings-ABC og Skatte-ABC frem til i dag, ref. over, og når det gjelder dekning av fri bolig for stortingsrepresentanter viser Skatte-ABC til de alminnelige reglene som gjelder for ordinære arbeidstakers adgang til å oppnå pendlergoder.

Forarbeider, rundskriv, Lignings- og Skatte-ABC viser at en i forvaltningspraksis har lagt til grunn at stortingsrepresentanter mv. skal følge de vanlige reglene om merkostnader for losji. En finner ingen holdepunkter i rettskildene som tyder på at en har ment at den særlige bostedsregelen for stortingsrepresentanter mv. i sktl. § 3-1 sjette ledd var ment å liberalisere kravet til merkostnader ved opphold utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13.

Rettskildene har gjennomgående stilt krav om dobbel husholdning, utgifter til bolig på hjemstedet samt at denne boligen ikke leies ut. Det gjelder også for rettskildene som konkret omhandler stortingsrepresentanter mv. Det har dermed vært likelydende regulering av merkostnader til bolig for vanlige skattytere og for stortingsrepresentanter mv. siden fradragsregelen ble innført i 1927. Likebehandling er et sentralt prinsipp i skatteregulverket, og forskjellsbehandling til fordel for en særegen gruppe krever tydelig hjemmel i lov eller forskrift. Skatteetatens praktisering av regelverket sikrer således, i tråd med lovgivers vilje, en likebehandling mellom skattytere med politiske verv og ordinære arbeidstakere.

4.2.4.8 Oppsummering – etatens forståelse av merkostnadsvilkåret

Det klare utgangspunktet er som nevnt at fri bolig er en skattepliktig fordel, jf. sktl. § 5-12, jf. § 5-1, og sktl. § 5-15 første ledd bokstav q er en unntaksregel for når denne fordelen likevel kan mottas skattefritt. Tilsvarende er sktl. § 6-13 en unntaksregel for når det åpnes for fradragsrett for bokostnader.

Retten til skattefri pendlerbolig fordrer at skattyter har merkostnader til losji grunnet arbeidsoppholdet utenfor hjemmet. Innholdet i merkostnadskravet er det samme for stortingsrepresentanter mv. og ordinære arbeidstakere.

På grunnlag av lovens ordlyd og systematikk, forarbeider, og forvaltningspraksis er Skatteetaten av den klare oppfatning at merkostnadsvilkåret skal forstås slik at det gjelder et krav om at skattyter pga. arbeidsoppholdet utenfor hjemmet påføres kostnader til bolig som kommer i tillegg til en opprinnelig kostnad til bolig på hjemstedet. Det er altså der skattyter på grunn av arbeidet påføres en ekstraavgift, at staten gjennom skattereglene subsidierer deler av kostnadene til ekstra bolig.

Skattyter må påføres merkostnader til losji som går utover det som kan sies å være vedkommendes kostnader til husholdning på hjemstedet, for at dekningen av pendlerbolig skal være skattefri. For at det skal være en realitet i



at skattyter ikke skal få dekket private kostnader til bolig skattefritt gjennom fri pendlerbolig, må sammenligningsgrunnlaget være objektivt og knytte seg til om vedkommende har merkostnader til bolig utover en full husholdningskostnad på hjemstedet (skattemessig bosted). Vurderingen av hvorvidt det foreligger fulle husholdningskostnader på hjemstedet må knyttes til hvorvidt skattyter har markedsmessige kostnader som eier/leier til boligen på hjemstedet. Som en konsekvens av dette, vil all utleie av egen boenhet på hjemstedet medfører at merkostnadsvilkåret ikke anses oppfylt, idet vedkommende har fått redusert sine markedsmessige bokostnader.

Det kan her også vises til det som ble uttalt i forarbeidene da det ble laget en særskilt skattefritaksregel for statsministerboligen i 2008, jf. Ot.prp.nr.1 (2007-2008) punkt 18.3, hvor dette med privatøkonomisk nytte for statsministeren stod sentralt:

«Et skattefritak bør imidlertid gjøres avhengig av at statsministeren med sin husstand disponerer egen privatbolig i tillegg. [...] En statsminister med sin husstand vil da normalt ikke ha privatøkonomisk nytte av å ta i bruk statsministerboligen, slik at skattlegging kan frafalles.»

Gjeldende regelverk og praktisering sikrer, etter Skatteetatens oppfatning, at skattyter verken skal tape eller tjene økonomisk på å være i en pendlersituasjon, og at man ikke får dekket kostnader som er av privat karakter. Skatteloven har klart definert at utgifter til bokostnader er en privatkostnad, all den tid kostnader til bolig er noe som enhver voksen person typisk vil ha. Dersom skattyter ikke har bokostnader utover pendlerboligen, har han ikke mer kostnader til bolig enn det som er vanlig. Følgelig foreligger det bare privatkostnader som folk flest har, og som normalt ikke vil ha tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.

4.2.5 Verdssettelse av skattepliktig fordel

Skattemyndighetene skal ved endring av skattefastsettingen fastsette inntekt med hjemmel i sktfvl. § 12-1. Hvor det er grunnlag for endring av skattefastsettingen, skal skattegrunnlaget fastsettes til det som er riktig ut fra de opplysninger som foreligger. Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdi, jf. sktl. § 5-3. For fri losji angir sktl. § 5-12 tredje ledd at verdien skal settes til «den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-8 annet ledd.»

Fordelen fastsettes pr. måned. Det skal bare regnes fordel av hele måneder.

For å kunne fastsette korrekt markedsleie for boligene som er skattepliktige, har skattekontoret av praktiske årsaker innhentet alle opplysninger som arbeidsgiver skal rapportere i skjema RF-1158 («Krav om verdssettelse av bolig i arbeidsforhold»), i en samlet oversikt. Vedtakene om endring av skattefastsettingen vil da også være et vedtak om verdssettelse av markedsleie for de aktuelle boligene.

Det har vært anført at det ikke kan beregnes en fordel tilsvarende markedsverdien av pendlerboligen i Oslo, fordi pendlerboligen langt overstiger behovet til mange av de berørte politikerne. Anførselen synes å gå ut på at skattyter har vært i en slags tvangssituasjon, og at skattyter – dersom vedkommende hadde visst at pendlerboligen var skattepliktig – ikke ville takket ja til pendlerboligen, og i stedet leid en bolig selv.

Utgangspunktet er at den skattemessige vurderingen må ta utgangspunkt i den fordel skattyter har mottatt, og ikke en alternativ hypotetisk fordel. Skattelovgivningen inneholder tydelige regler for verdssettelse av naturalytelser generelt, og for fri bolig spesielt. Fra disse utgangspunktene har det i praksis utviklet seg lempeligere verdssettelsesregler for personer som har boplikt i forbindelse med stillingen, se Skatte-ABC 2021/2022, emnet «Bolig – fri bolig» pkt. 2.5. Denne praksisen er imidlertid ikke aktuell i foreliggende sak. Vi kan ikke se at det er grunnlag for å fravike skattelovgivningens verdssettelsesregler i denne saken.

Det har vært reist spørsmål om i hvilken utstrekning det er adgang til å fravike arbeidsgivers tidligere verdssettelse, der skattekontoret har bistått ved verdssettelsen. Til det bemerkes at arbeidsgiver etter lovens ordning plikter å foreta forskuddstrekk ved ytelse av skattepliktig fri bolig i arbeidsforhold, jf. (sktbl.) § 5-6 første ledd, i tråd med departementets forskrifter, herunder eventuelle forskrifter om individuell verdssettelse. Skattebetalingsforskriften (sktbf.) §§ 5-8-20 til 5-8-23 angir skattekontorets rett og plikt til å foreta individuell verdssettelse av fri bolig i arbeidsforhold. Pliktene som påligger arbeidsgiver, er nedfelt i sktbf. § 5-8-21.

Når arbeidsgiver stiller bolig til rådighet for arbeidstaker, og denne fordelen er skattepliktig for arbeidstaker, plikter arbeidsgiver å benytte skjema RF-1158 for å få verdien fastsatt, jf. sktbf. § 5-8-21 annet ledd – senest når boligen



tas i bruk. Når kravet fremsettes skal arbeidsgiver samtidig gi de opplysningene som er nødvendige for å fastsette leieverdien. I skjema RF-1158 etterspørres blant annet informasjon om den aktuelle boligen, herunder adresse, byggeår, boligtype, m² og antall rom. Verdsettelse etter reglene i sktbf. §§ 5-8-20 flg. er bindende enkeltvedtak for arbeidsgiver, både for plikten til å foreta forskuddstrekk og for arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.

I tilfeller der Skatteetaten har truffet enkeltvedtak om verdsettelse på grunnlag av riktig utfylt RF-1158, vil fristen for å endre verdsettelsen bakover i tid være 4 måneder fra det tidspunkt verdsettelsesvedtaket ble truffet. Denne endringsfristen vil være utløpt for kontrollperioden 2017-2020.

I tilfeller der Skatteetaten ikke har truffet vedtak om verdsettelse fordi arbeidsgiver feilaktig har ansett boligen som skattefri og derfor ikke har levert skjema RF-1158, gjelder ingen særskilt endringsfrist.

I noen tilfeller har arbeidsgiver innhentet veiledende uttalelse fra skattekontoret om verdsettelse, ved innrapportering av skattefri eller skattepliktig bolig. I motsetning til ordningen med bindende forhåndsuttalelser, er veiledende uttalelser ikke til hinder for at skattekontoret senere legger til grunn en annen verdi, dersom verdsettelsen som ble lagt til grunn i den veiledende uttalelsen ikke var korrekt. Skattemyndighetene er ikke rettslig bundet overfor den enkelte gjennom den generelle tilbakemeldingen arbeidsgiver har fått om at sjablongbeløp kan legges til grunn. En slik verdsettelse er ikke begrunnet og bygger ikke på informasjon arbeidsgiver har oppgitt. Arbeidsgiver har bedt om en sats for innrapportering, og mottatt korte, ubegrunnede svar om hvilken sats som kan benyttes. Dette skiller seg fra den grundige verdsettelsesprosessen som er skissert i skattebetalingsforskriften § 5-8-20 flg. Sett i sammenheng med at henvendelsene i all hovedsak gjelder spørsmål om innrapportering av *skattefrie* boliger, gir ikke dette arbeidsgiver eller mottaker av fri bolig grunnlag for en forventning om at verdien er fastsatt med endelig, bindende virkning også for skattepliktige boliger.

5 Endring av arbeidsgiveravgift

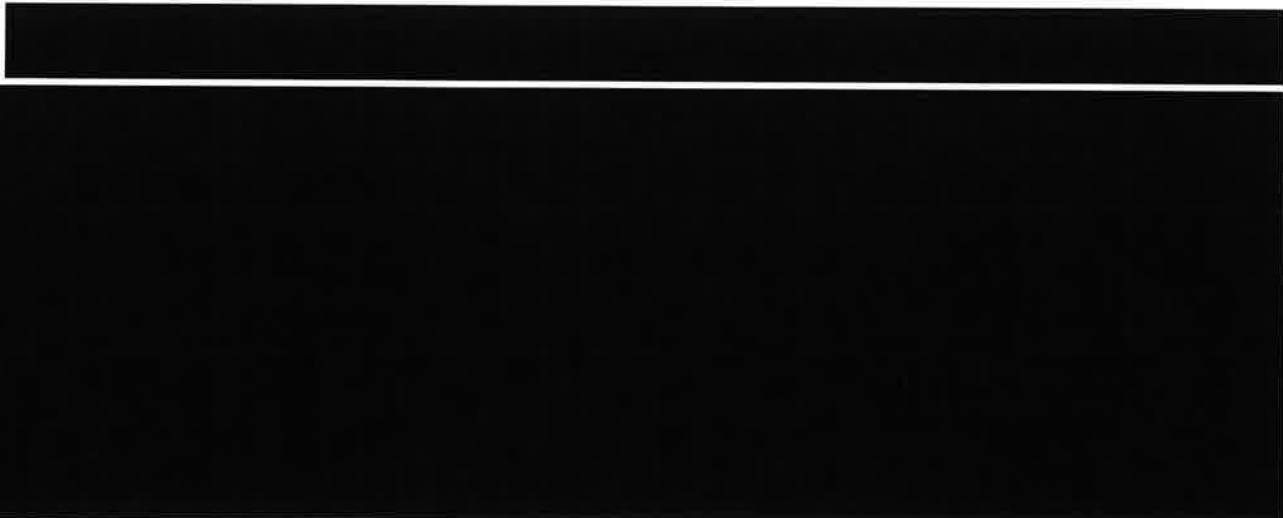
Vi viser til Skatteetatens varsel datert 16.06.2022 og rapport datert 16.06.2022.

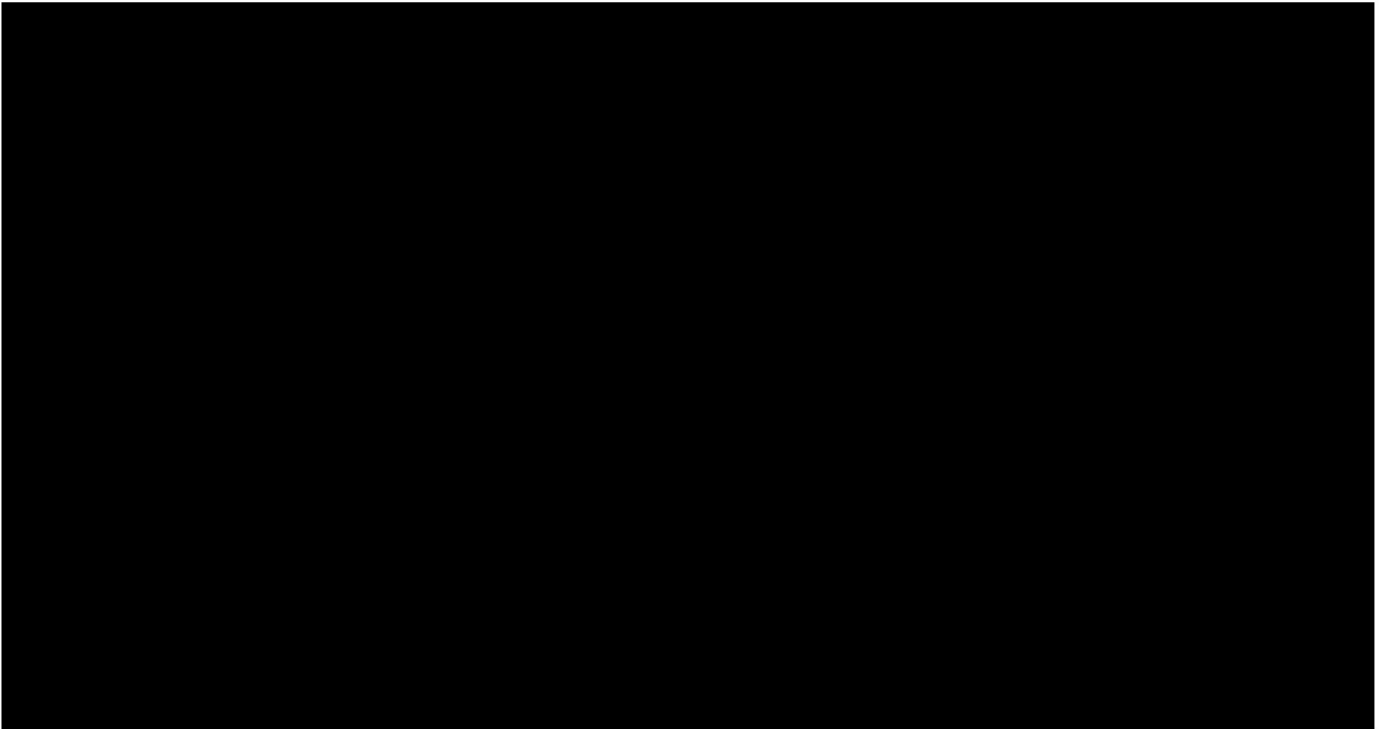
Som nevnt har skattekontoret også sendt endringsvarsel av samme dato til de berørte stortingsrepresentantene. Med unntak av to representanter, har alle kommet med tilsvaret til varselet de mottok 16.06.2022. Mange er uenige i Skatteetatens rettsanvendelse når det gjelder forståelsen av hva som ligger i merkostnadsvilkåret. Noen har også merknader til pendlerstatusvilkåret. Vi finner det ikke hensiktsmessig å gjenta anførselene knyttet til Skatteetatens rettsanvendelse under omtale av hver enkelt representant. Anførsler knyttet til rettsanvendelsen er som nevnt tatt inn i og behandlet i punkt 4 *Skatteetatens vurdering av skattereglene*.

5.1 Frafall av varsel om økt arbeidsgiveravgift knyttet til noen representanter

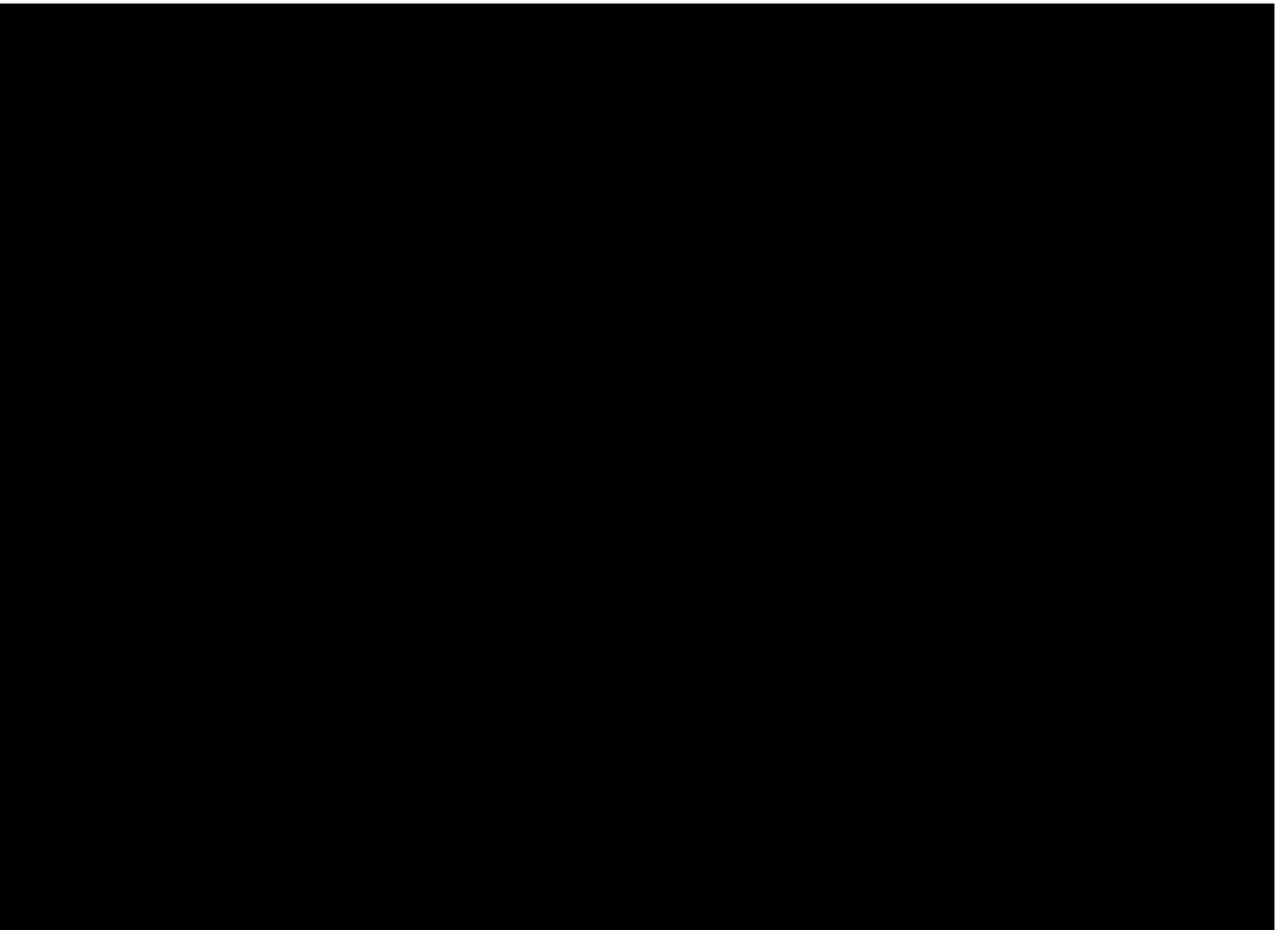
Skattekontoret har på grunnlag av tilsvaret fra den enkelte representant med nye opplysninger om faktum foretatt en fornyet vurdering av sakene. Gjennomgangen har resultert i at vi frafaller varsel om økt arbeidsgiveravgift knyttet til noen av sakene.

5.1.1



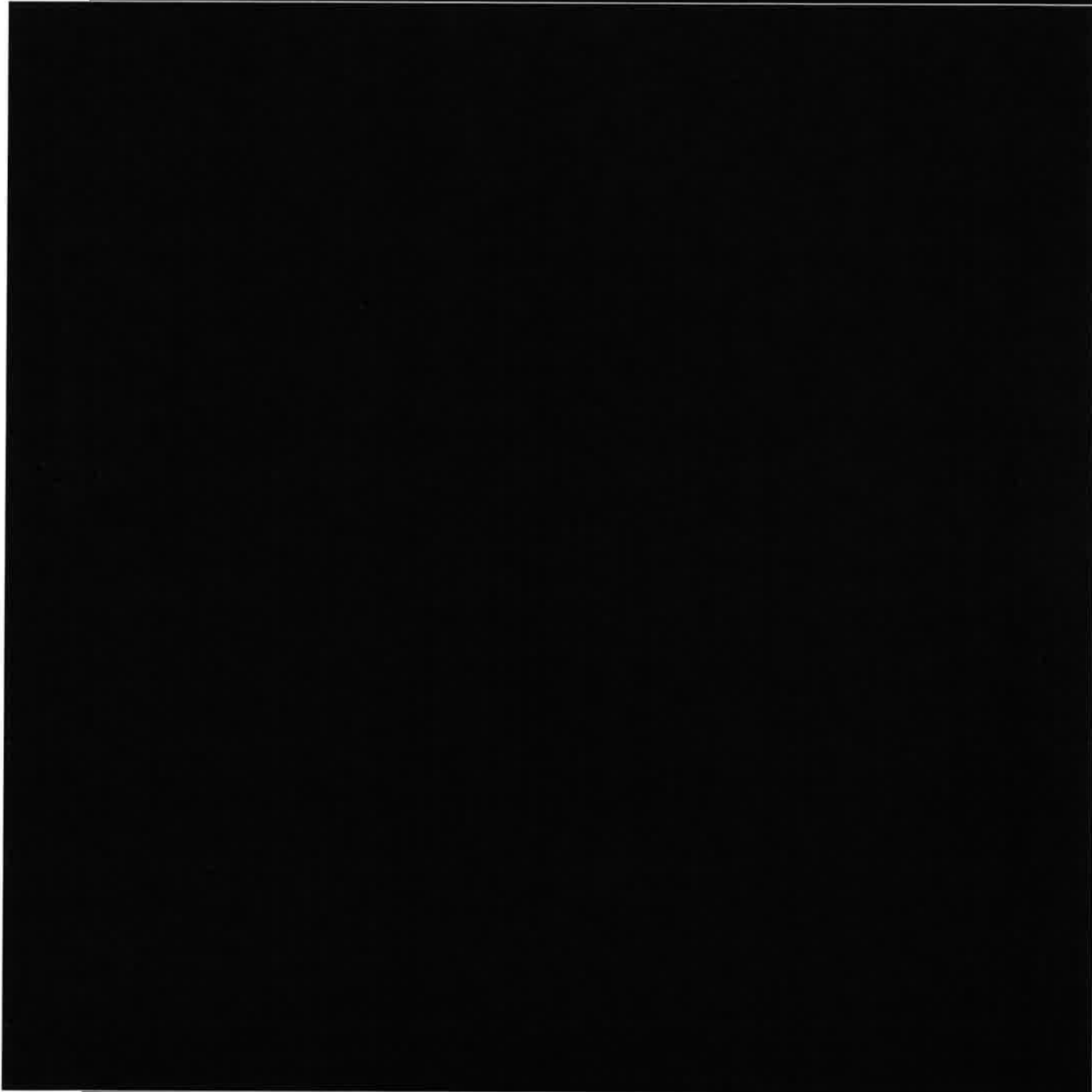


5.1.2

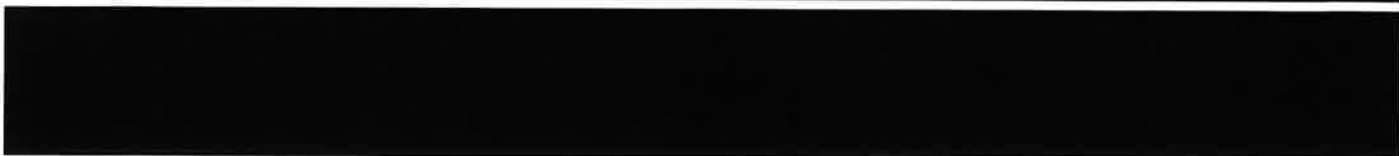


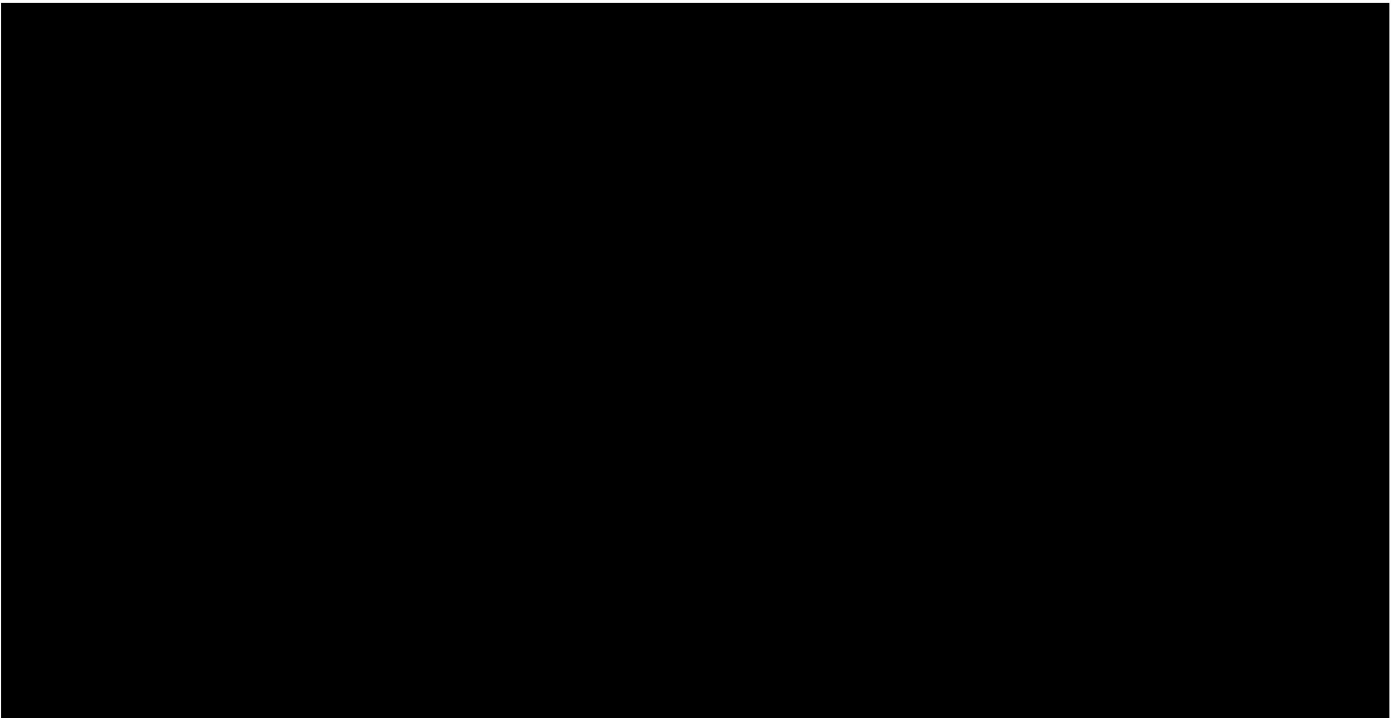


5.1.3

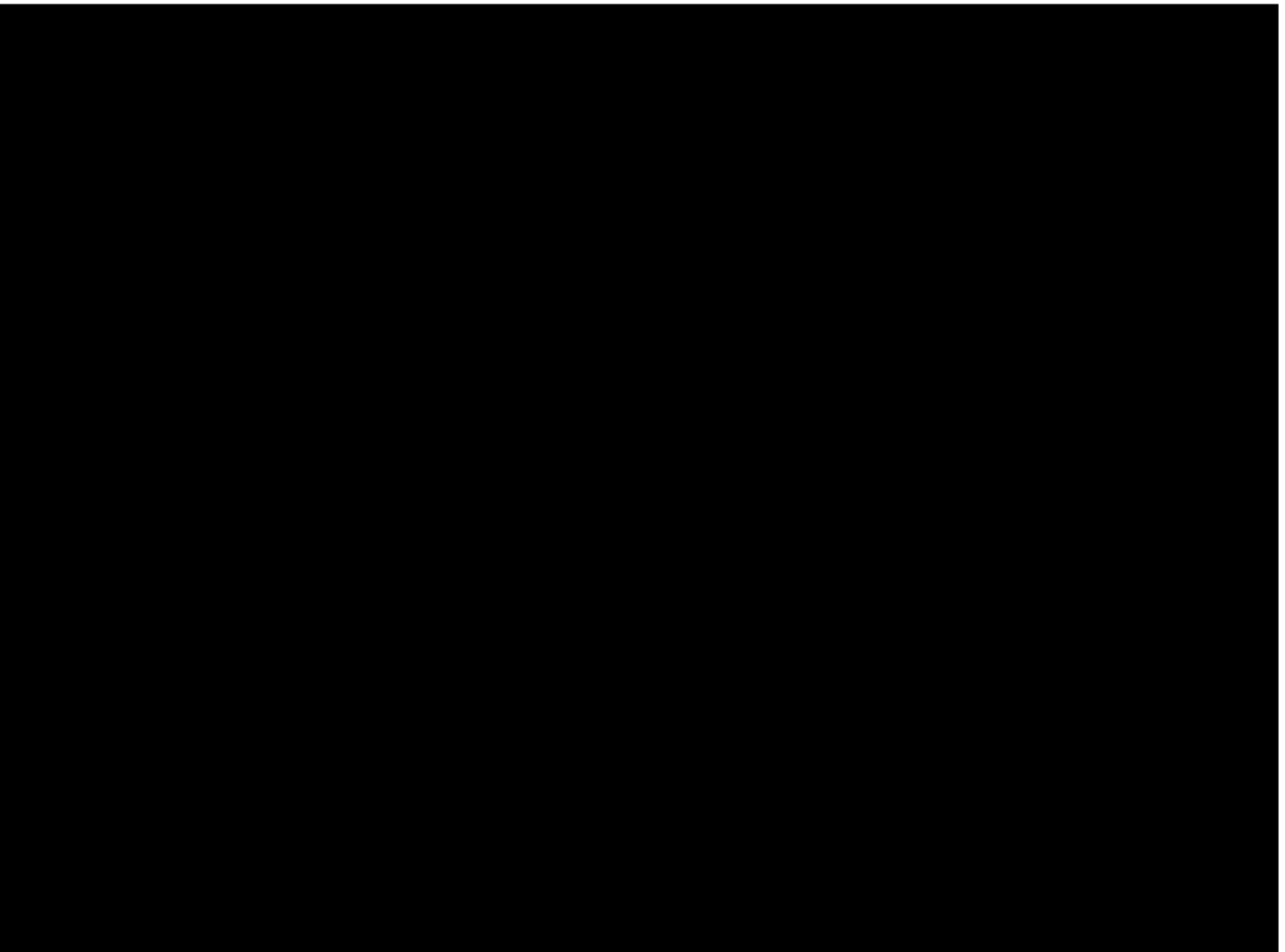


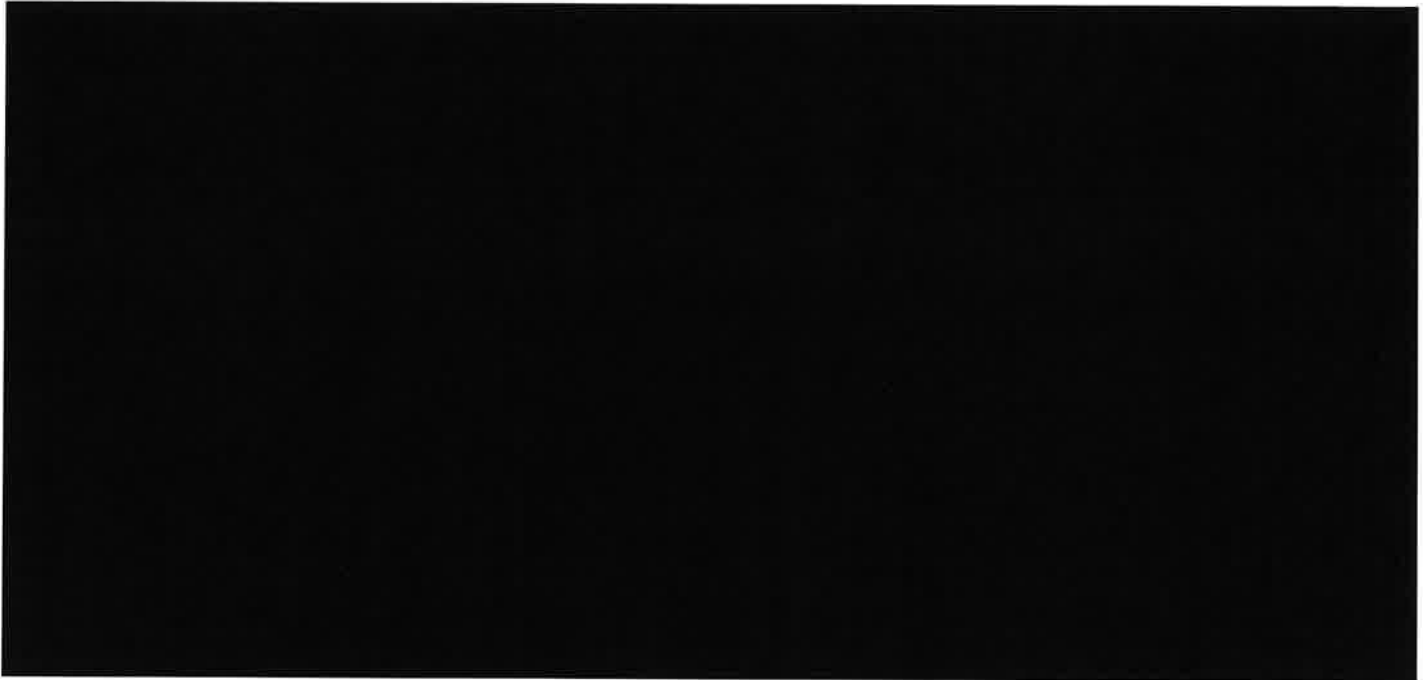
5.1.4





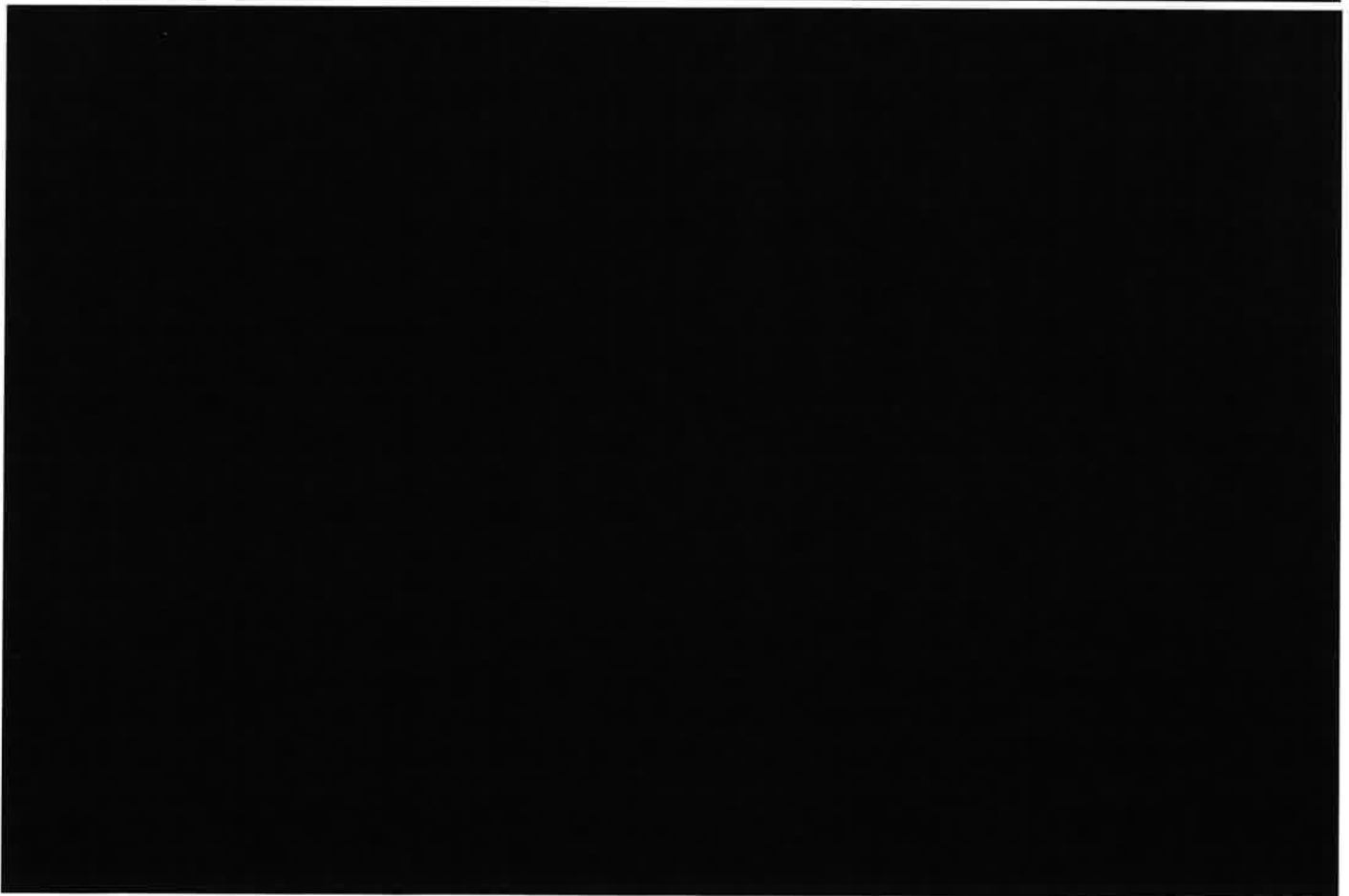
5.1.5

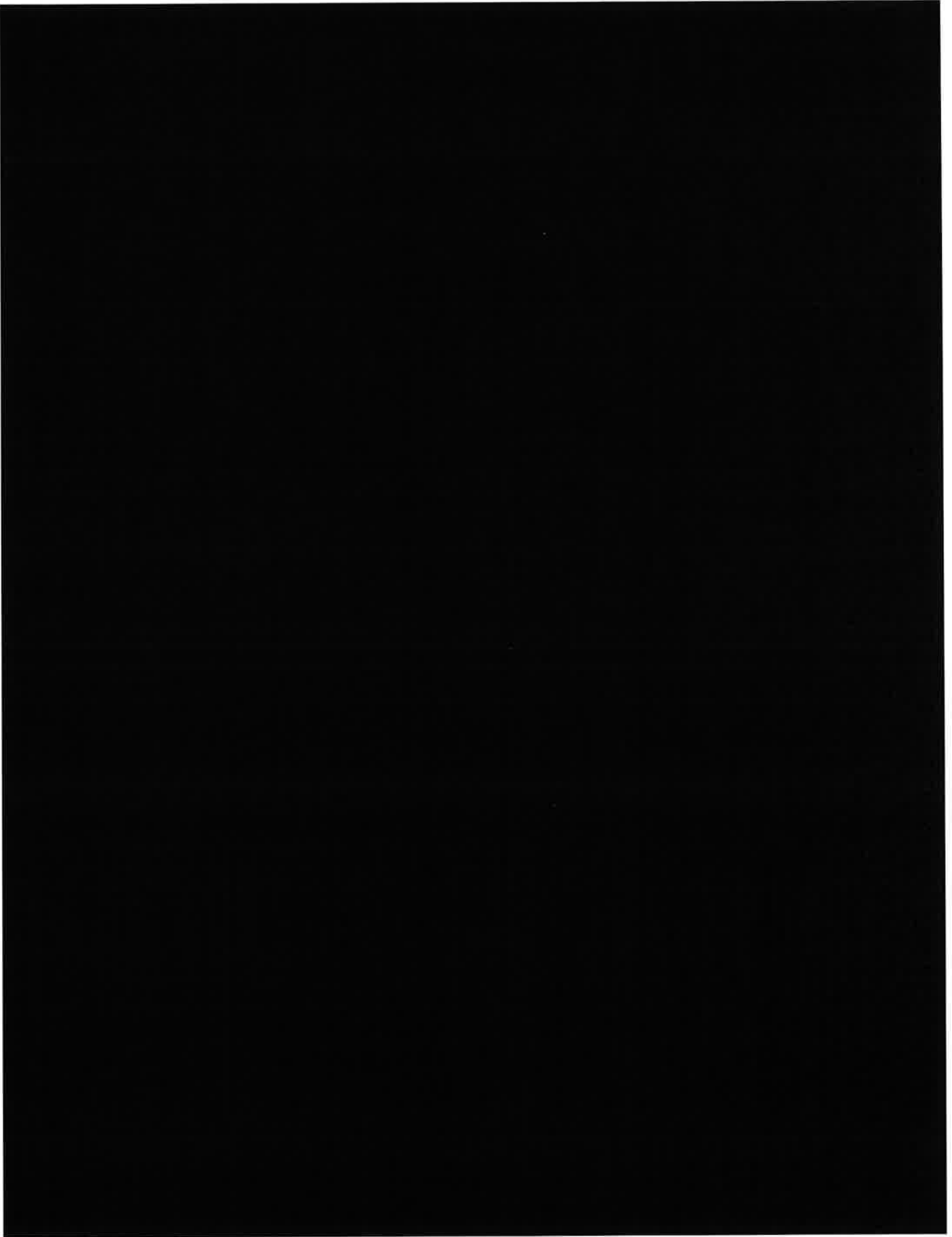


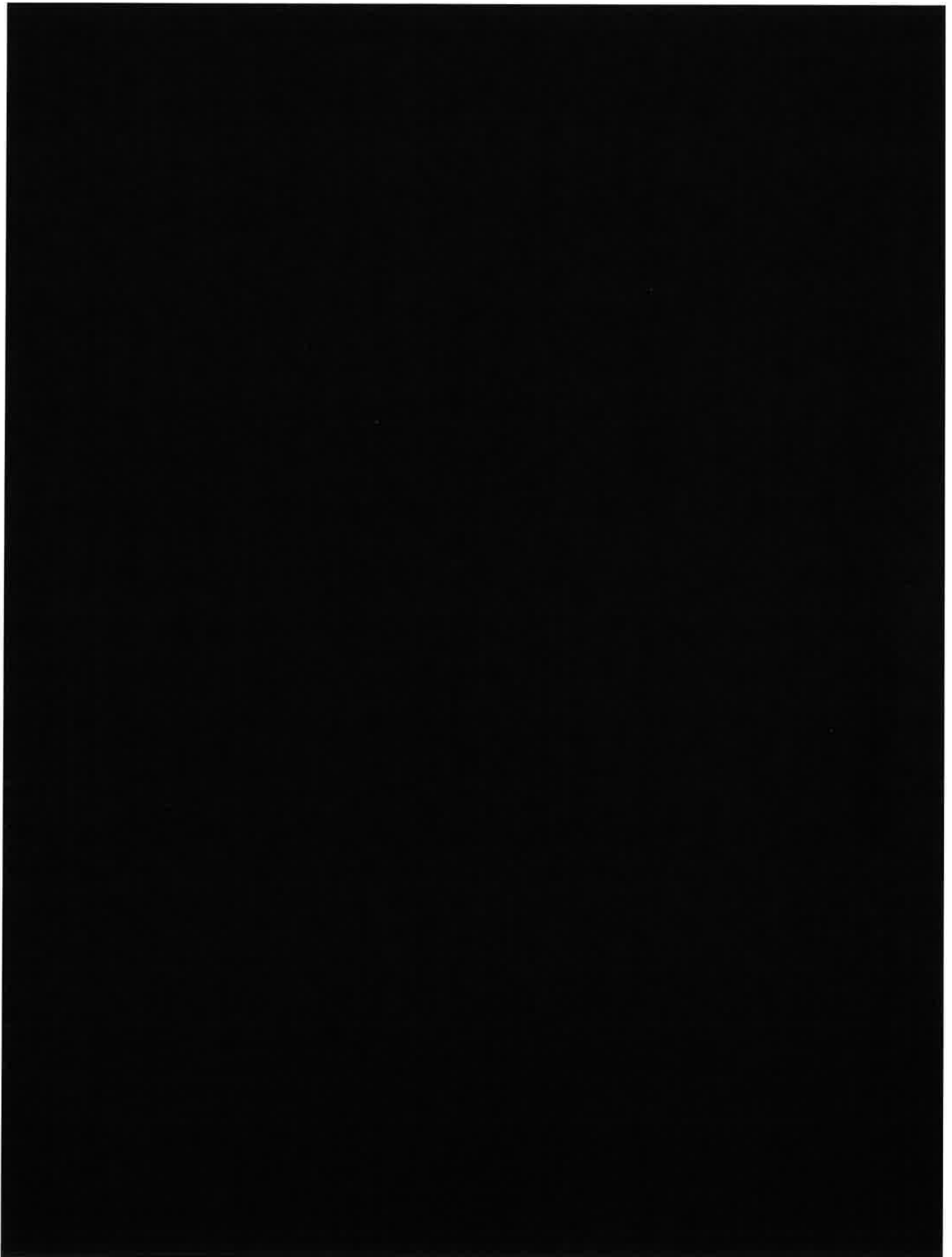


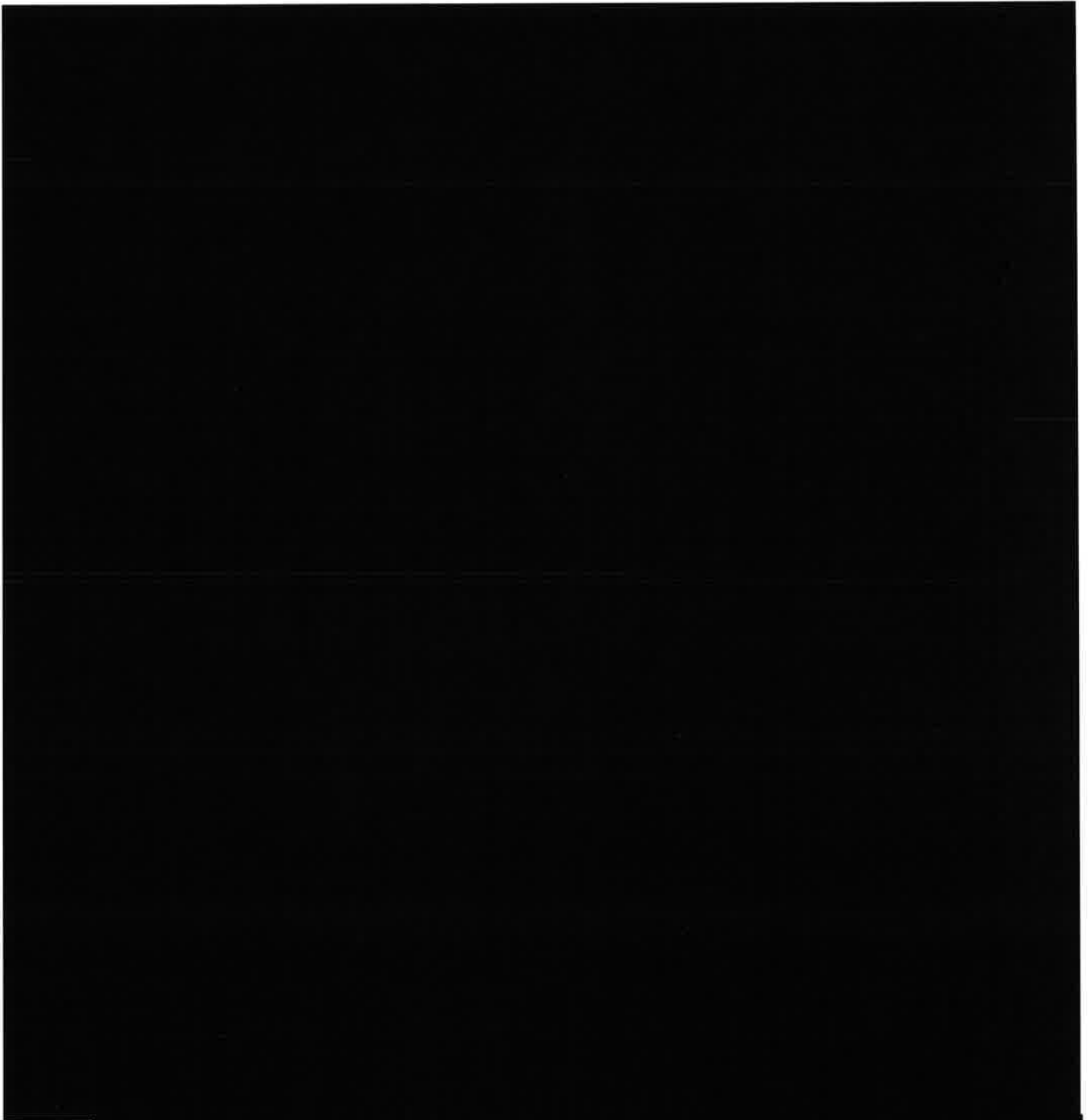
5.2 Representanter som ikke oppfyller pendlerstatusvilkåret

5.2.1



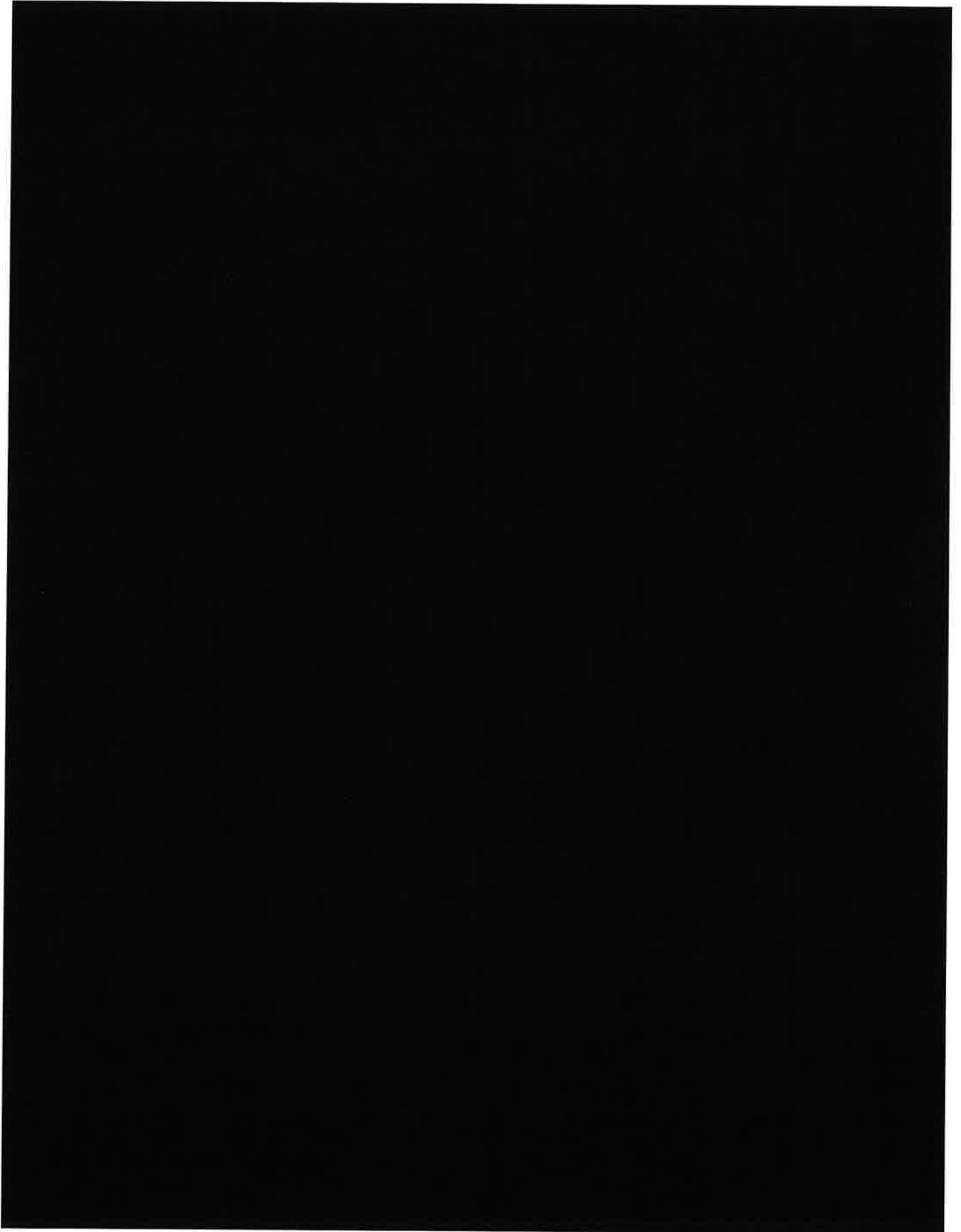


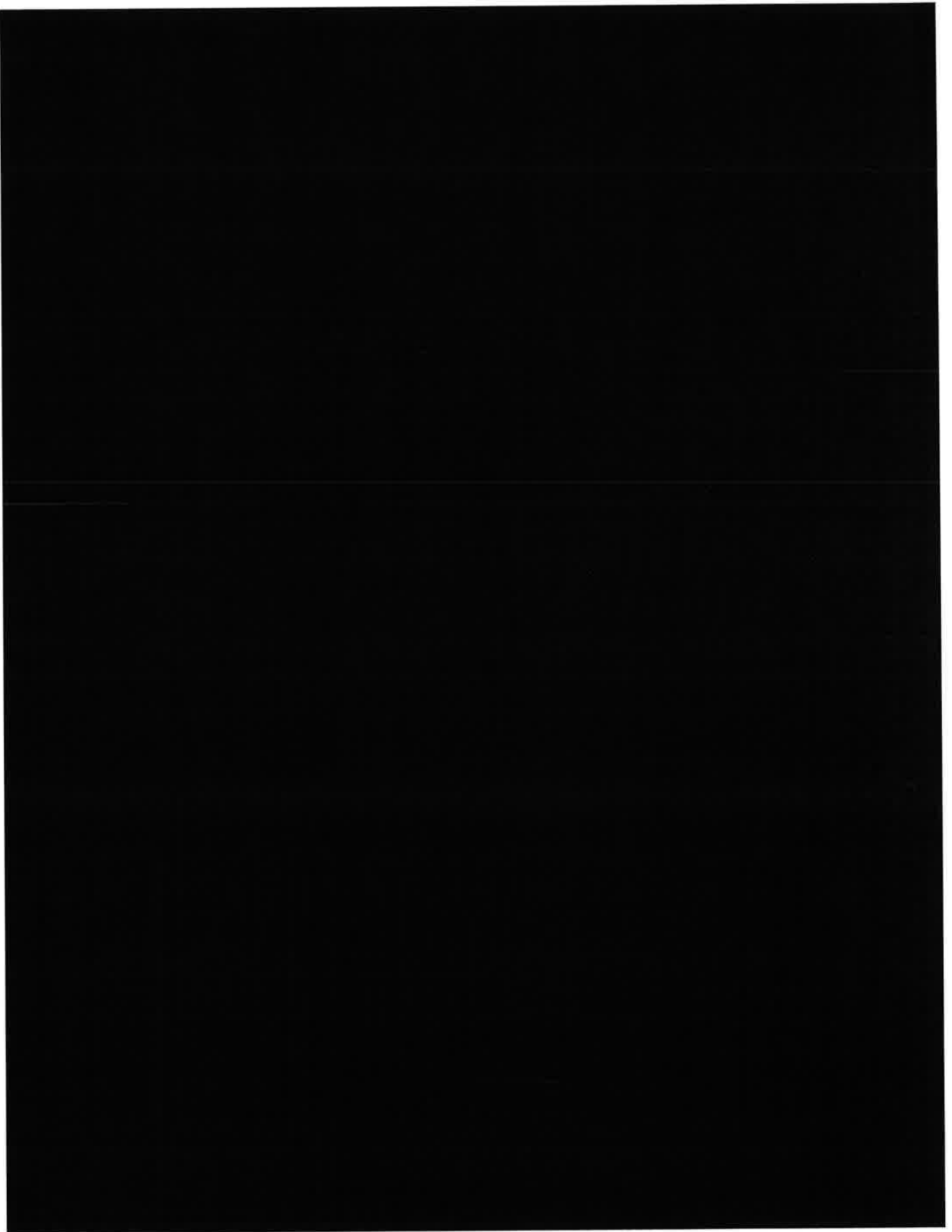


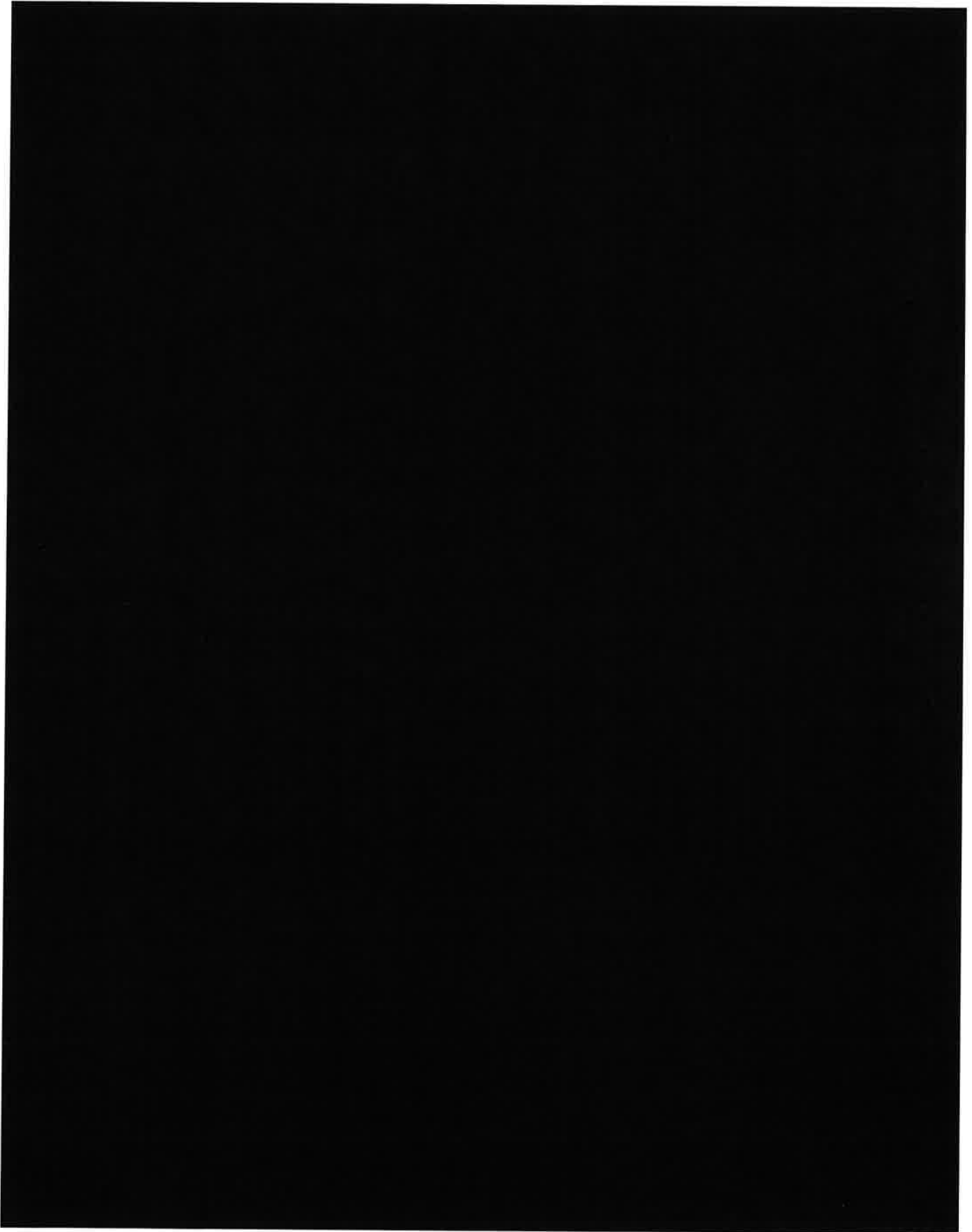


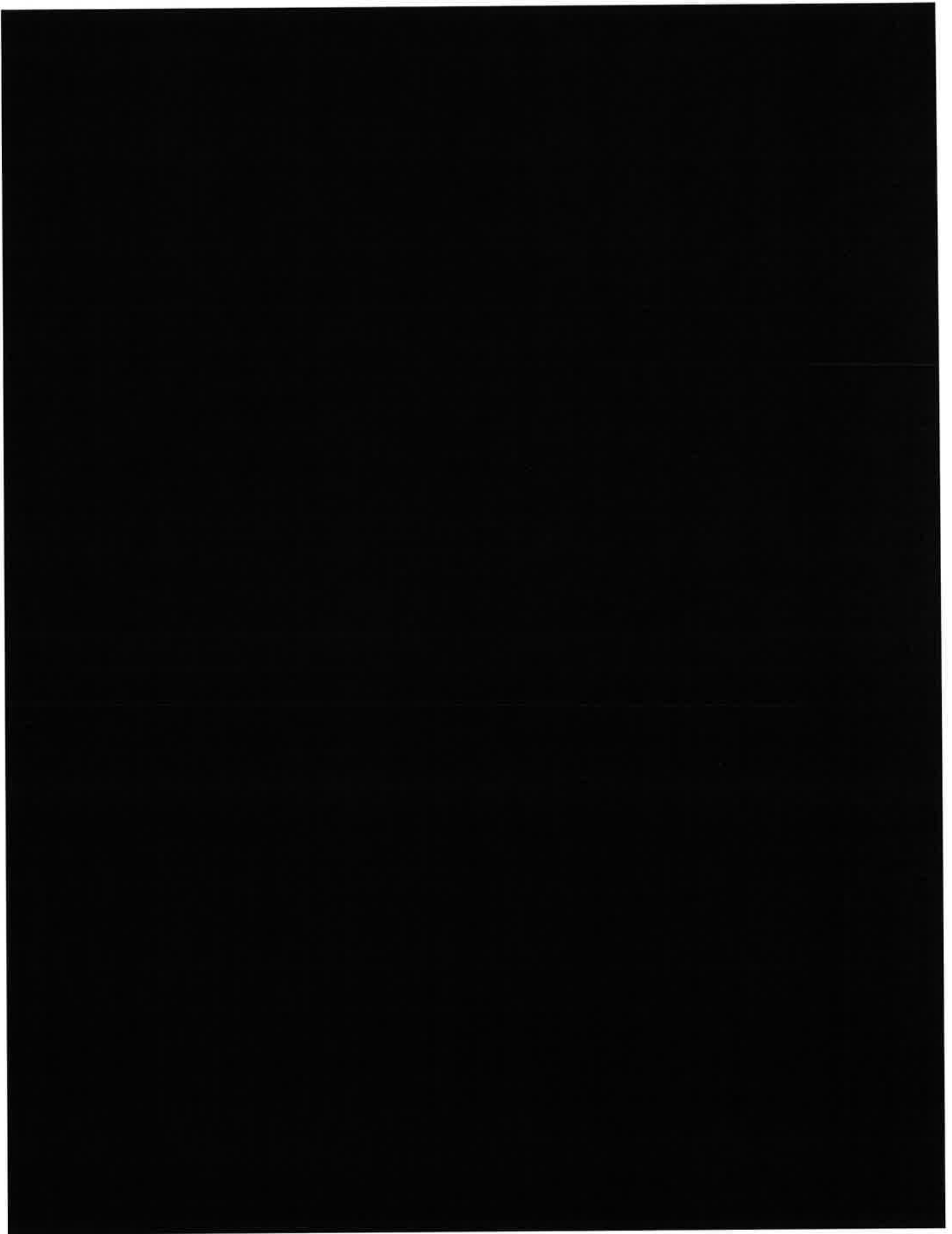
5.2.2

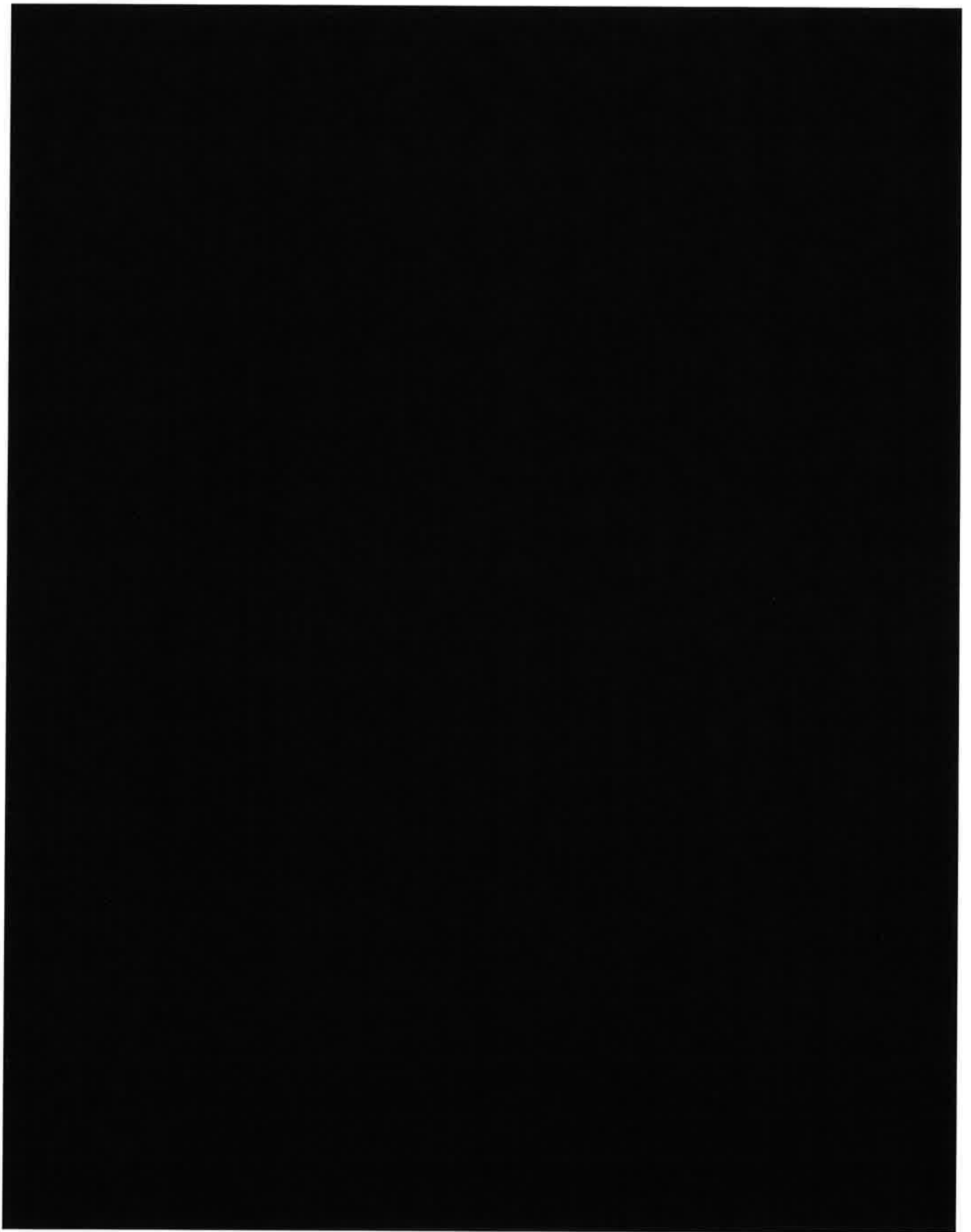


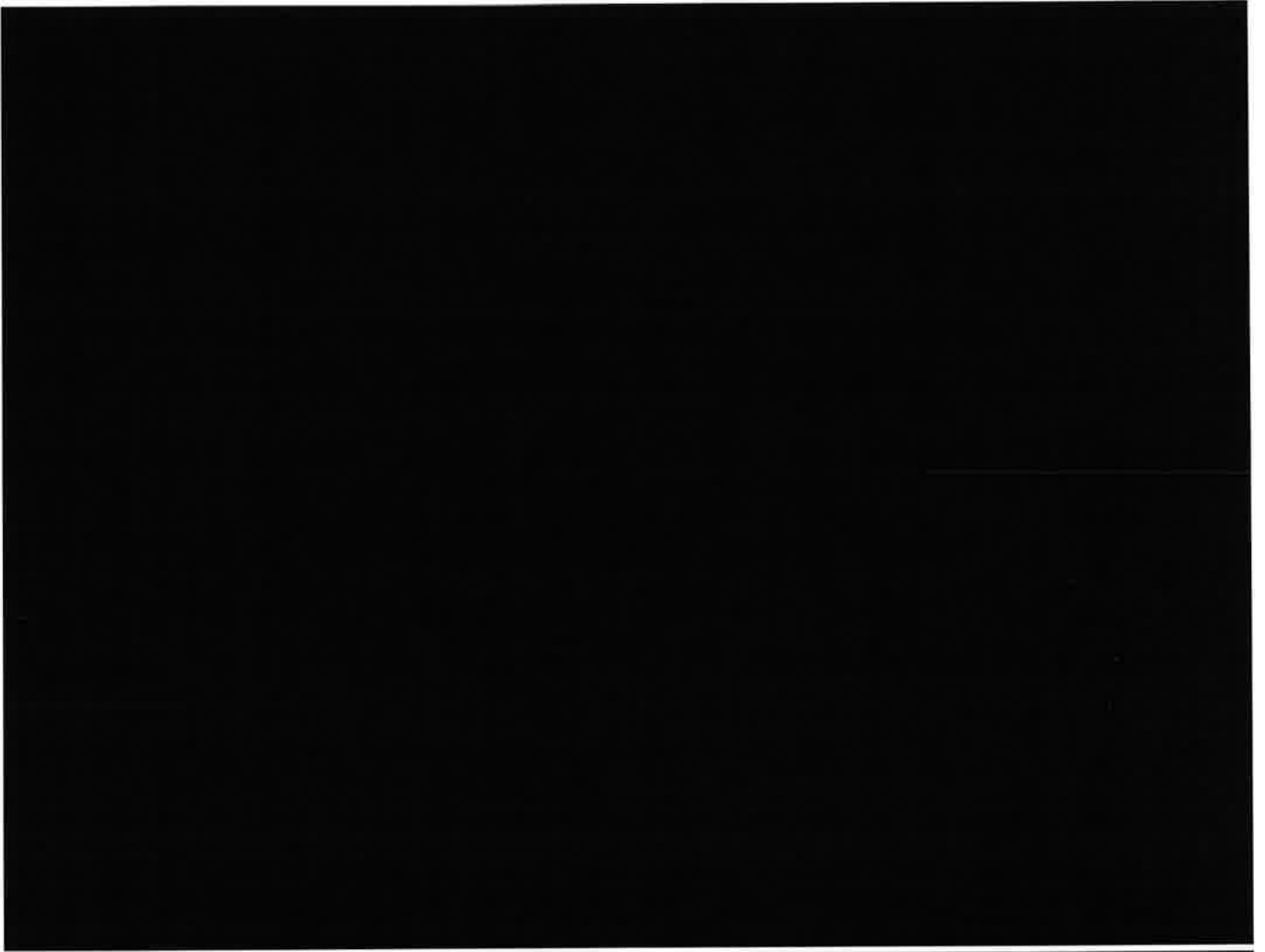




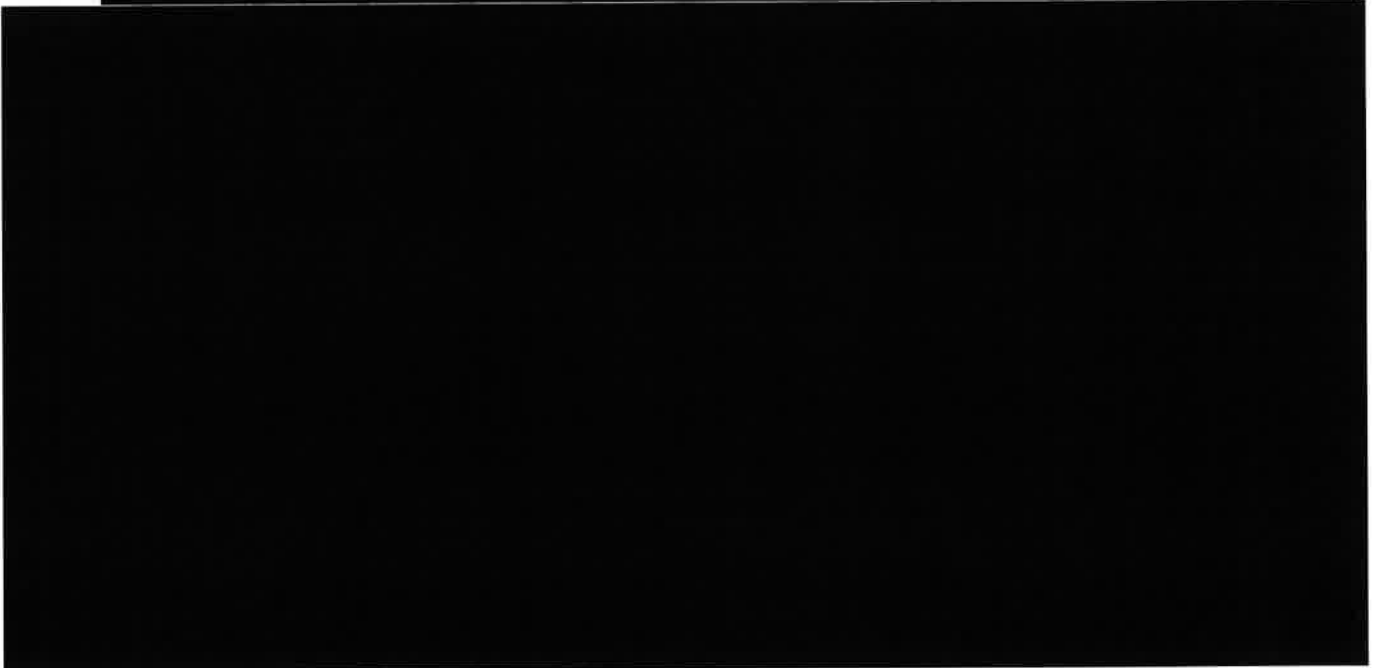


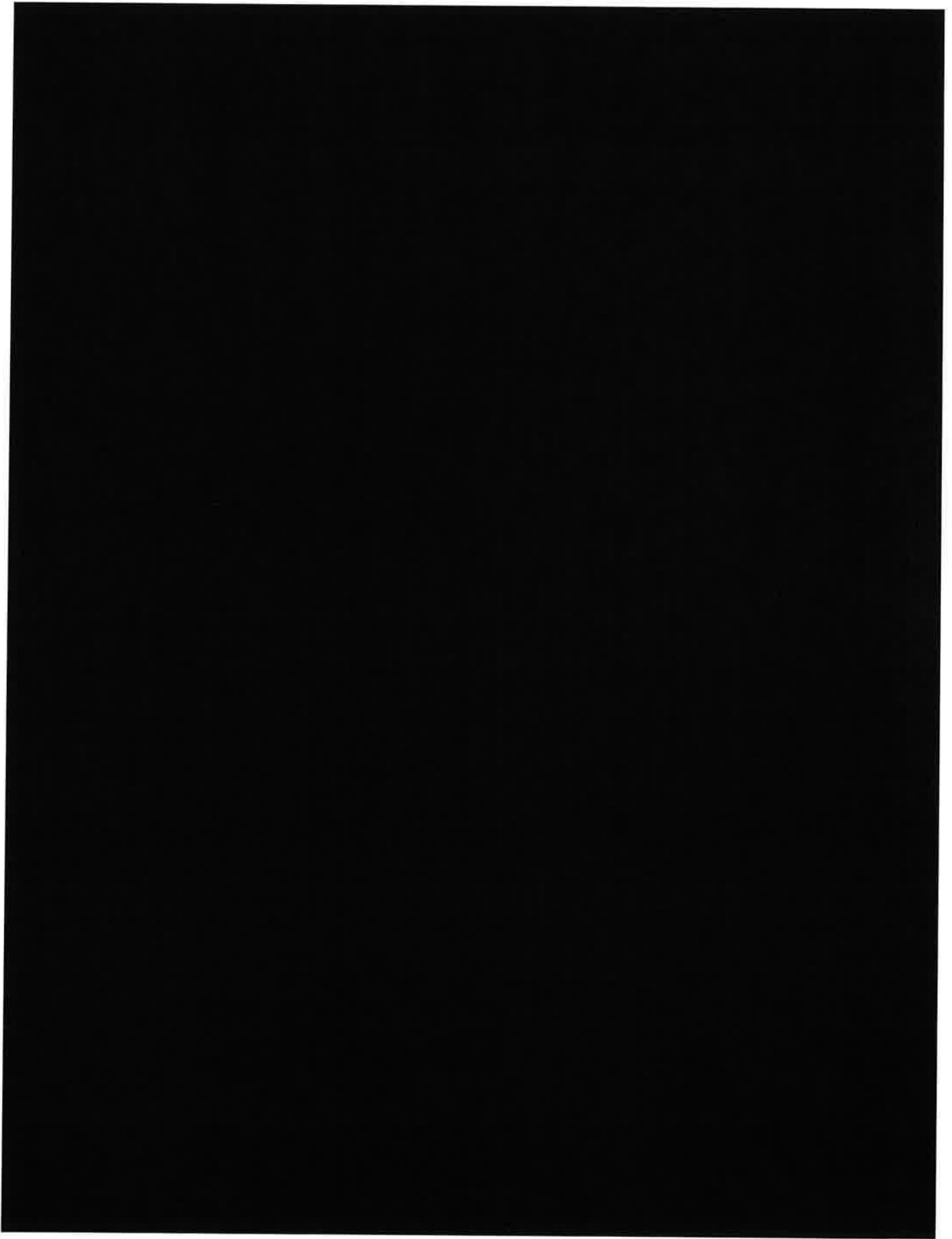


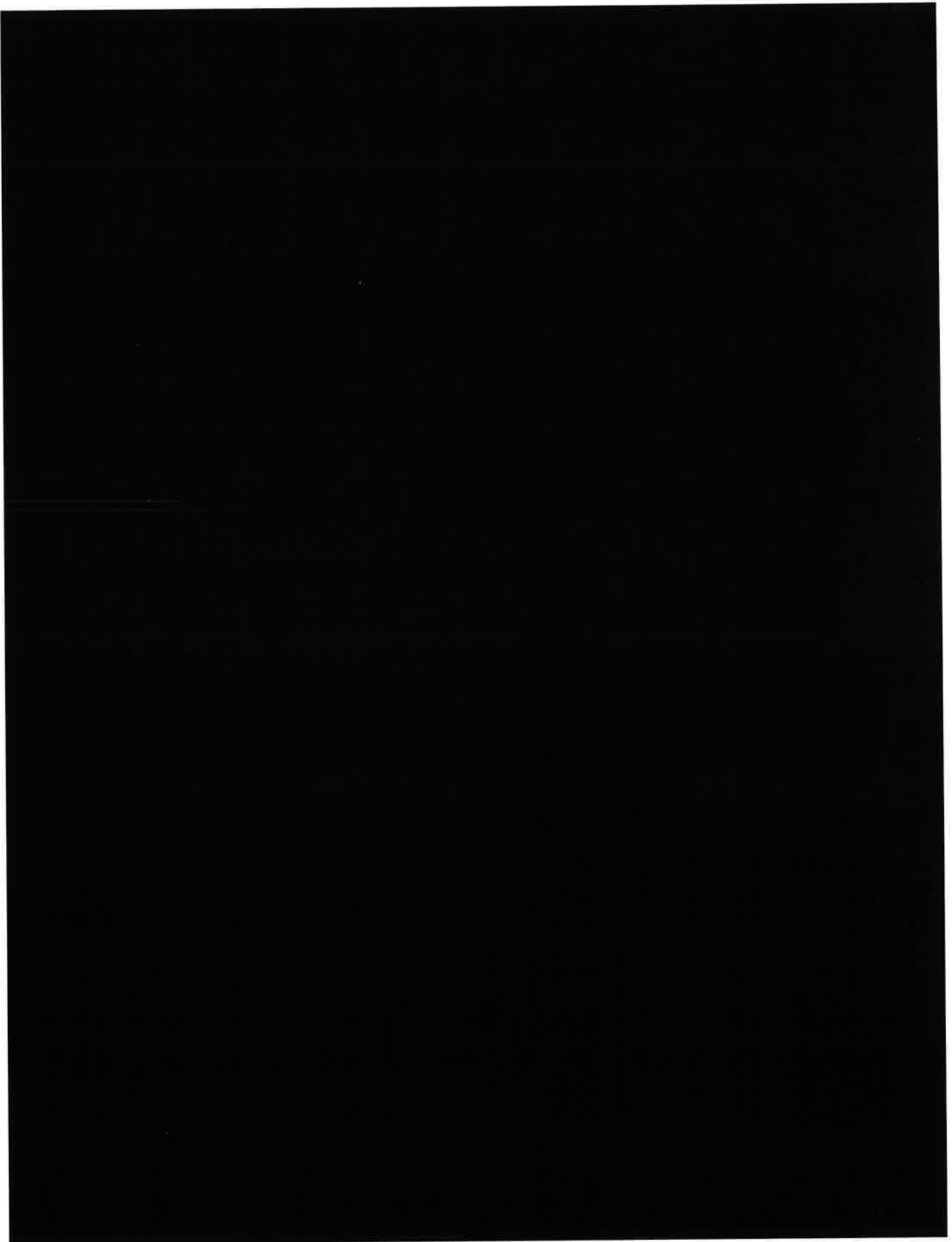


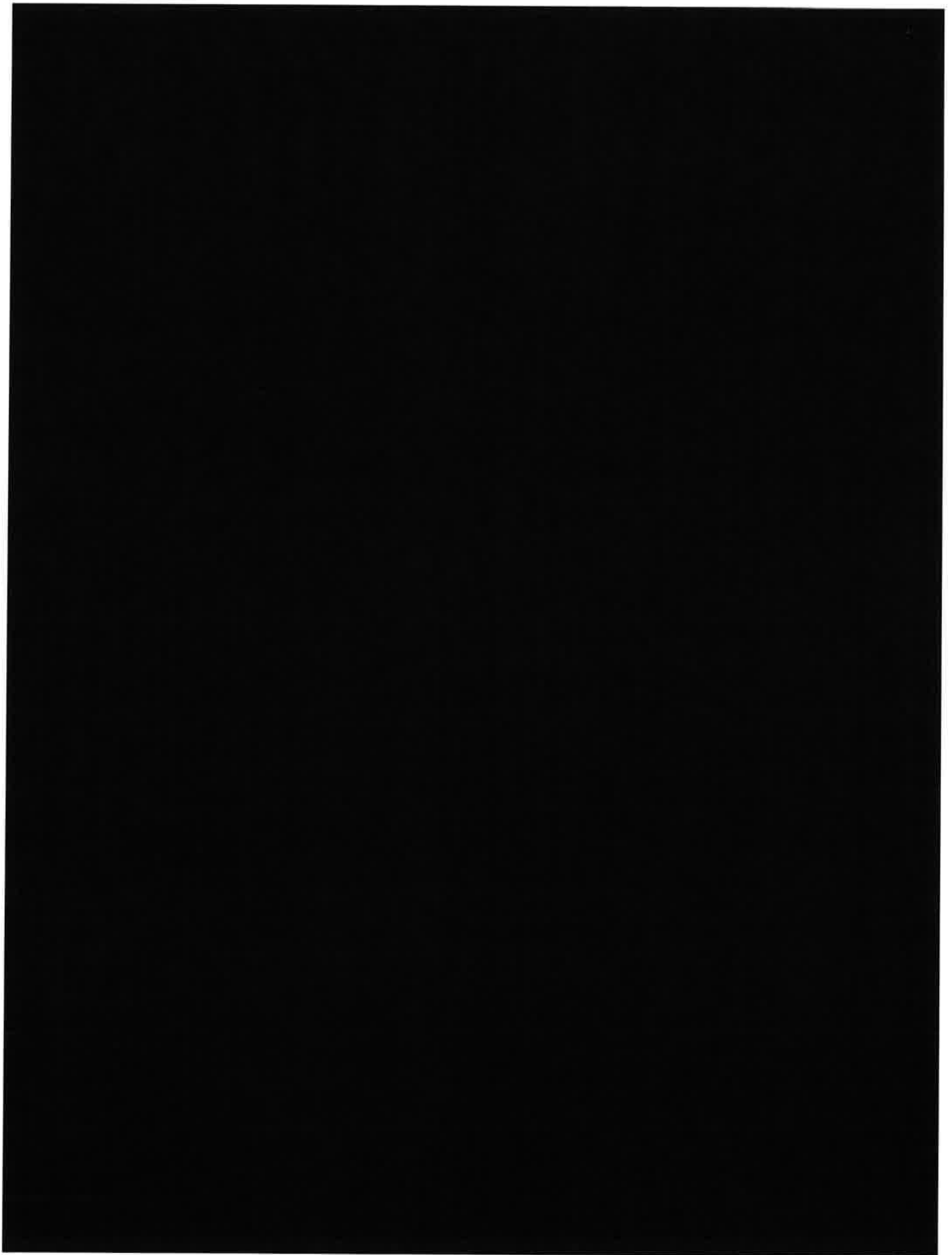


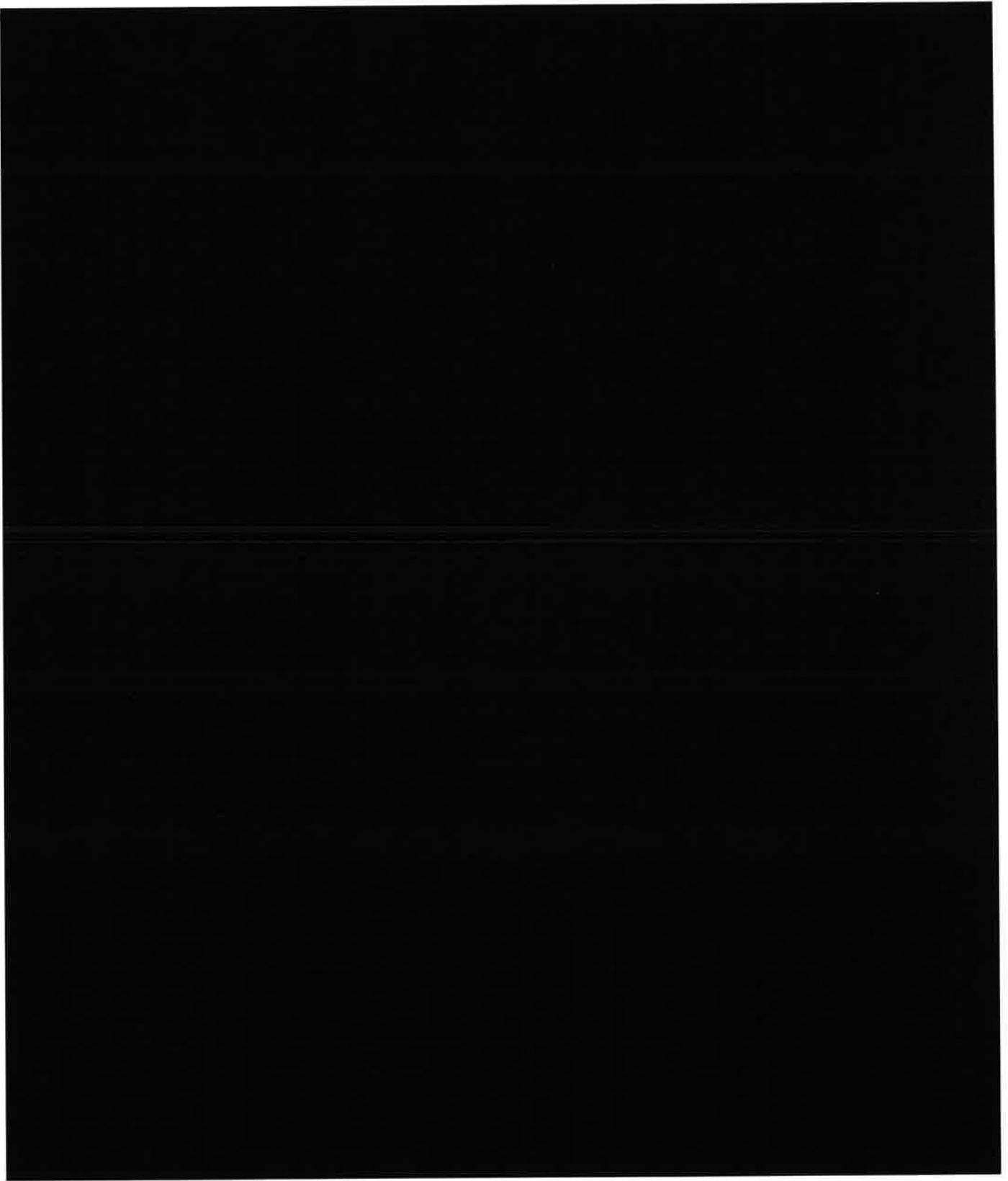
5.2.3

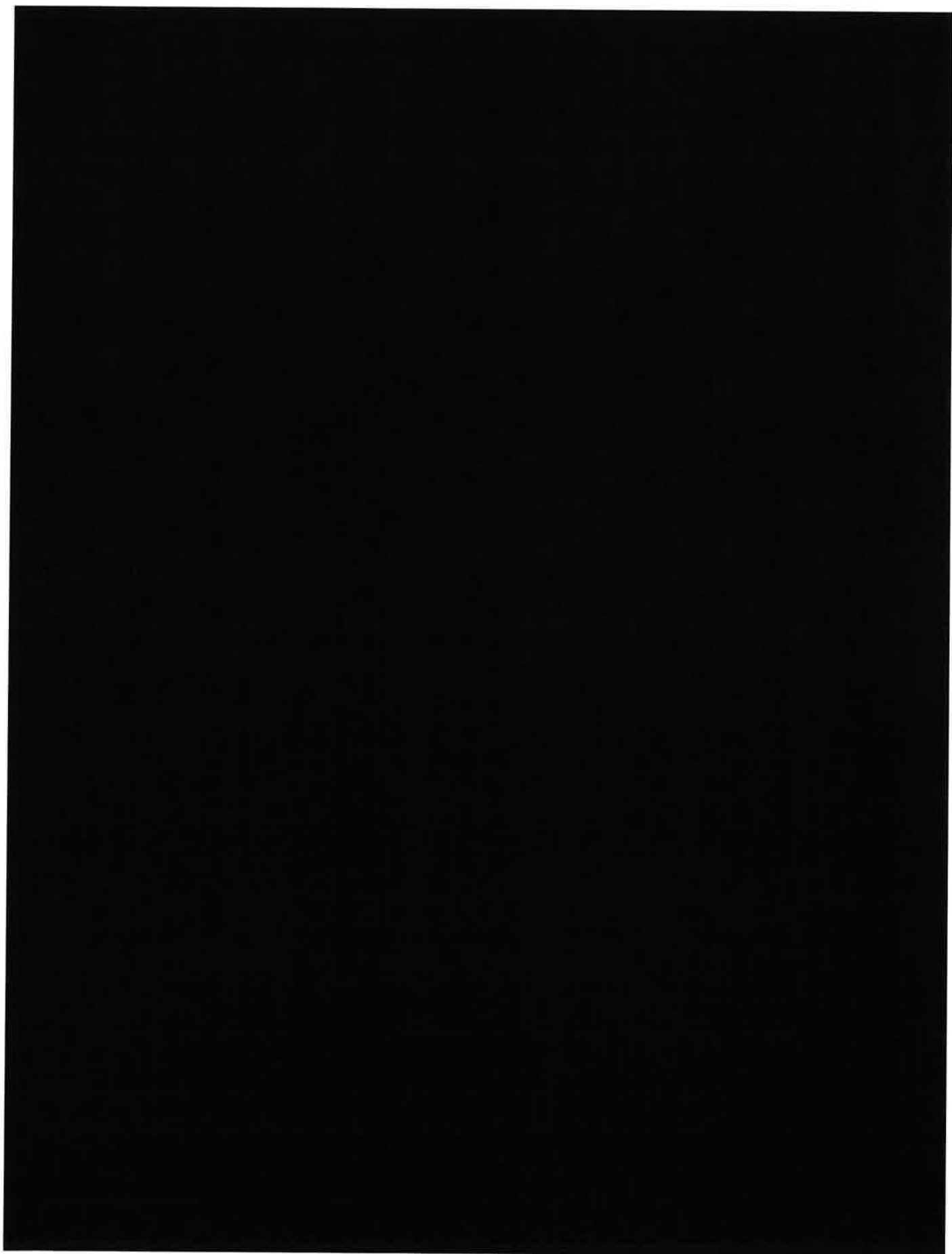


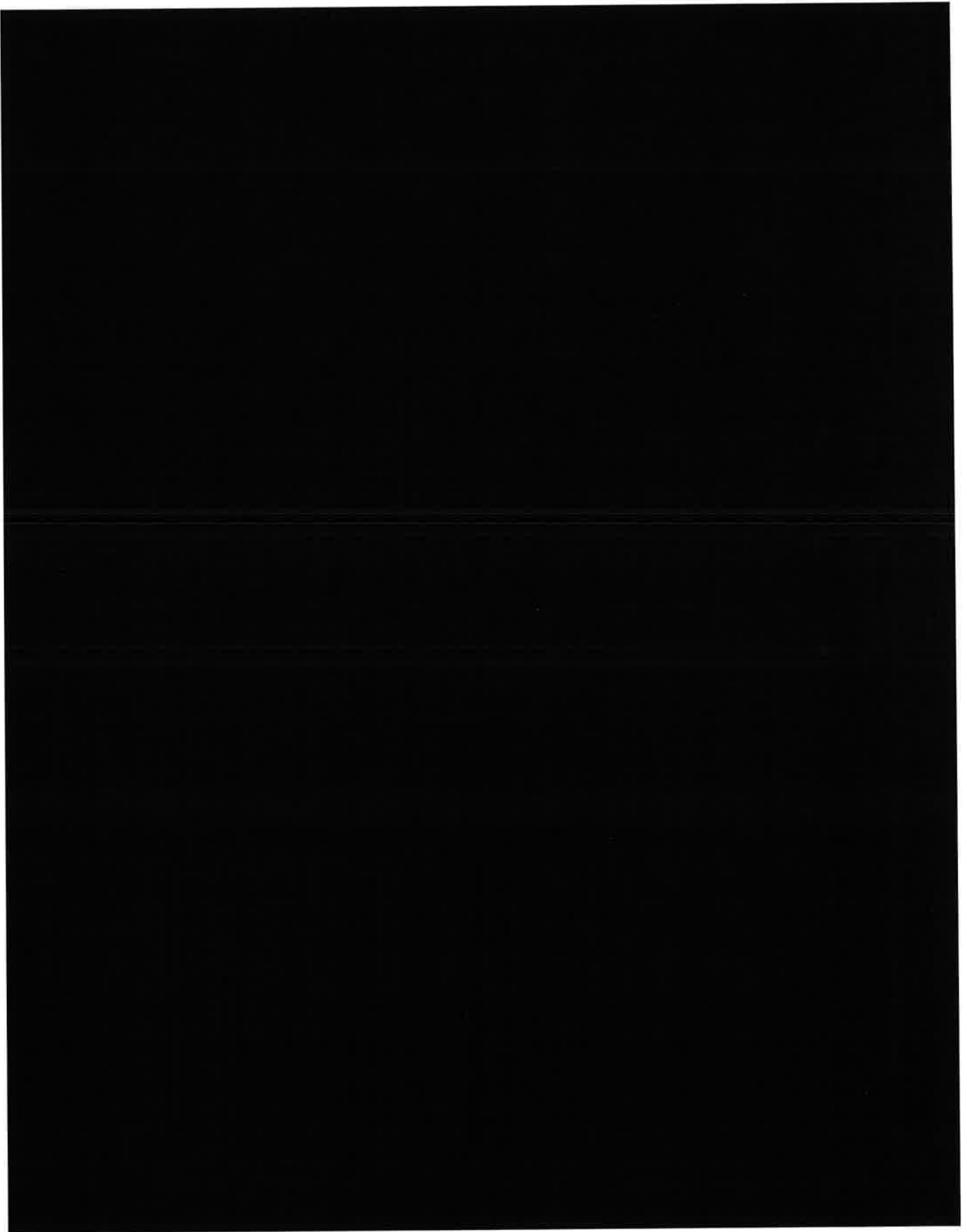


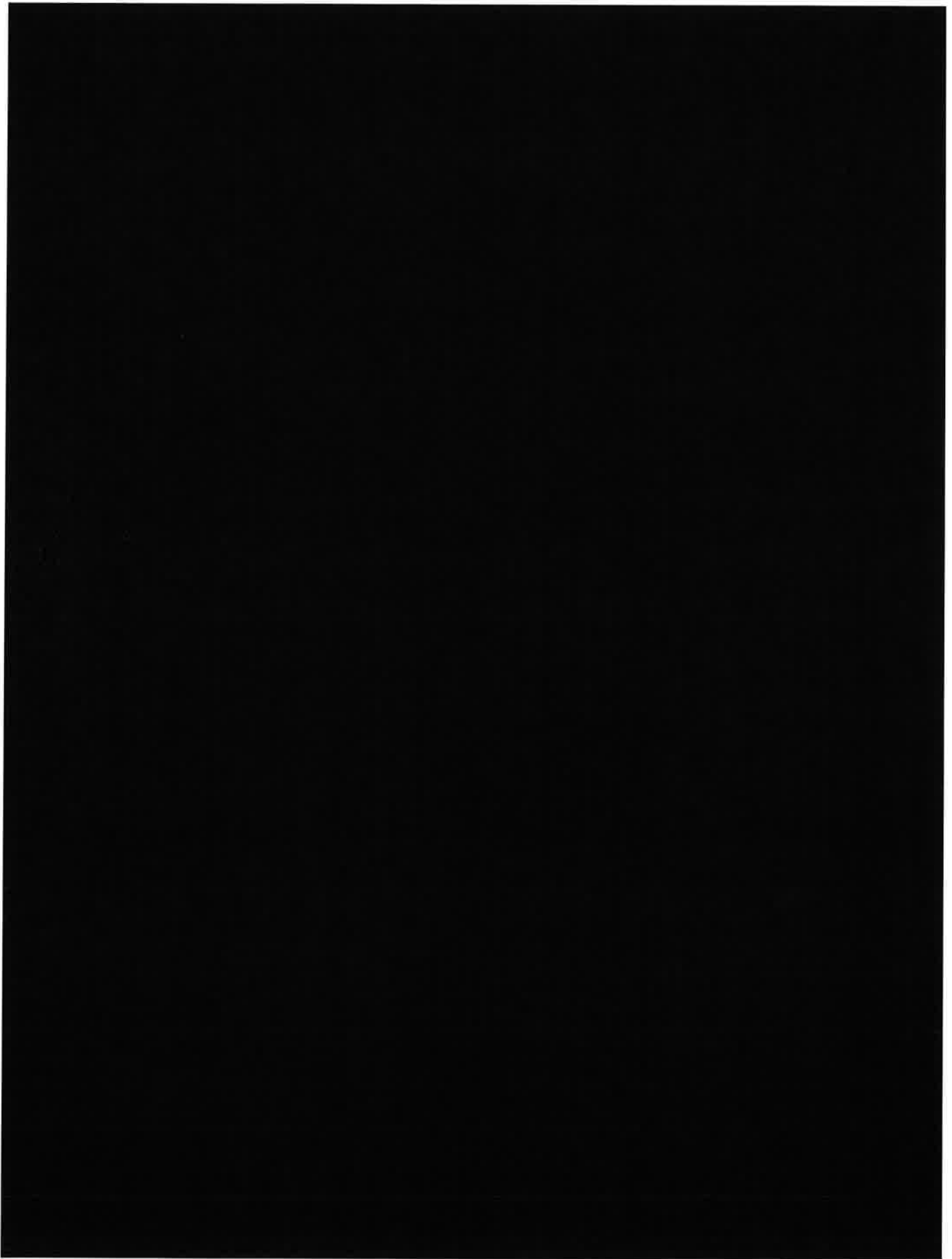


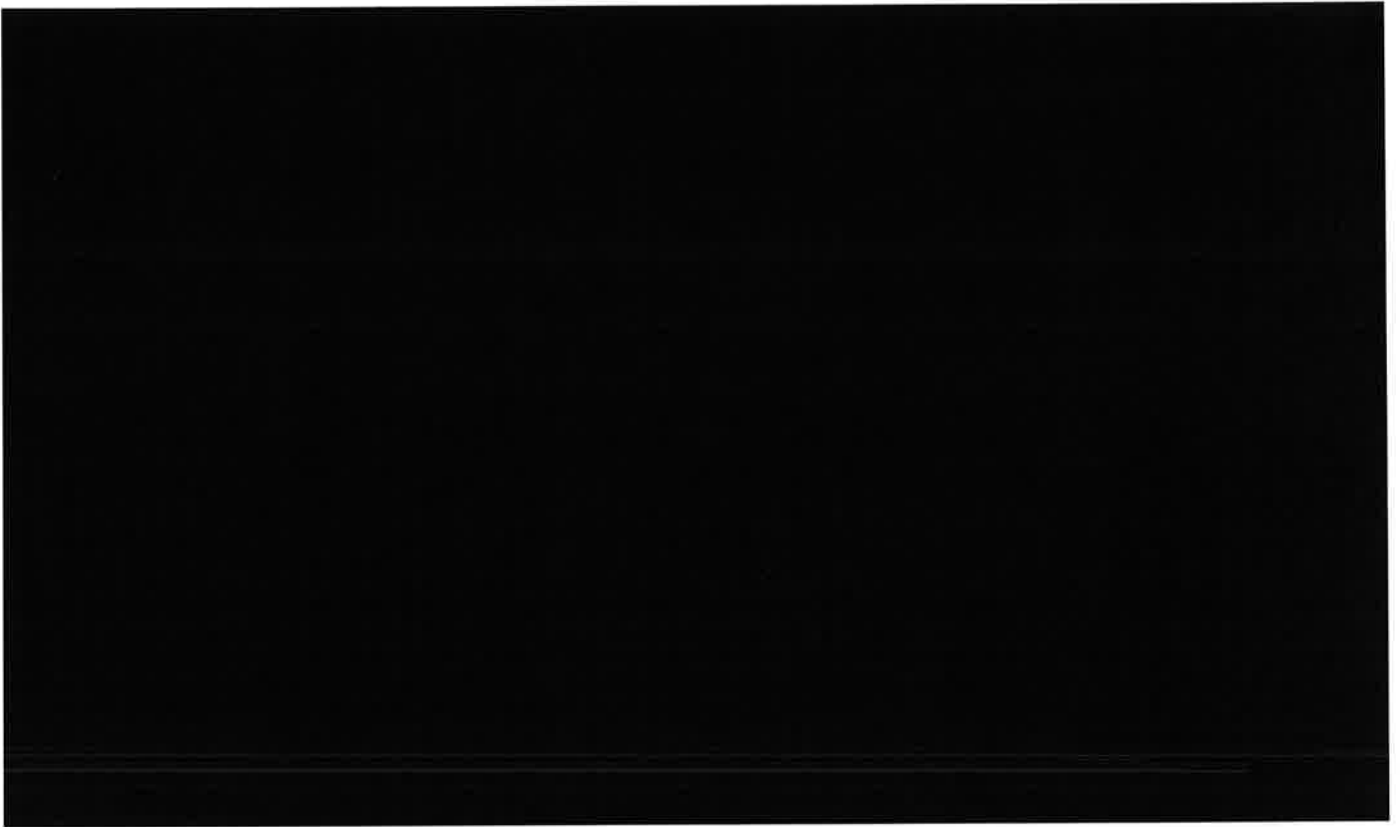






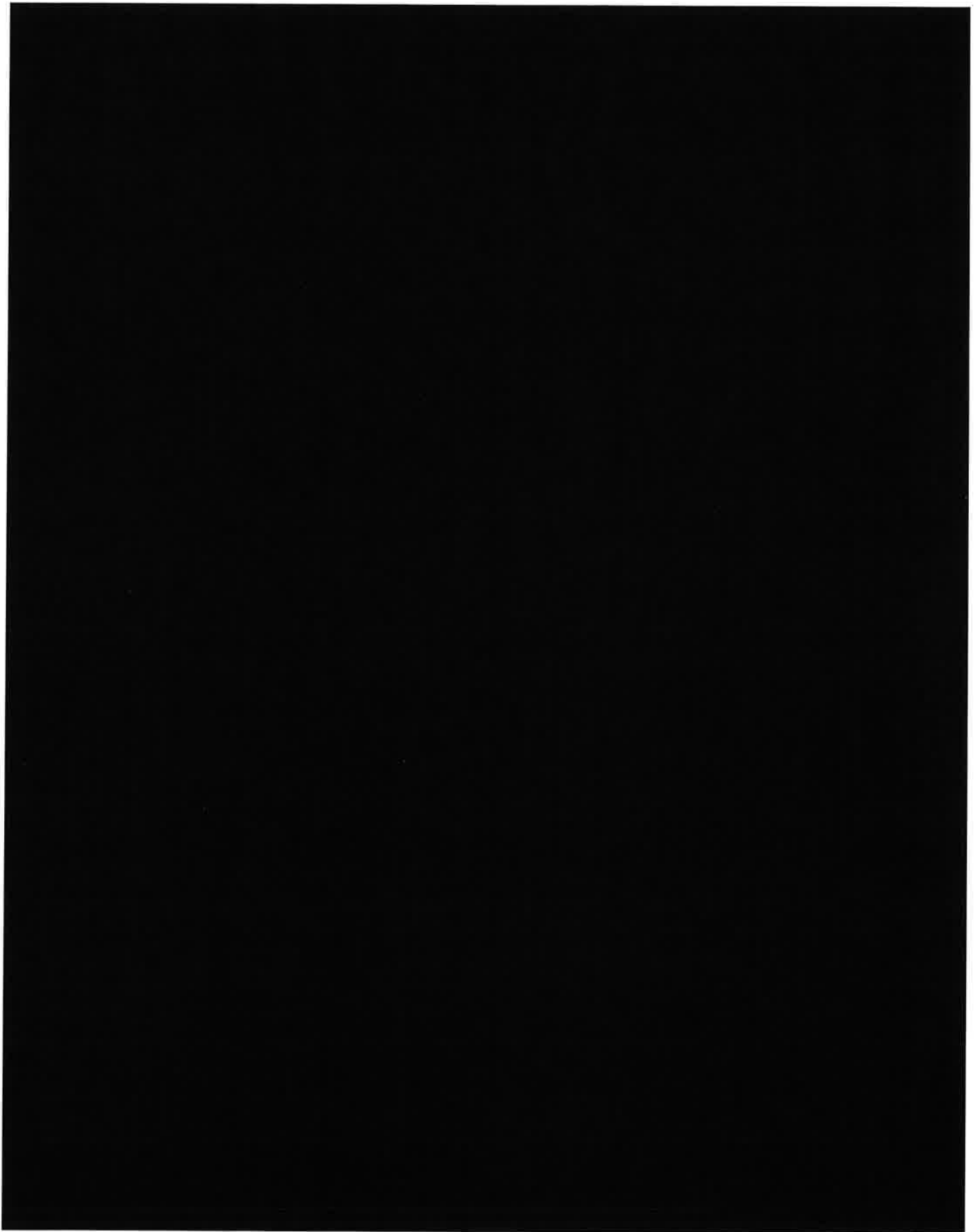


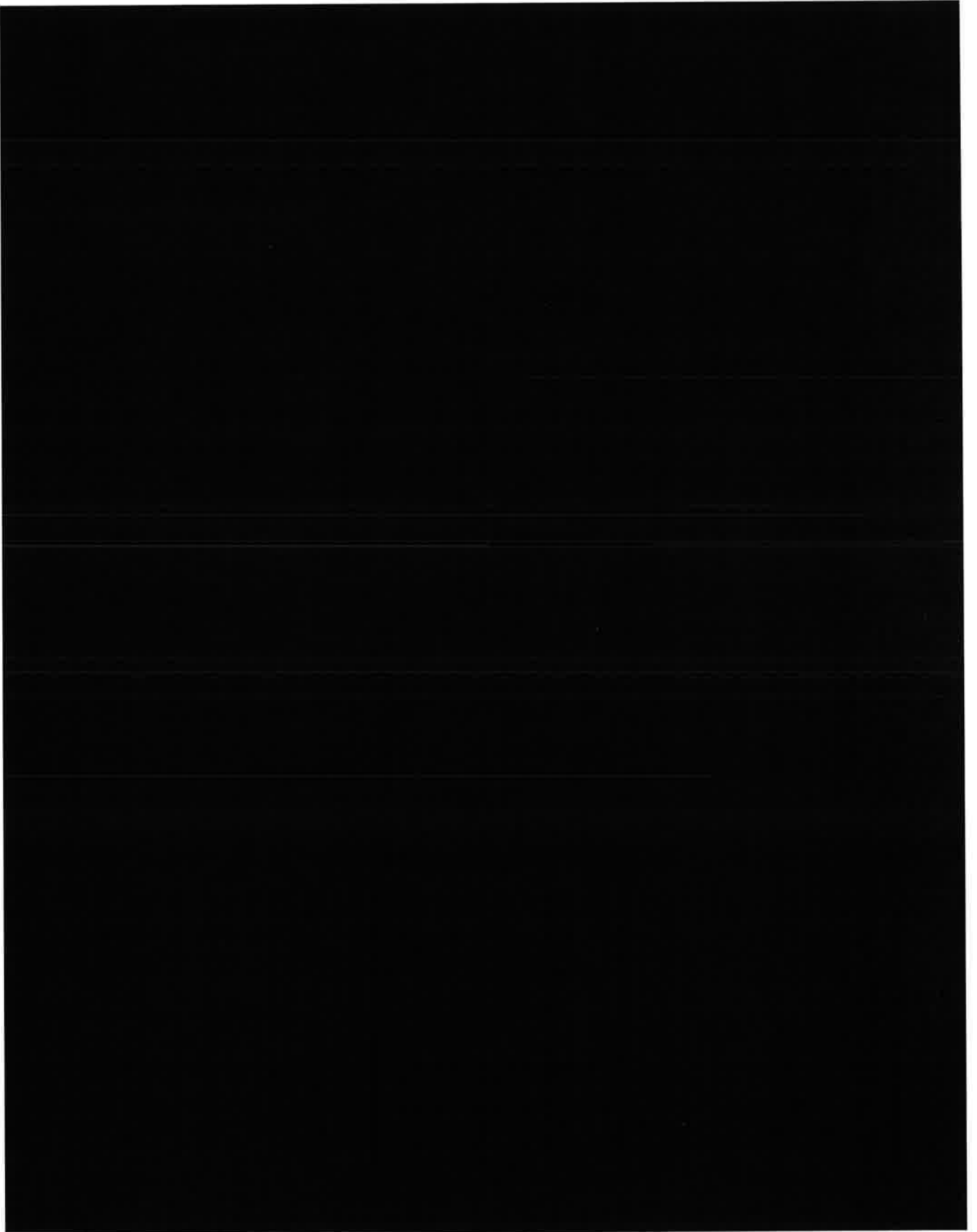




5.2.4



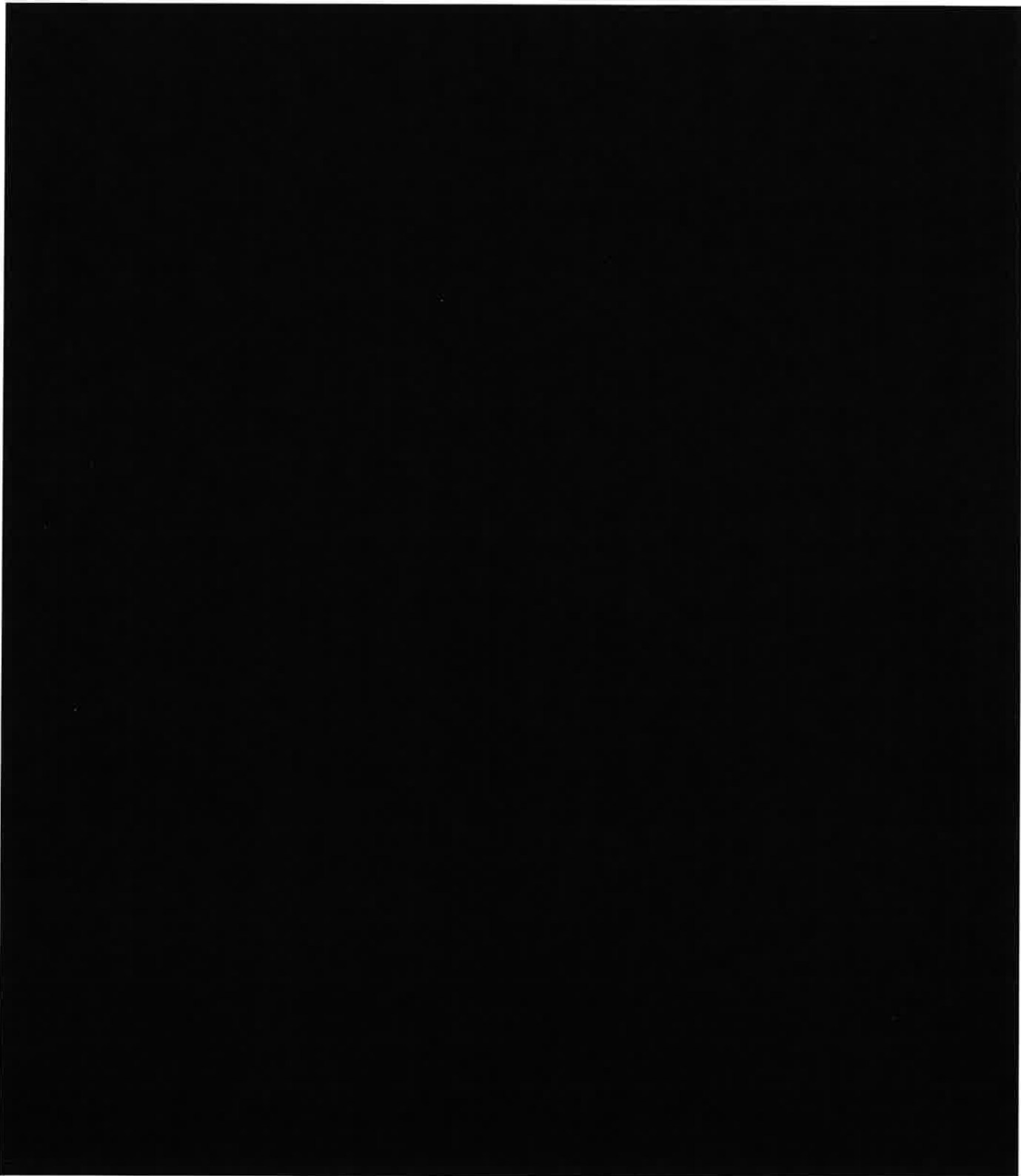


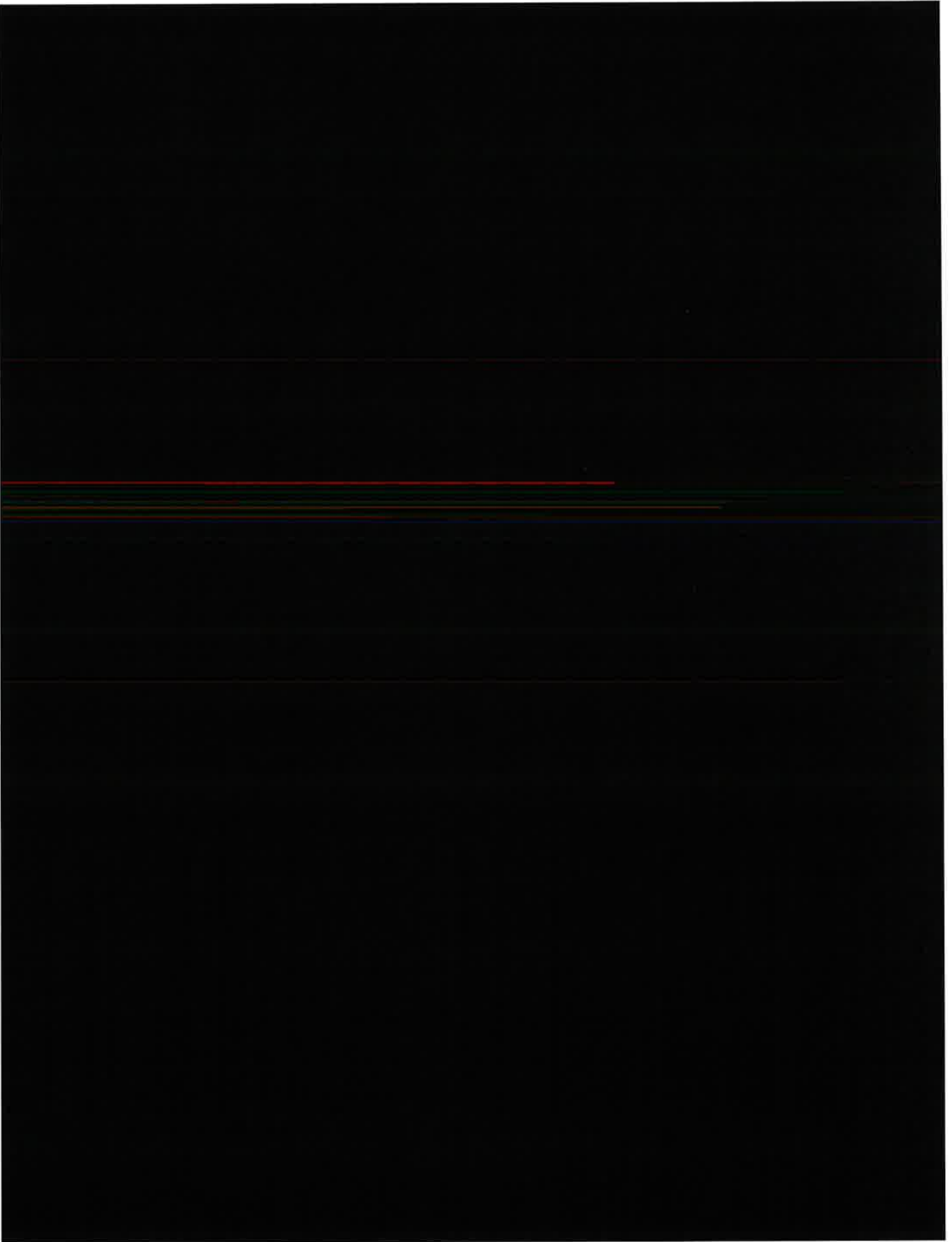


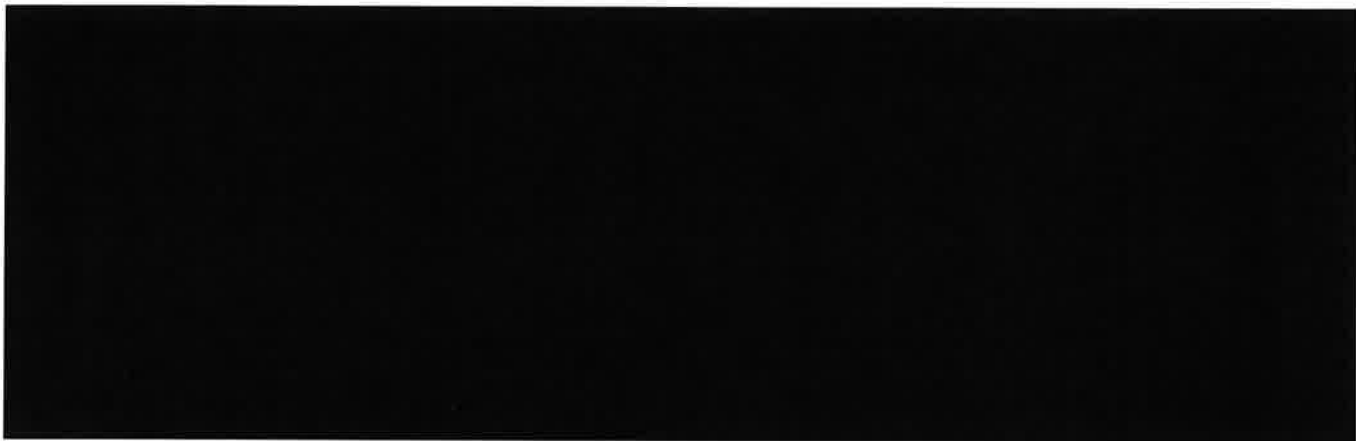


5.3 Representanter som ikke har betalt vederlag for å disponere andres bolig på hjemstedet

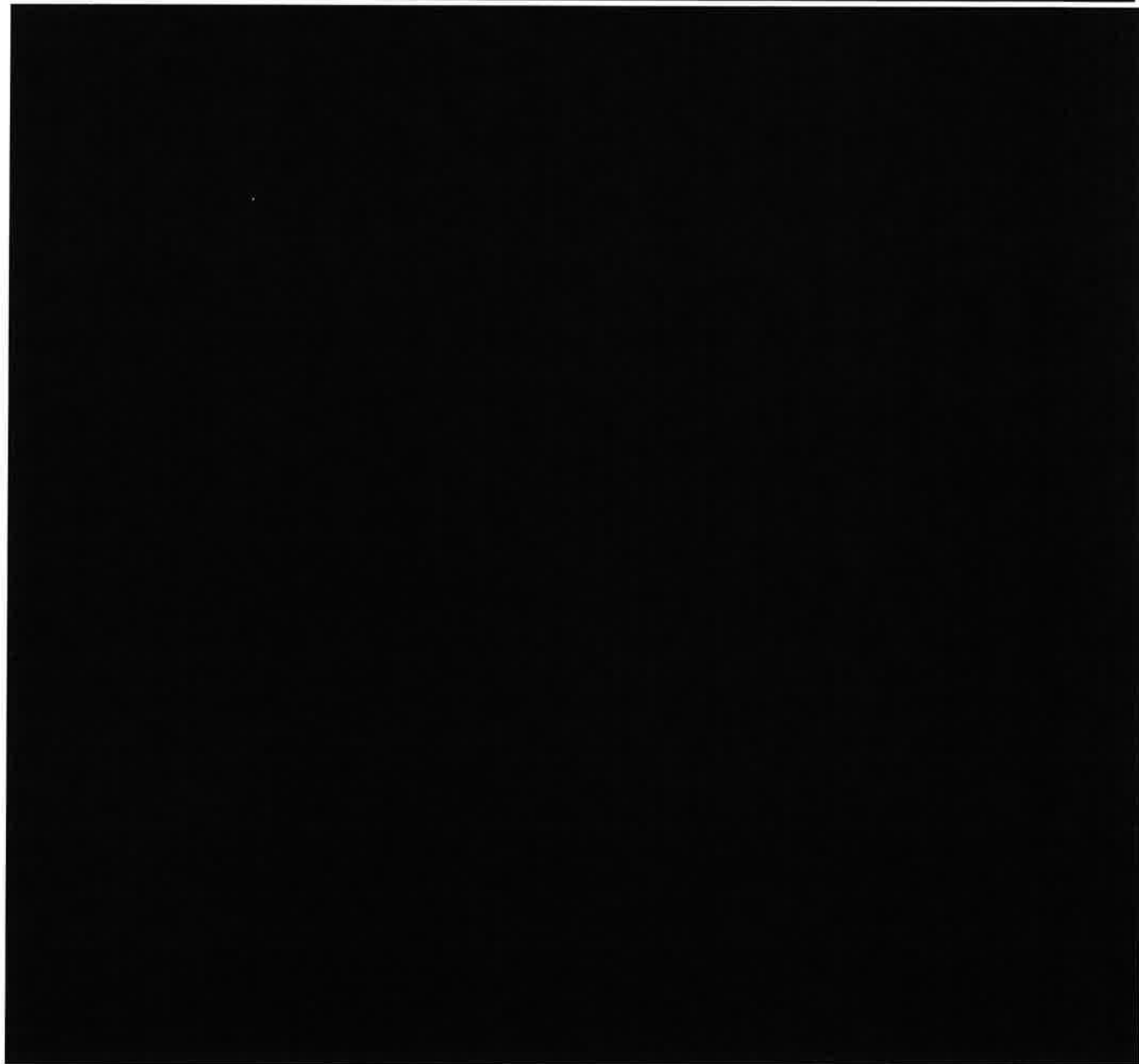
5.3.1

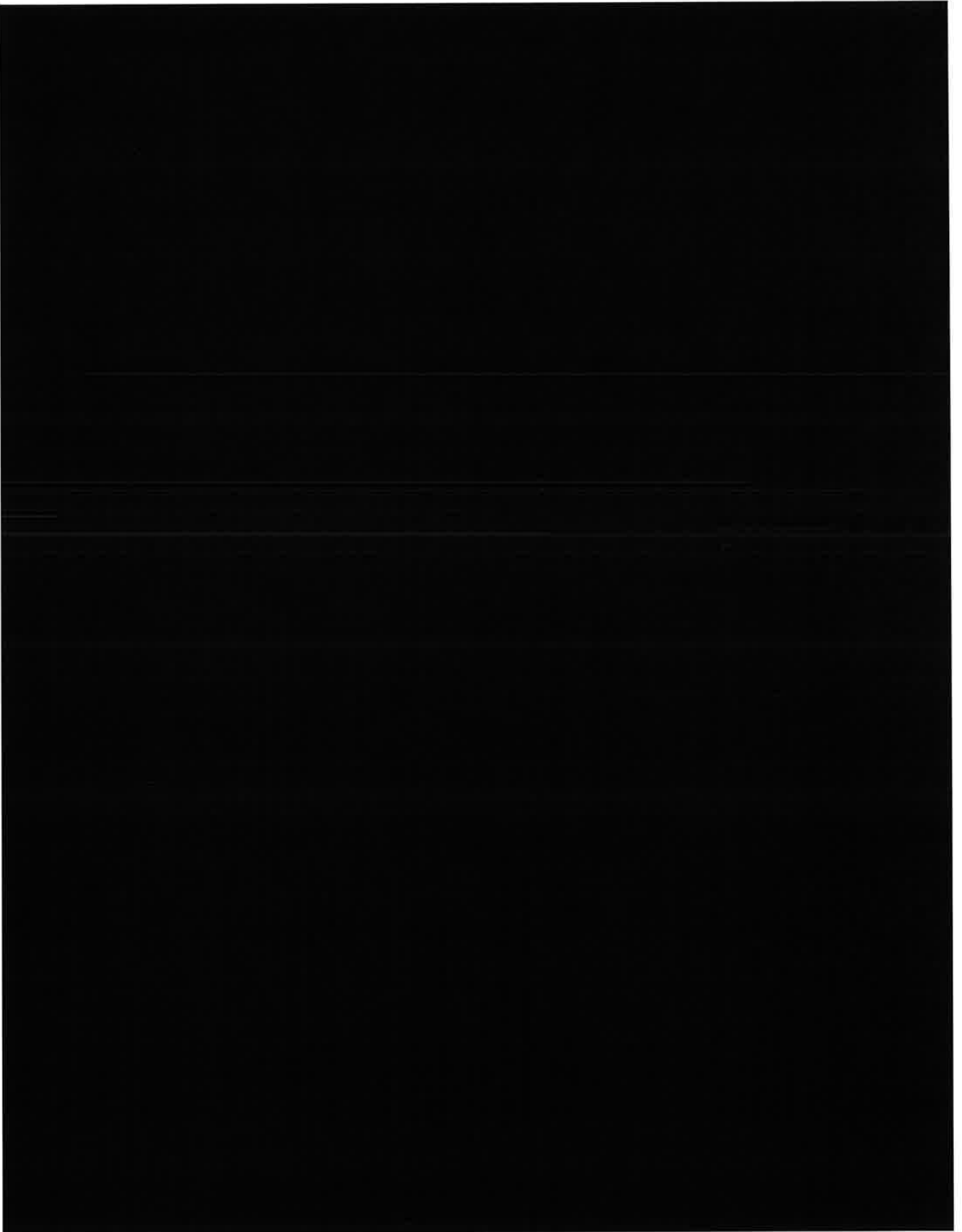


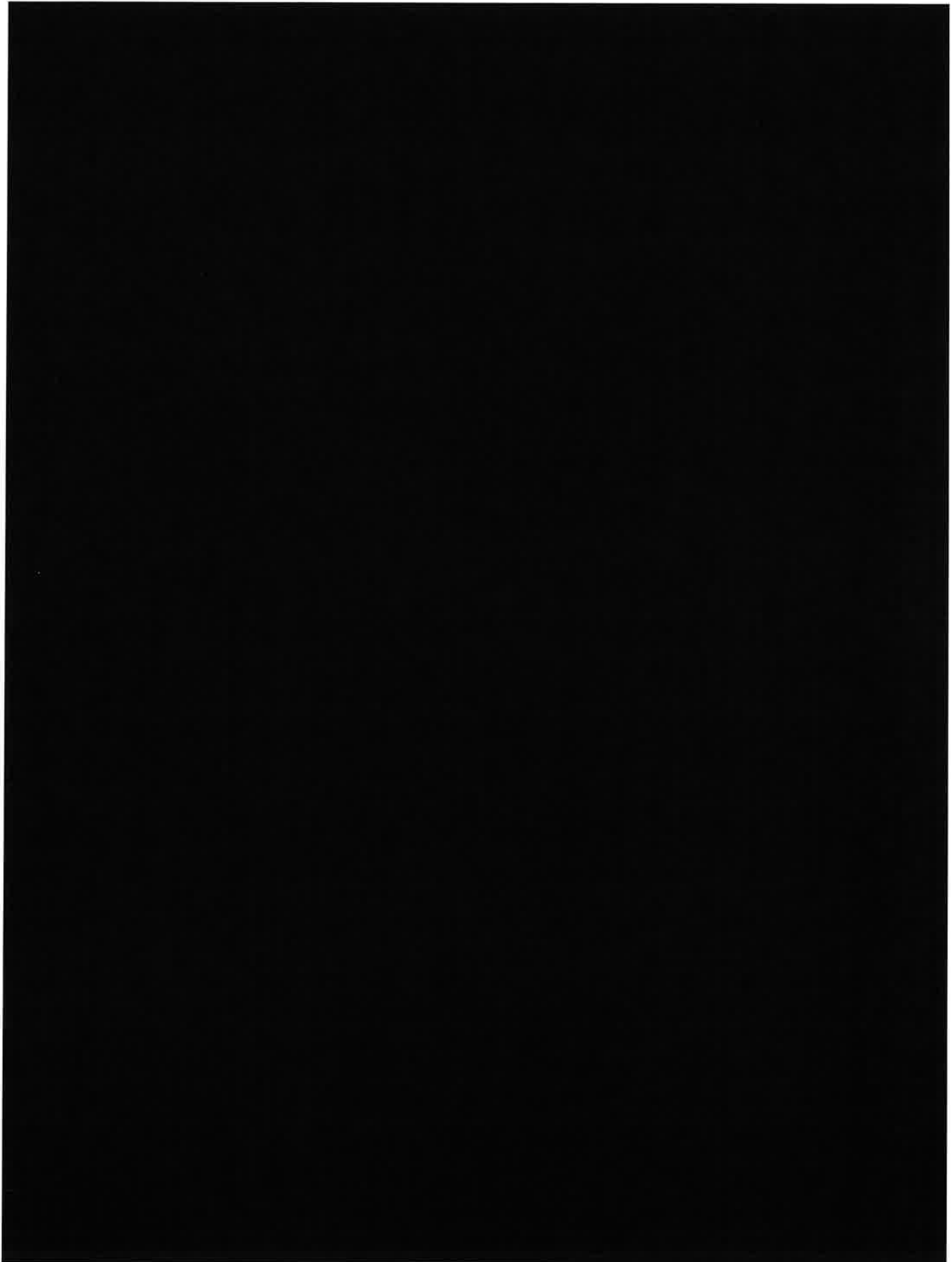




5.3.2



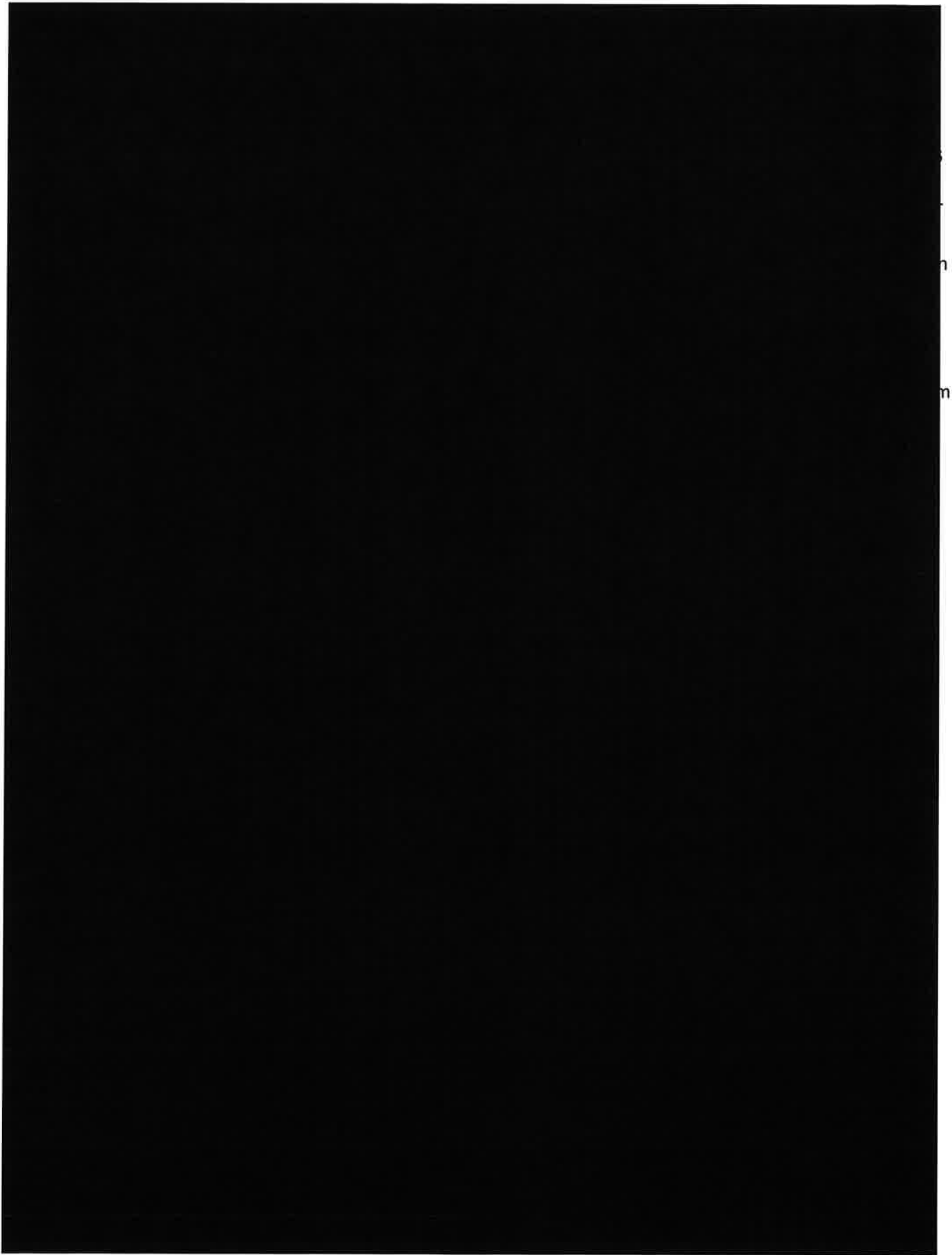


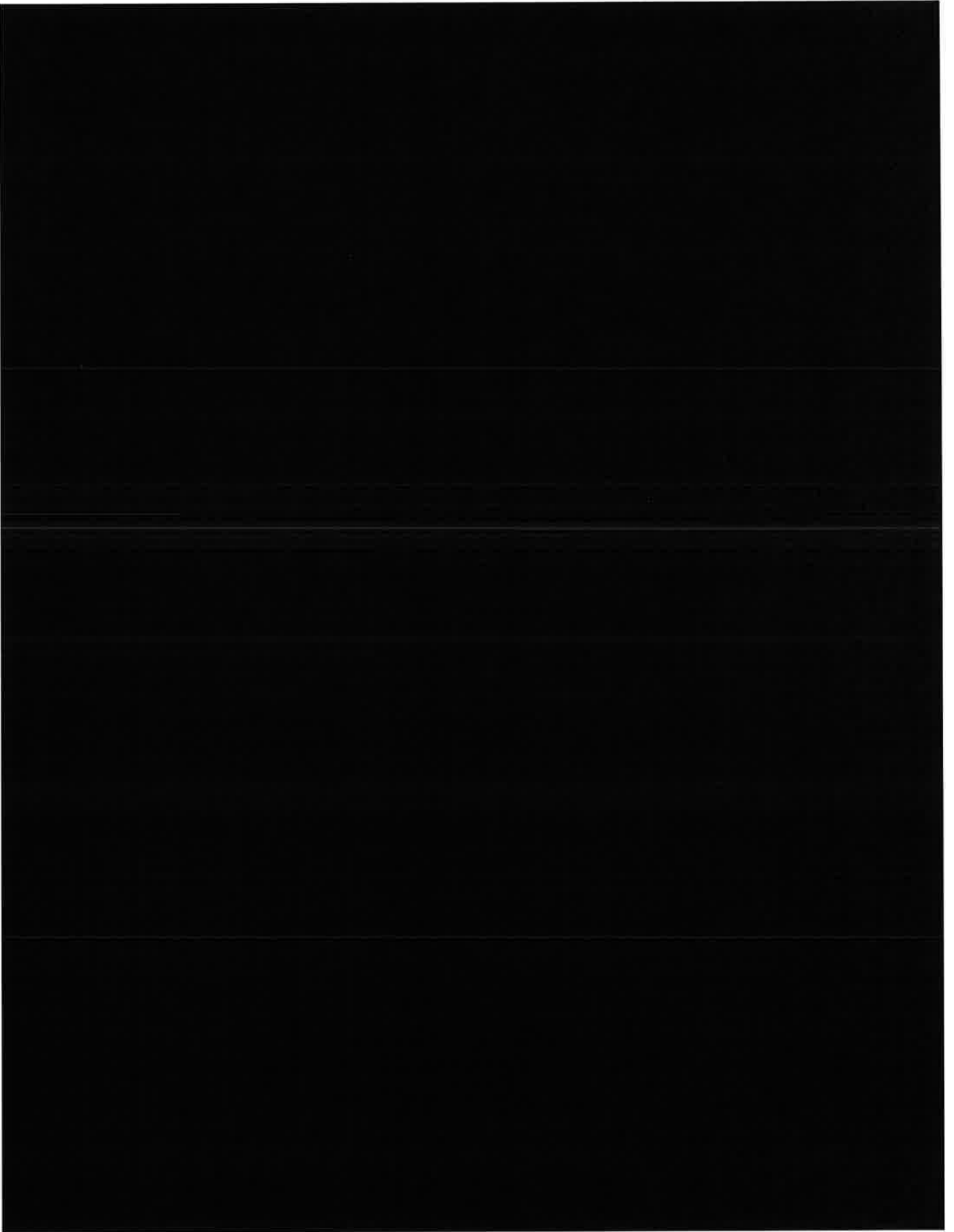


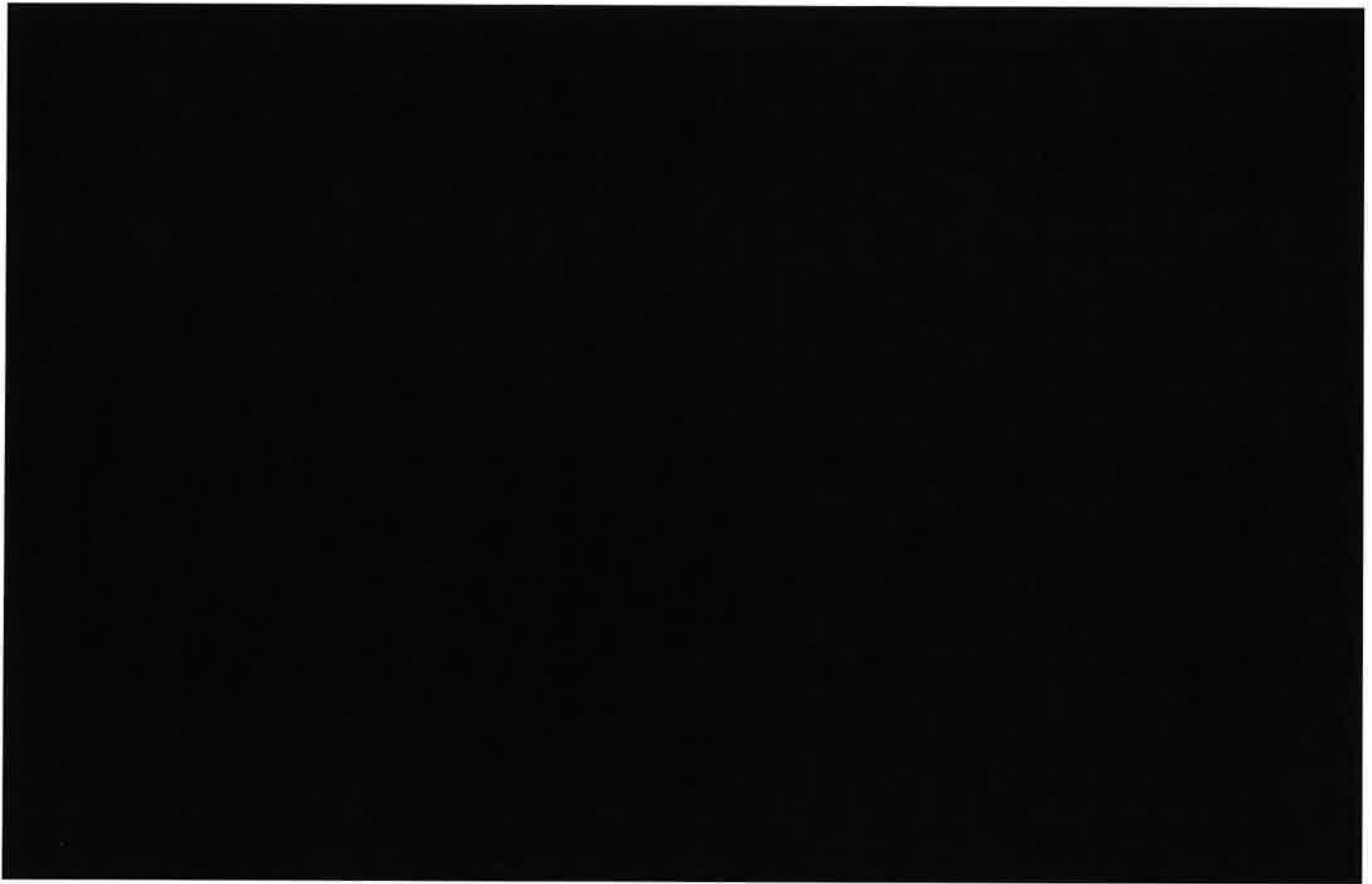


5.3.3

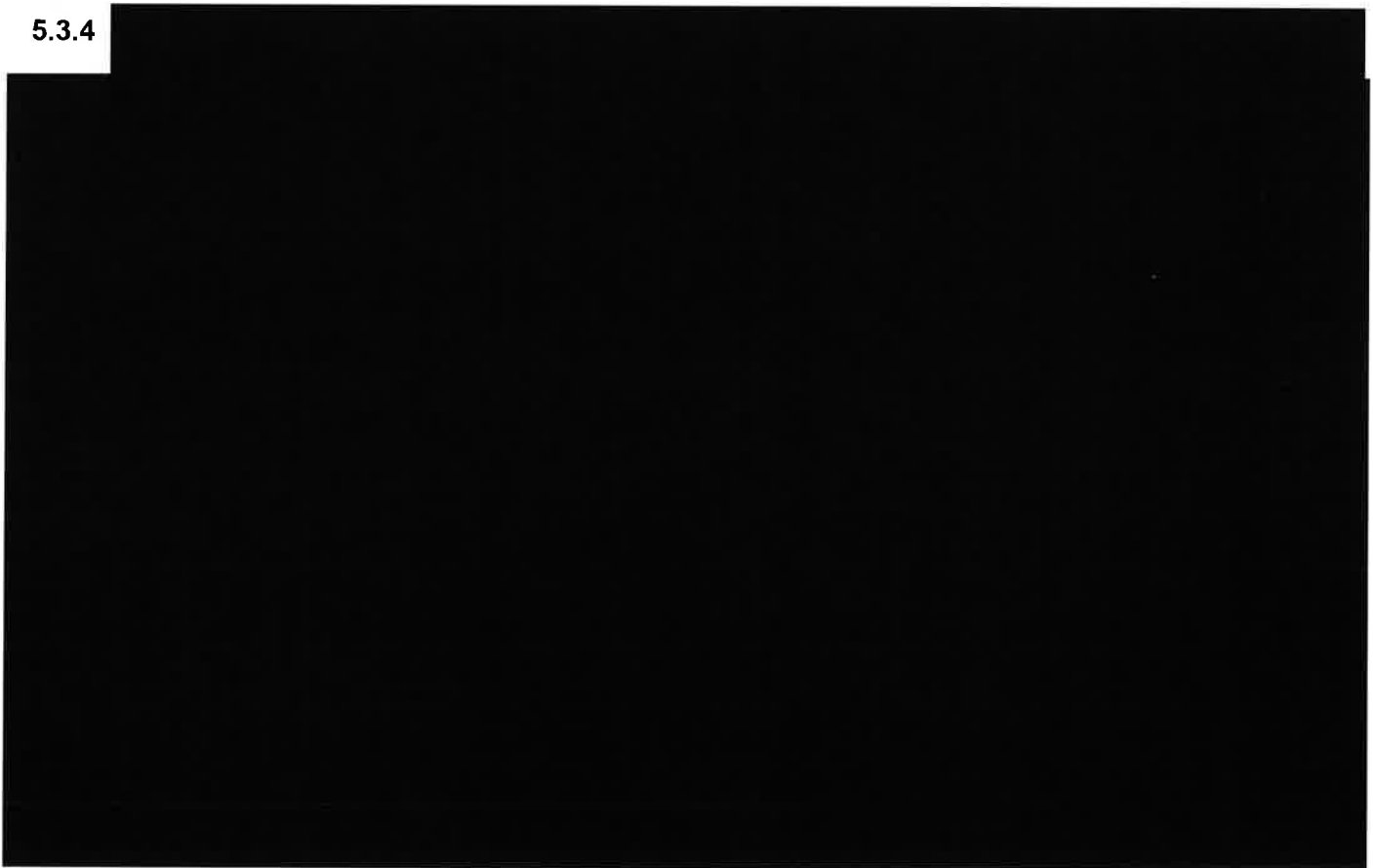


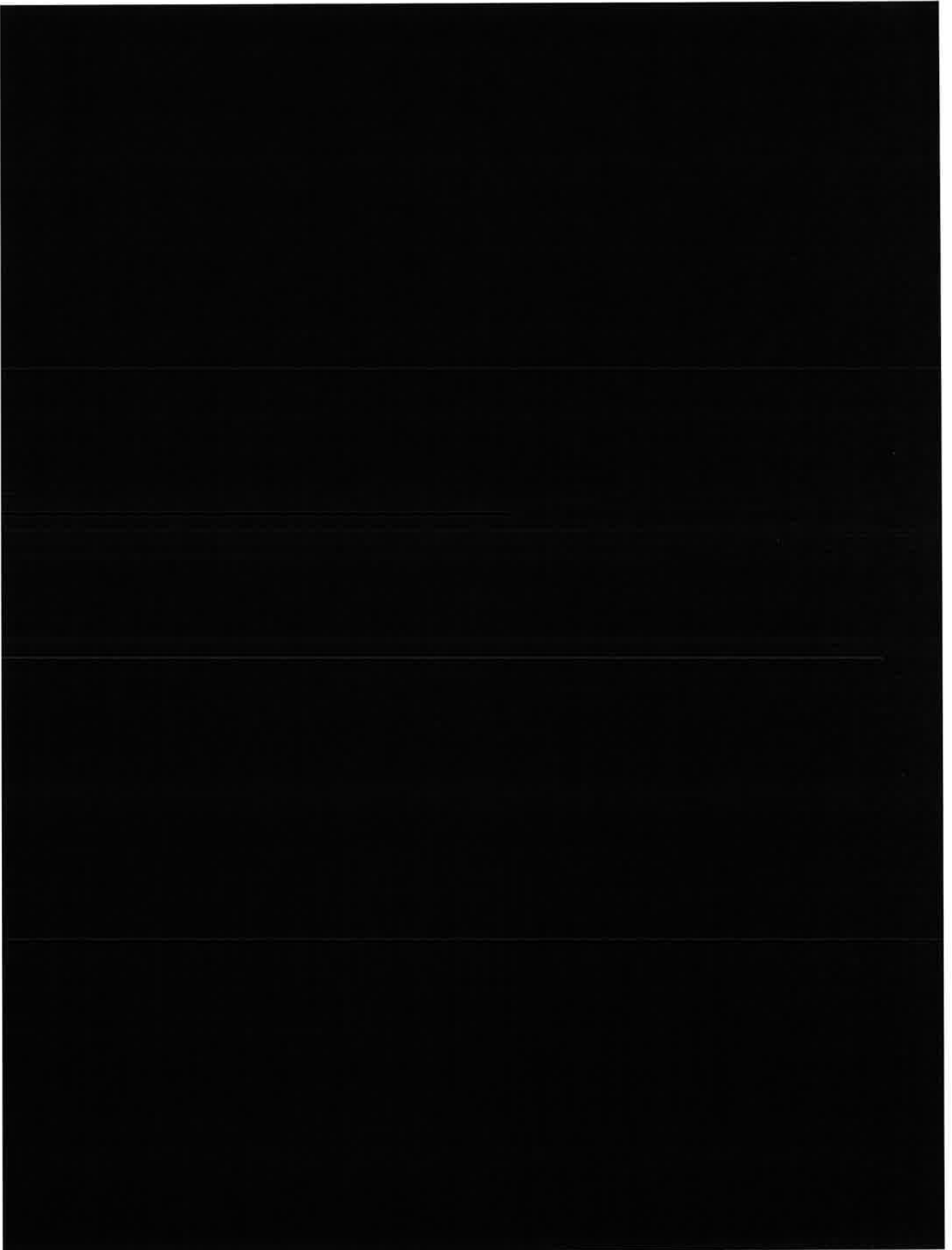


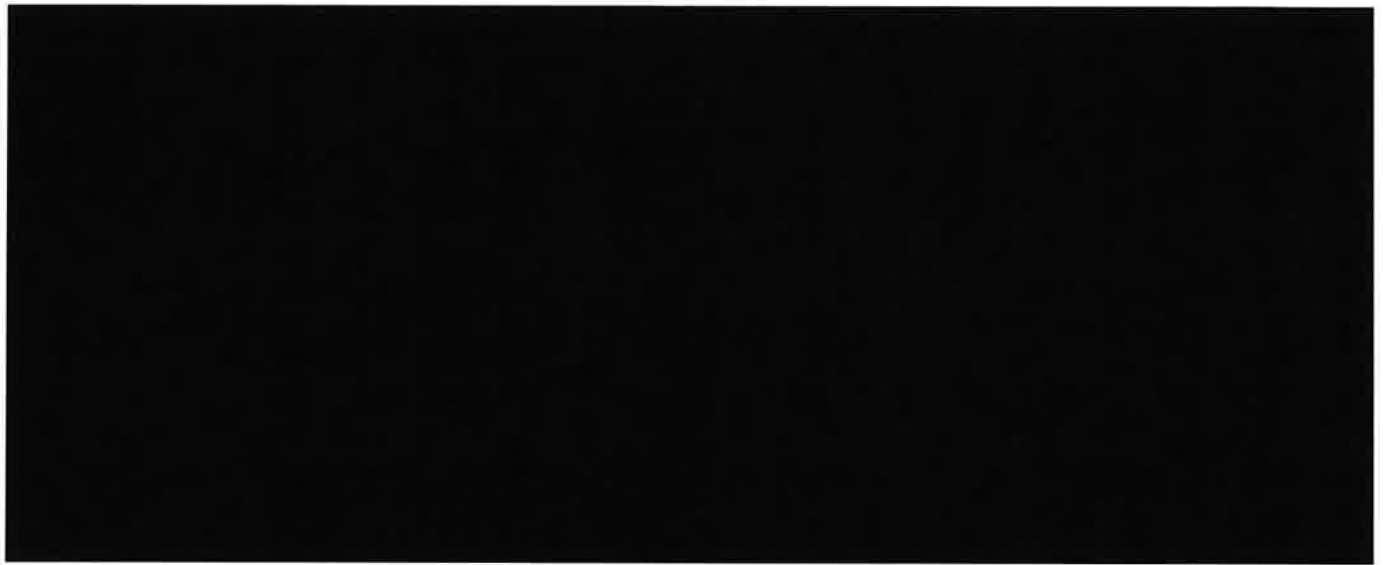




5.3.4

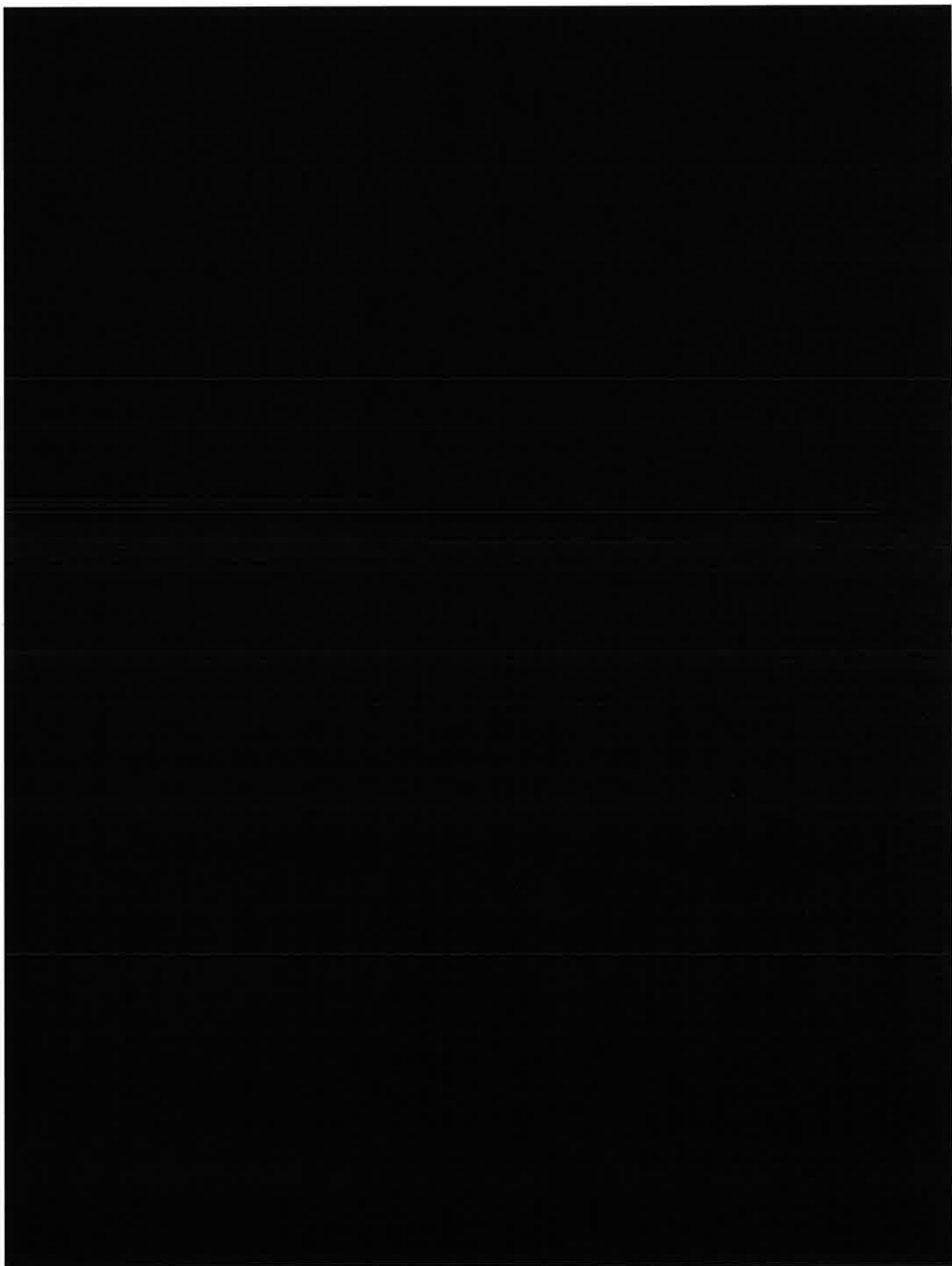


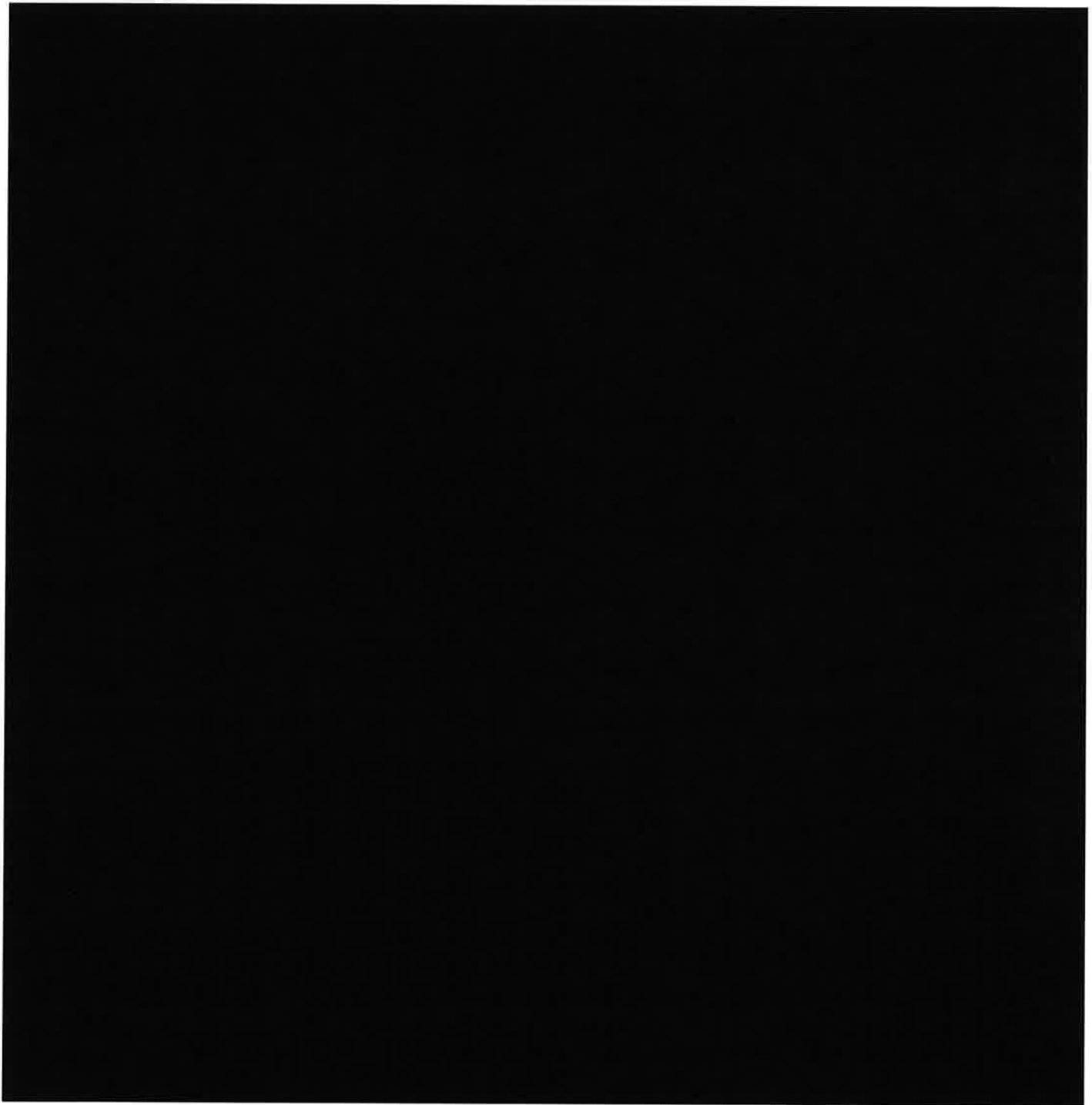




5.3.5

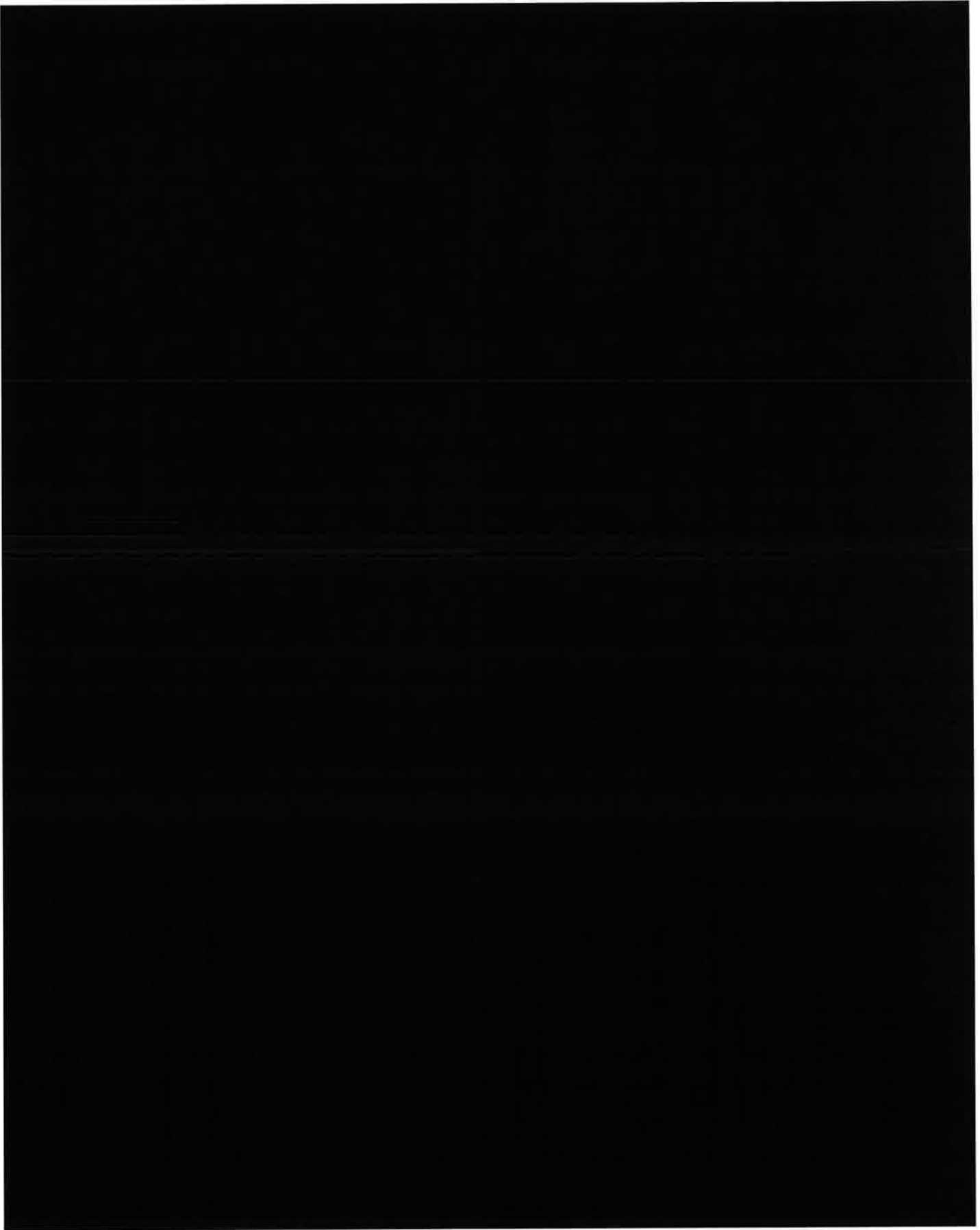


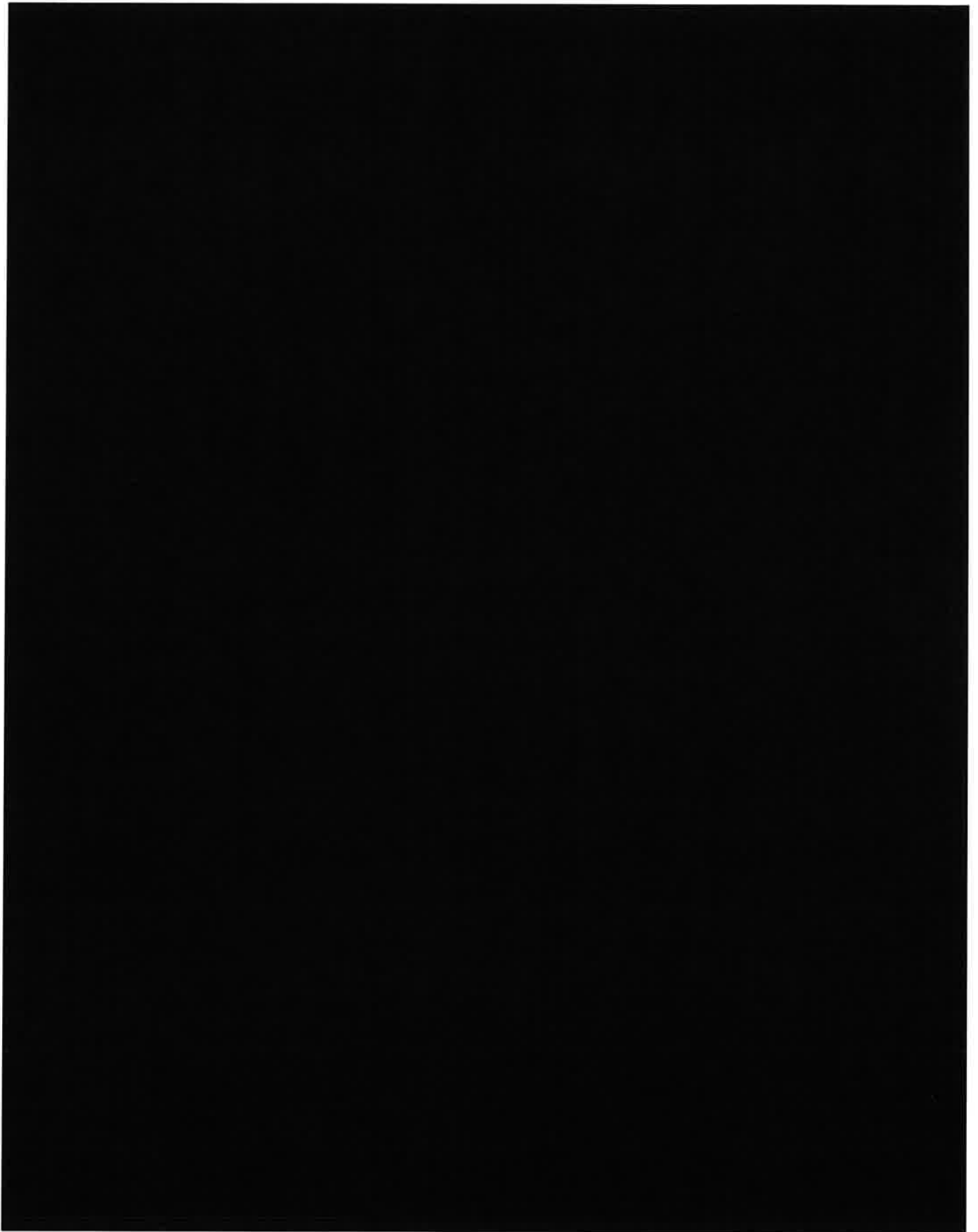


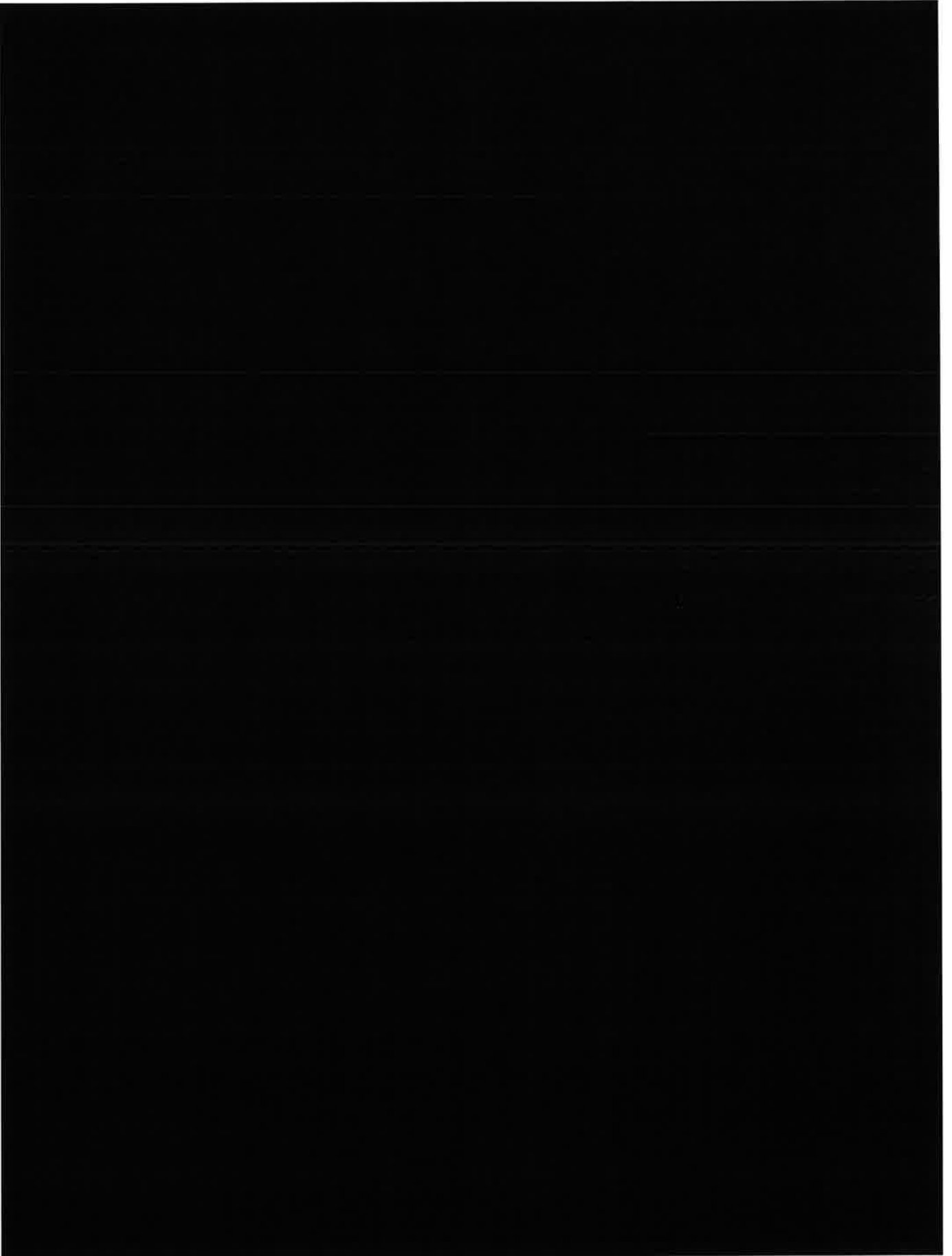


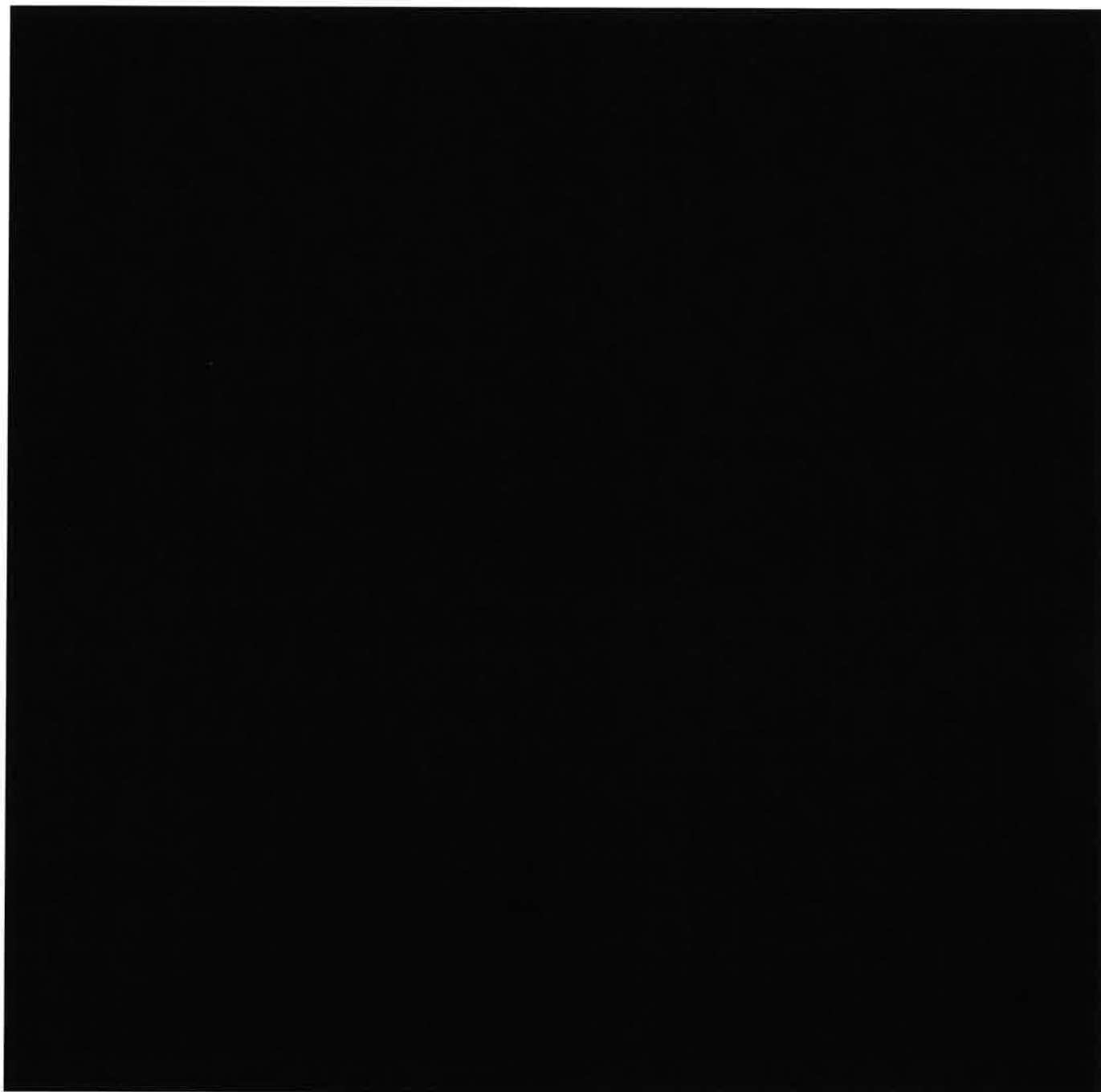
5.3.6







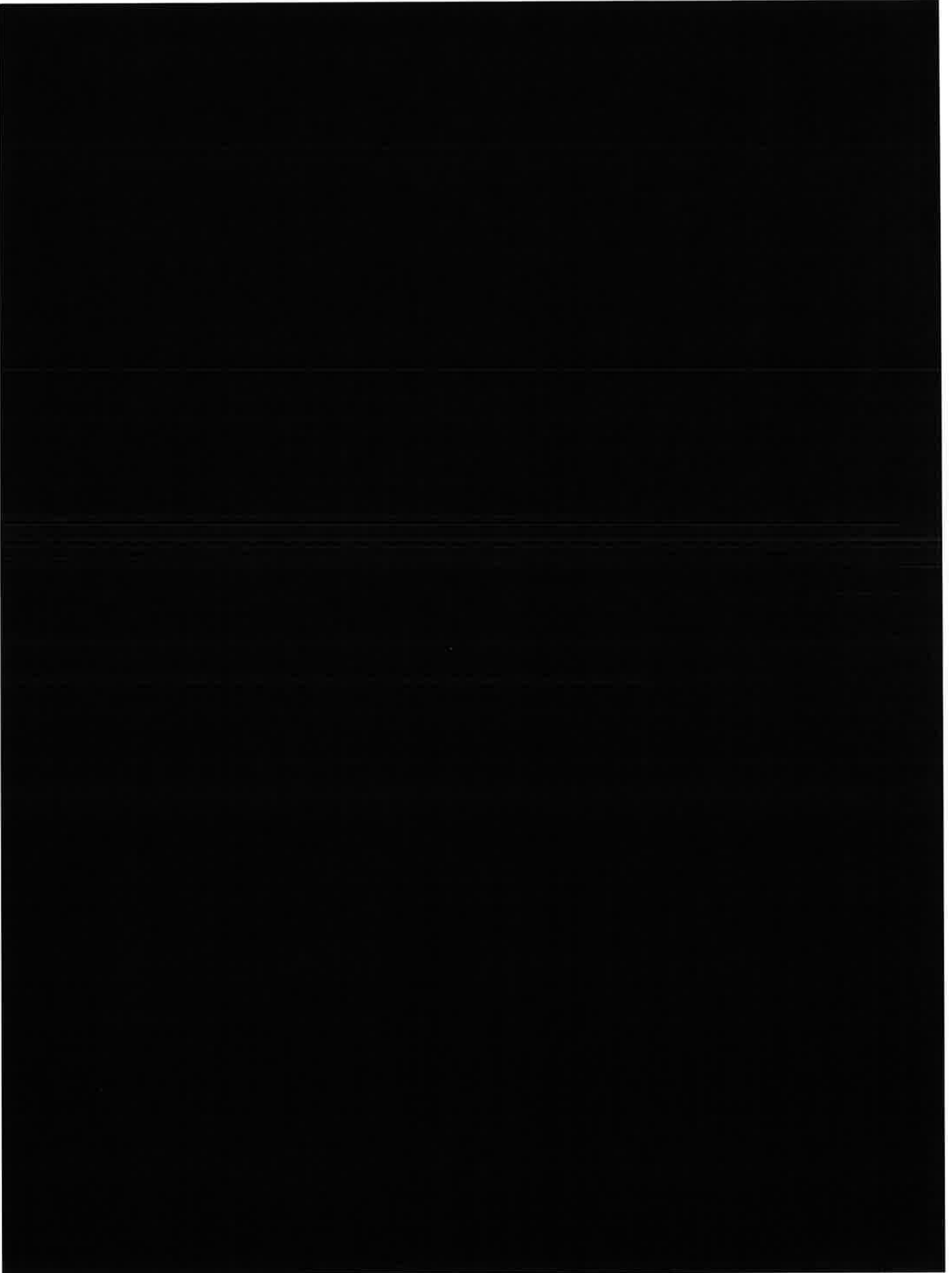


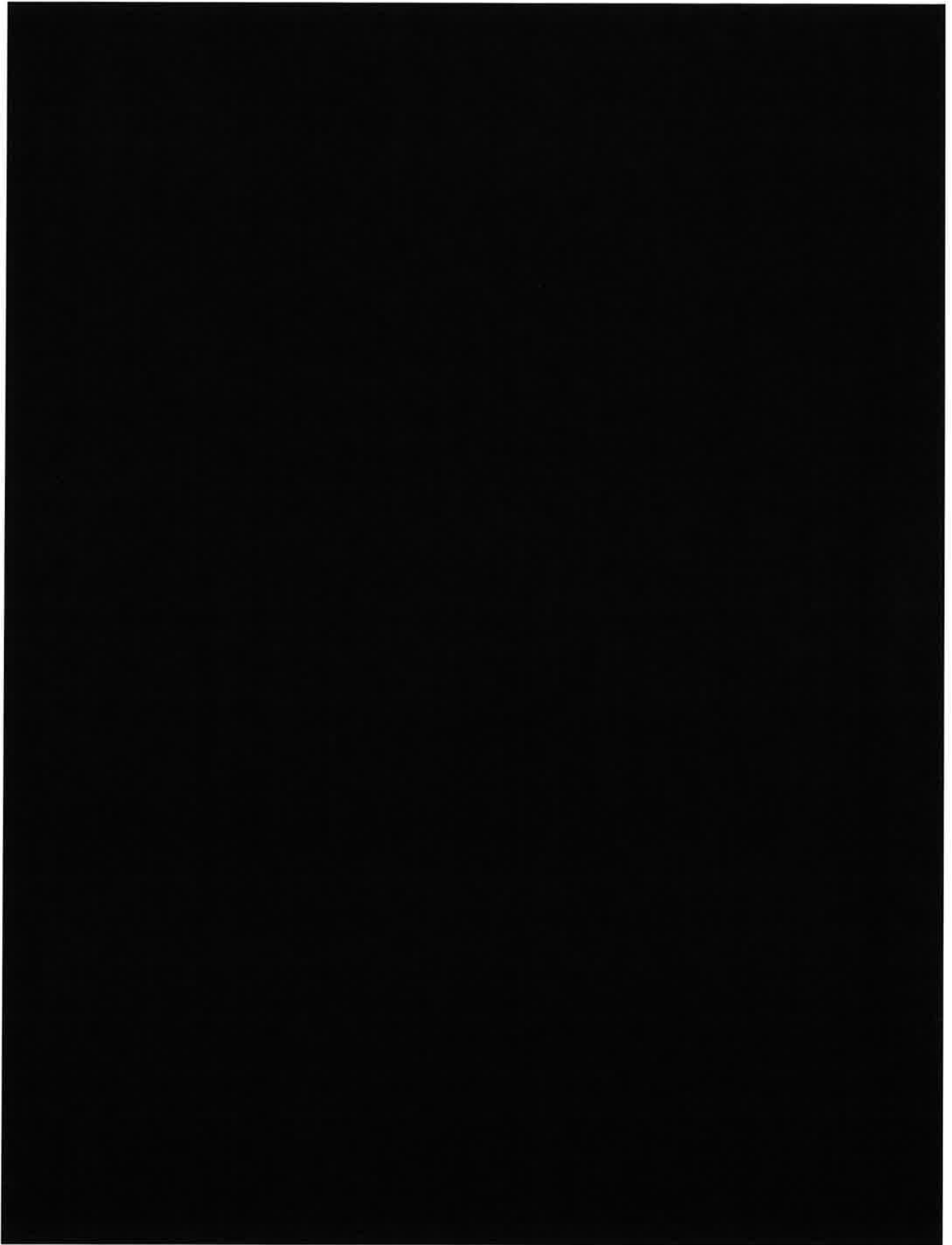


5.4 Representanter som har leid ut egen boenhet på hjemstedet

5.4.1

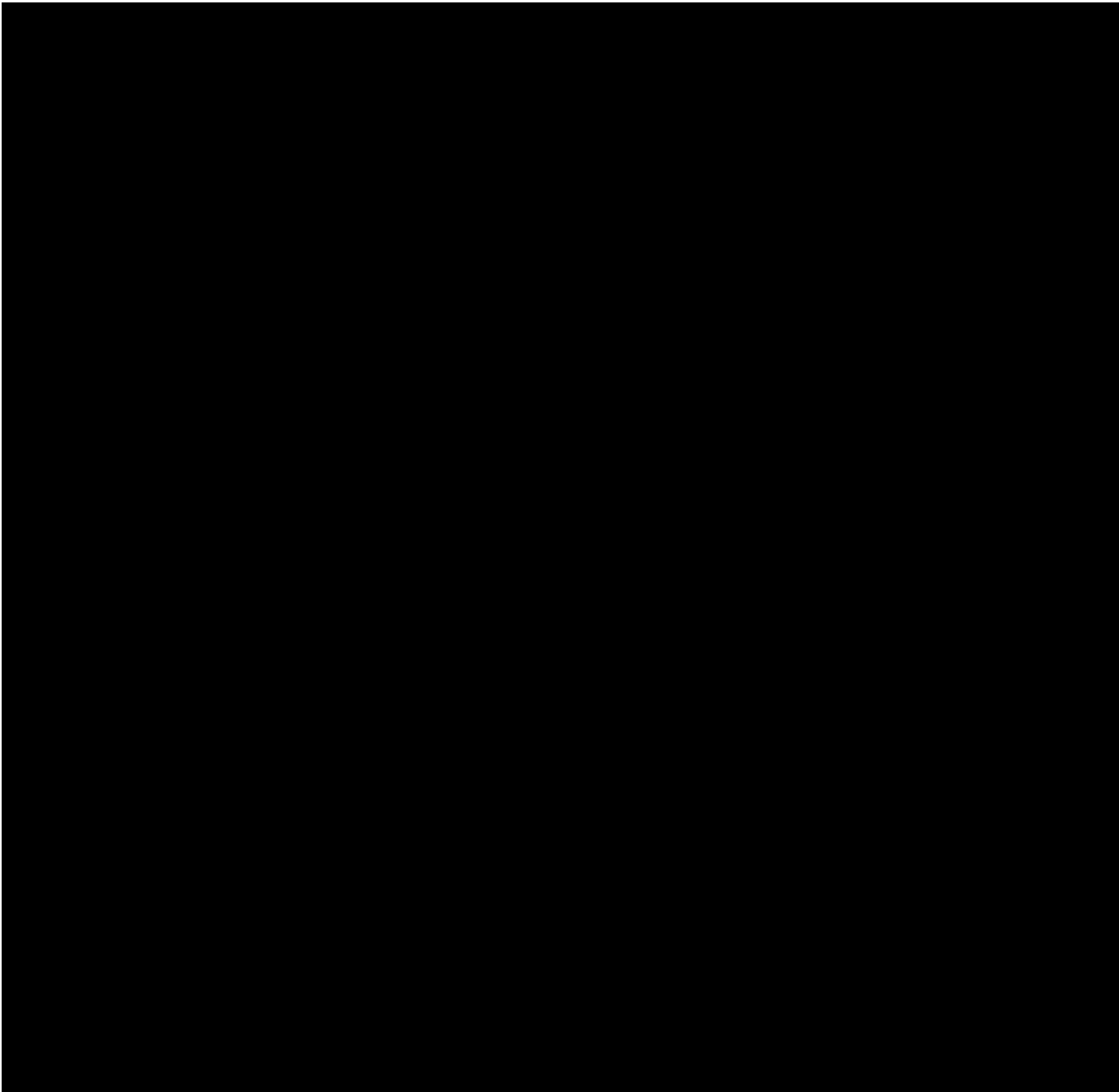




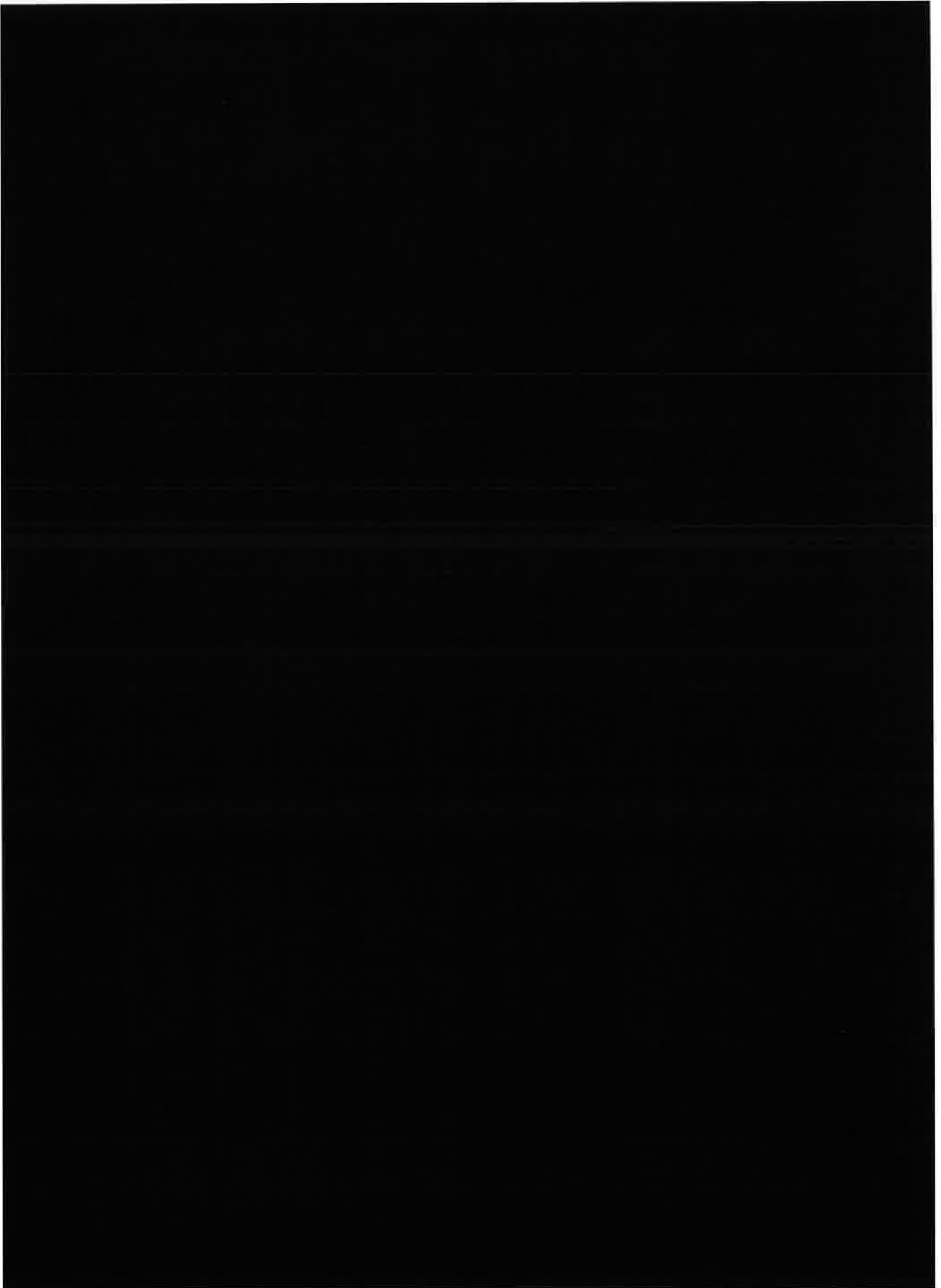




5.4.2

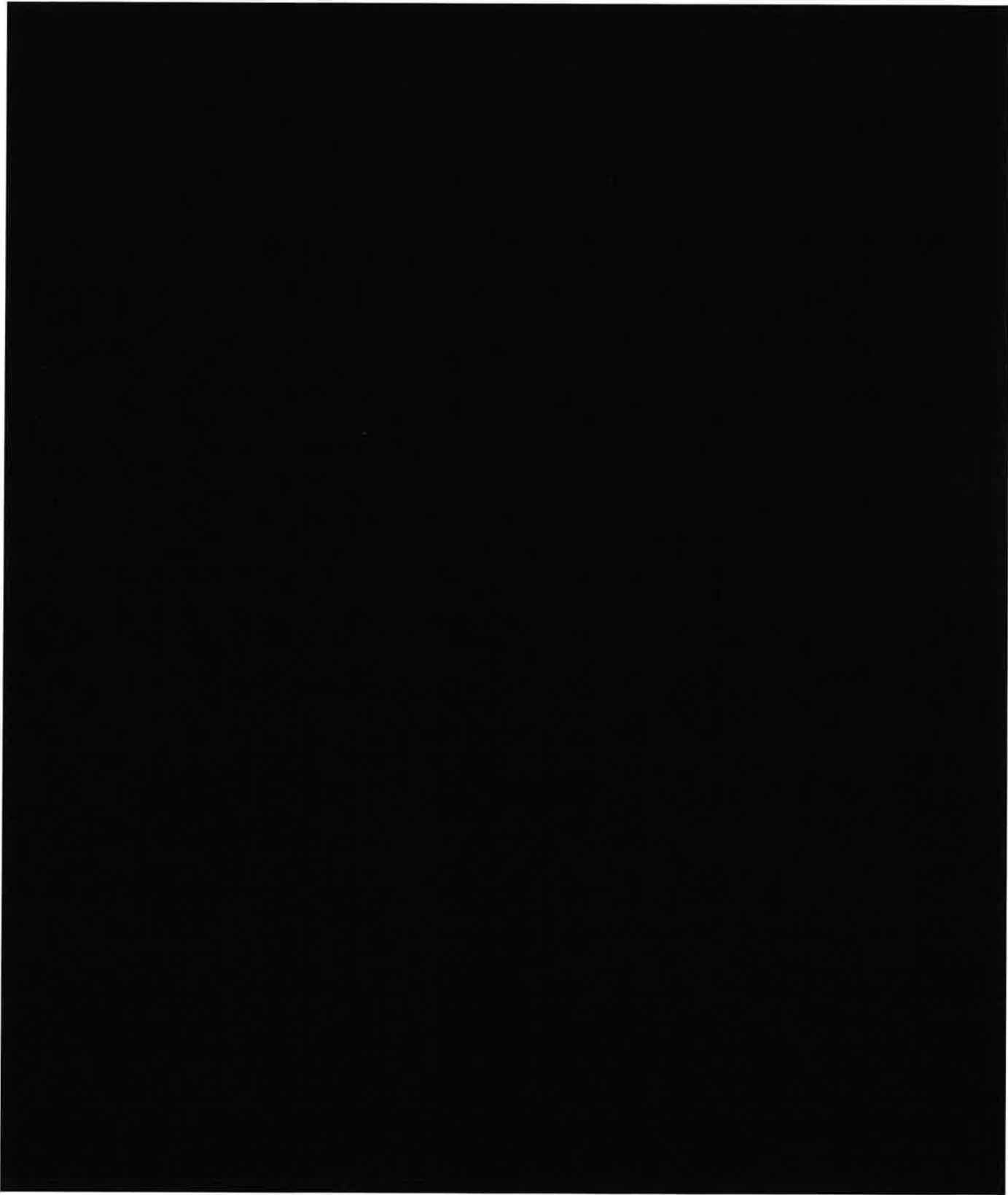


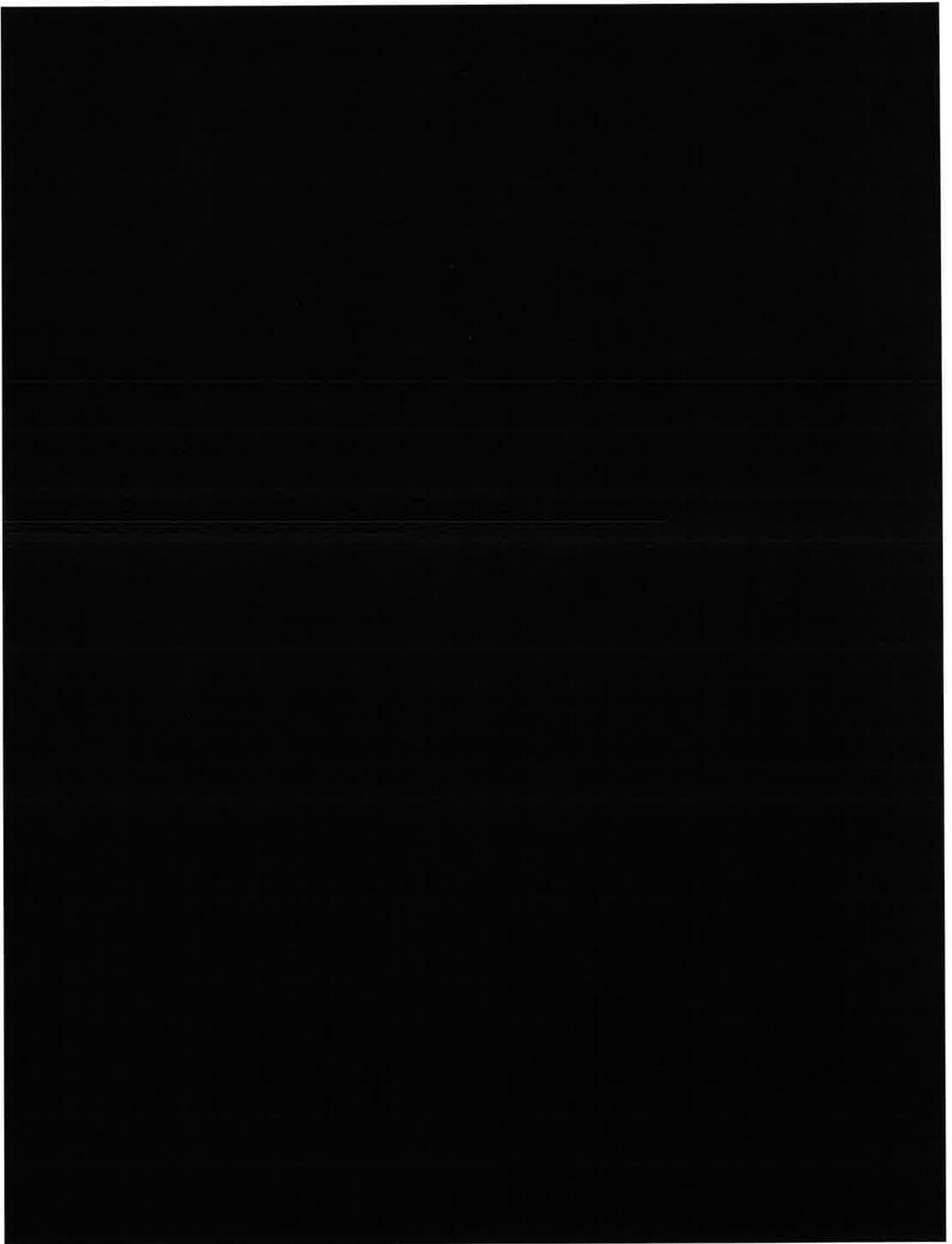


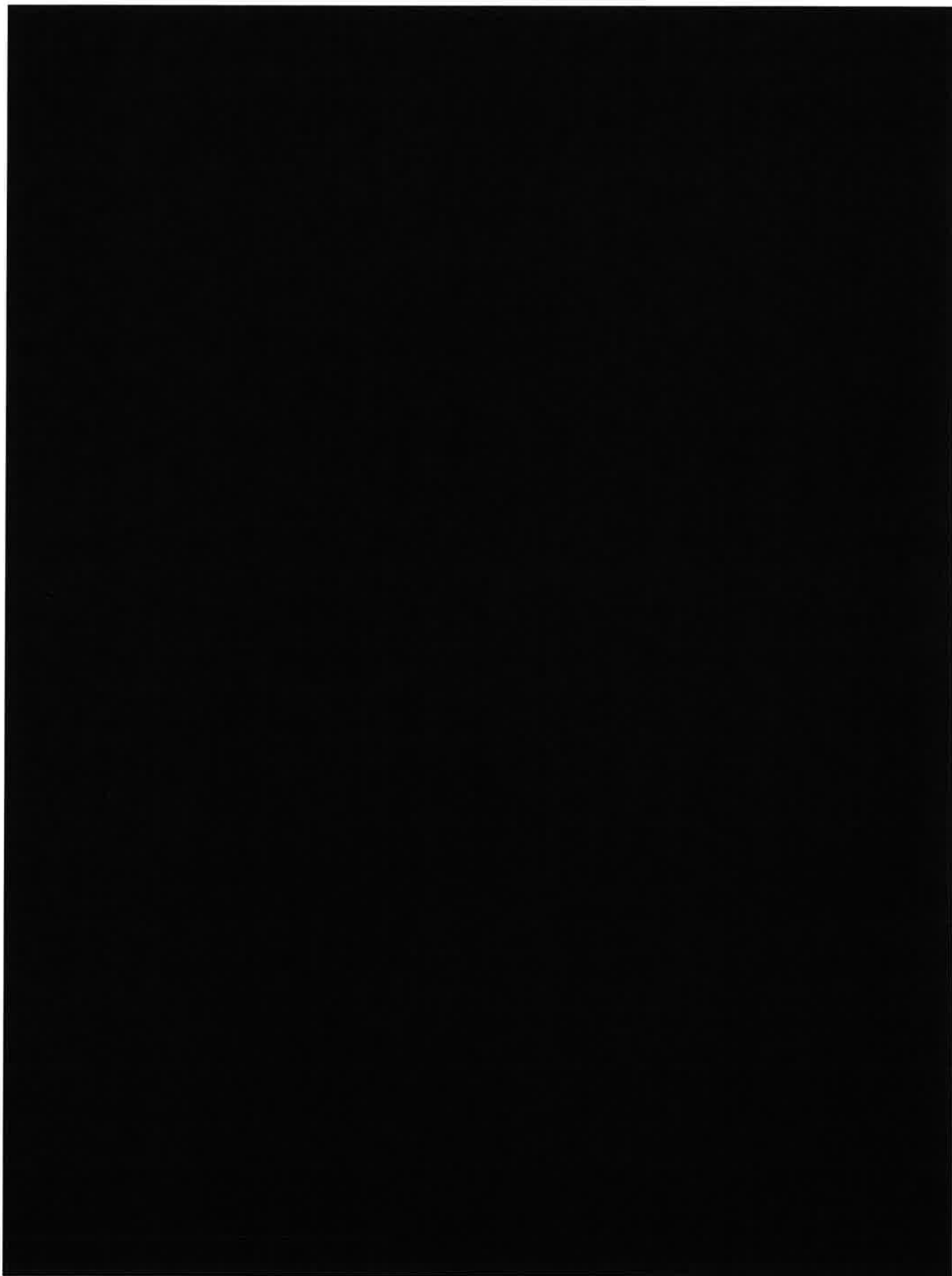




5.4.3

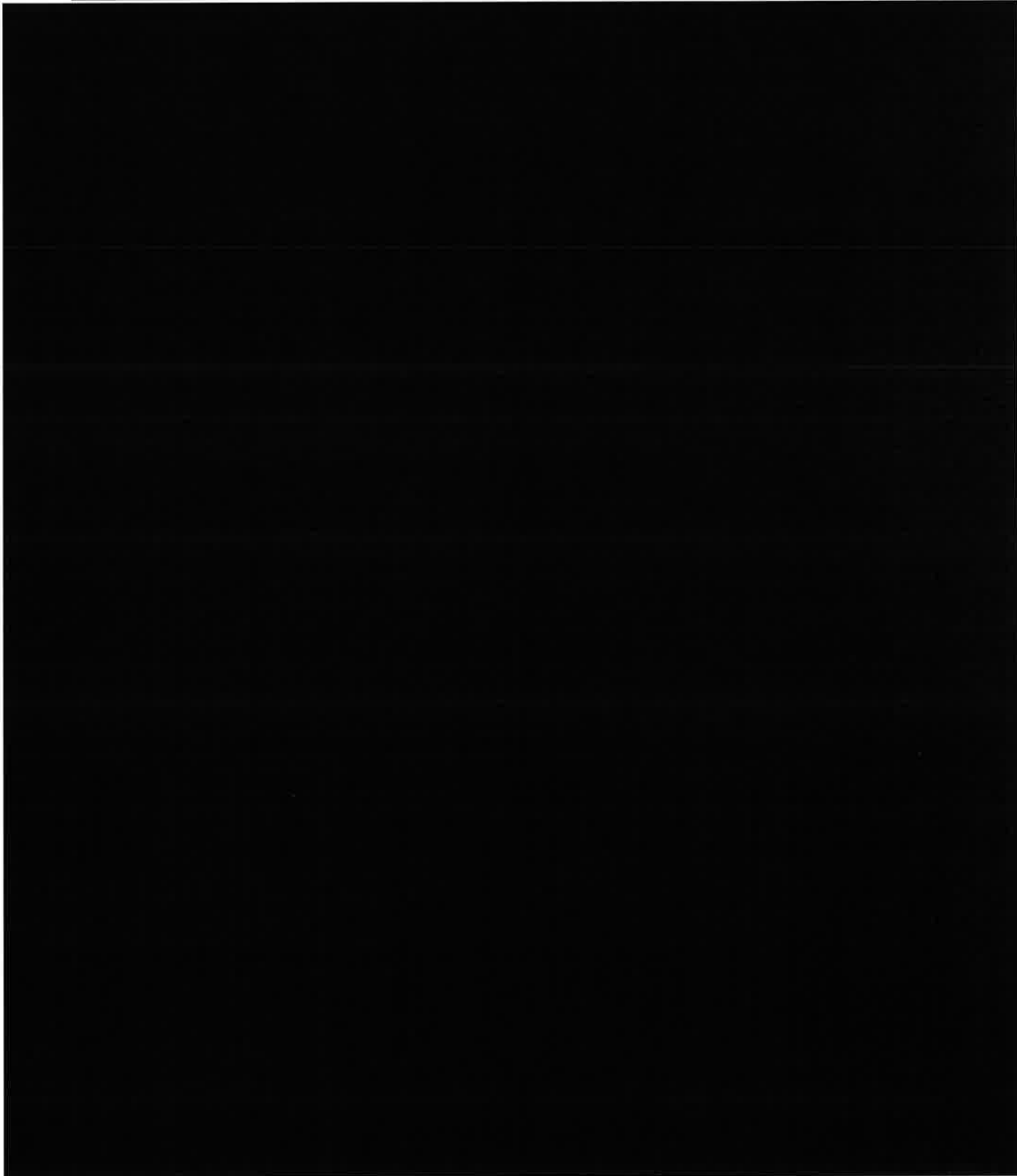


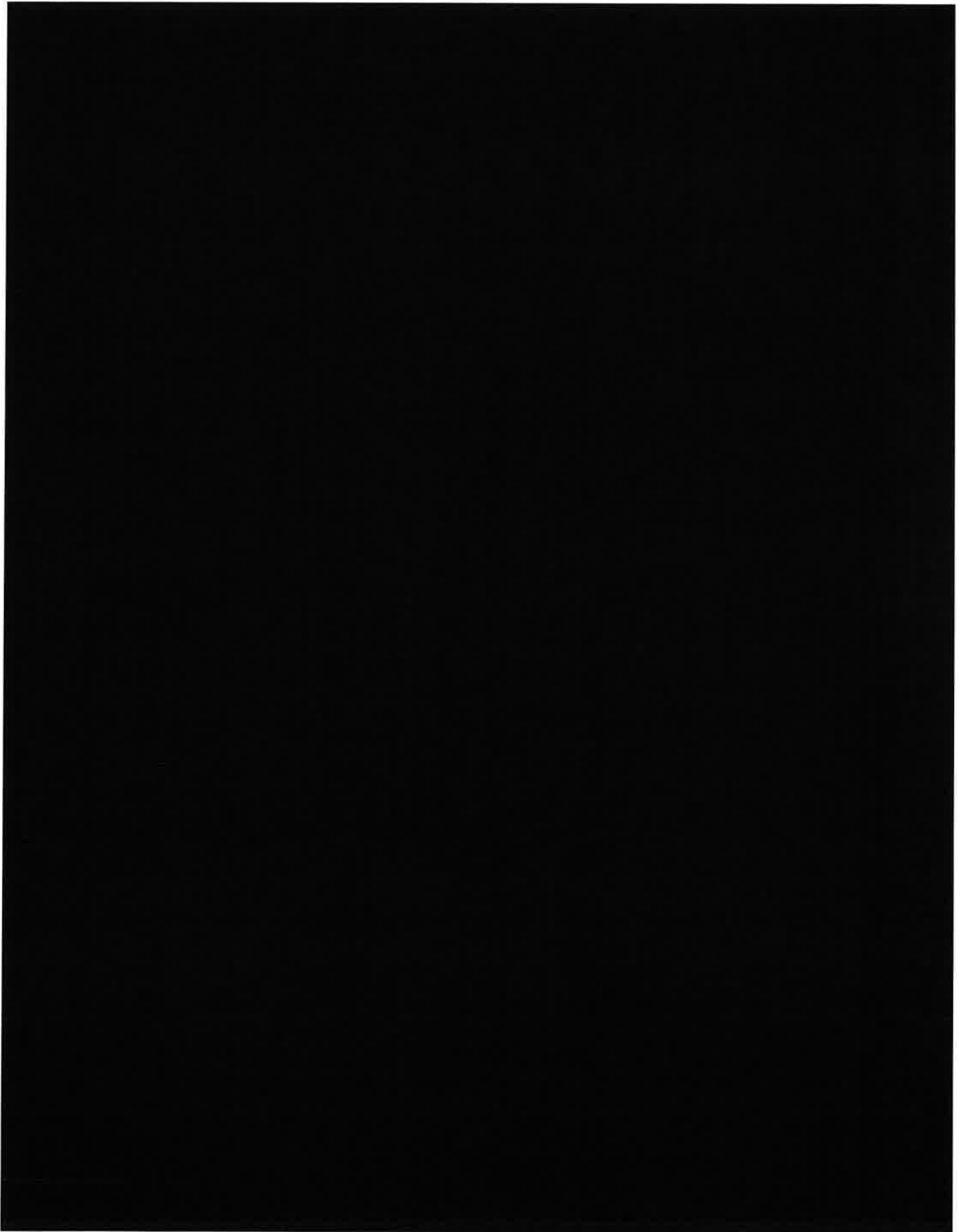






5.4.4

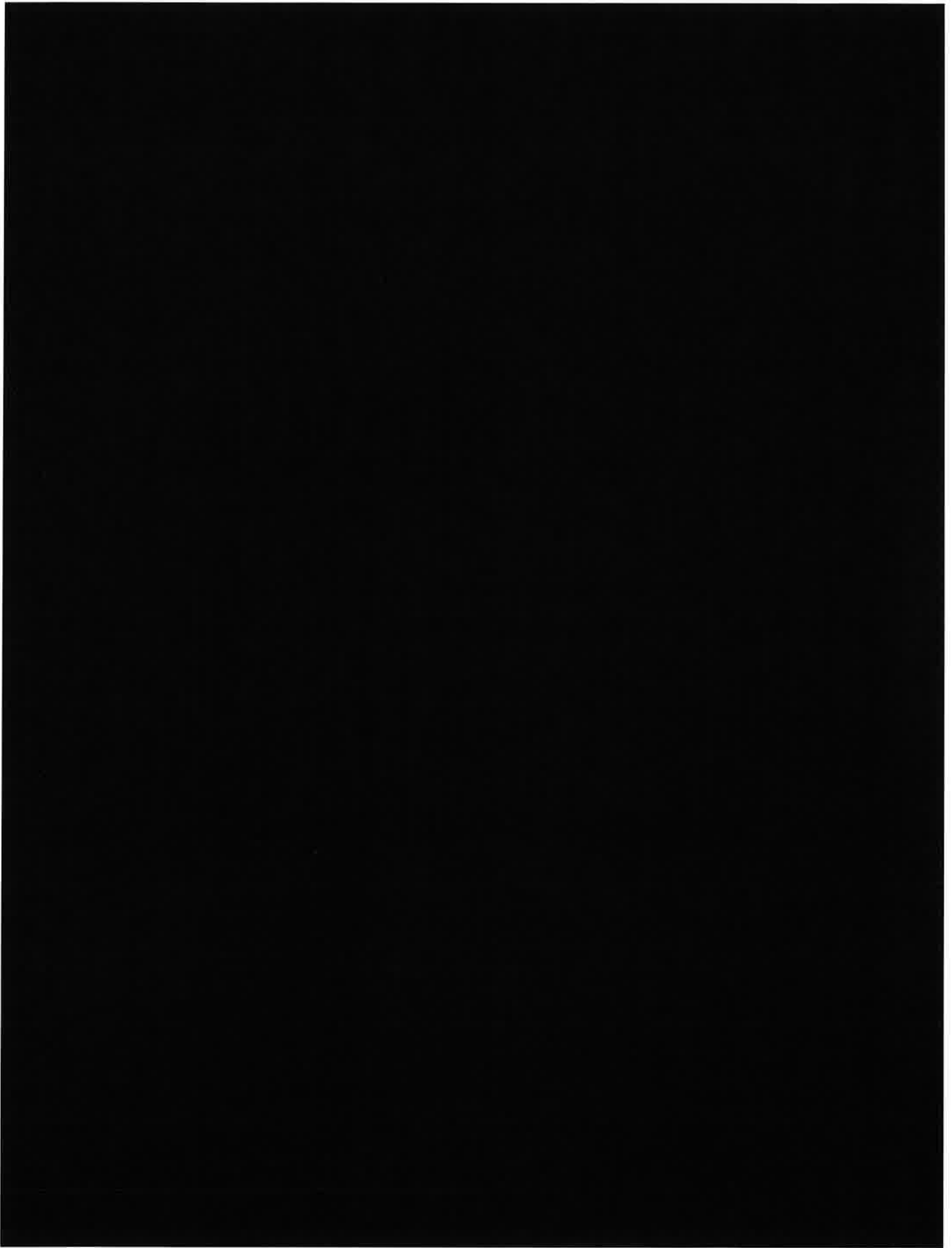


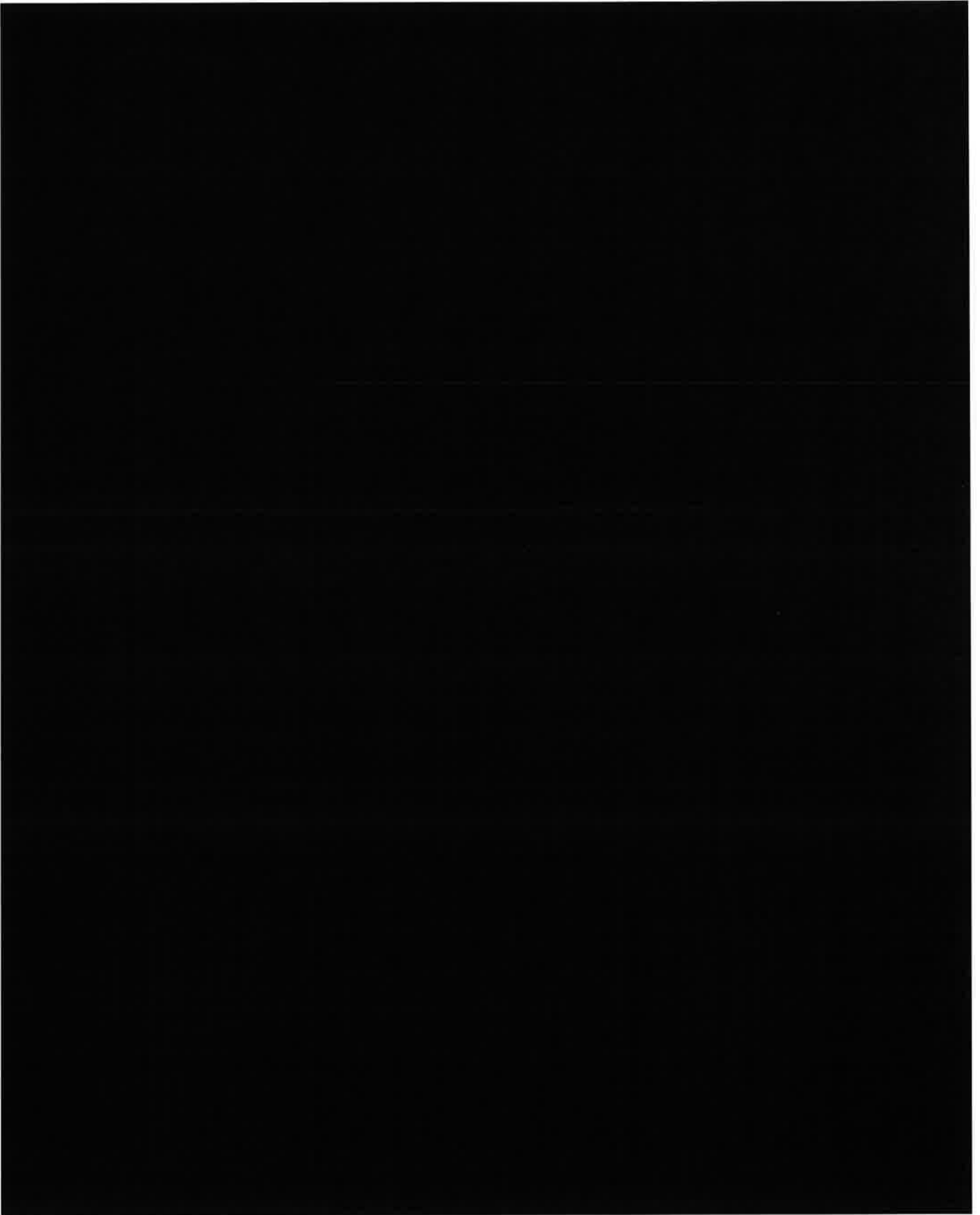




5.4.5

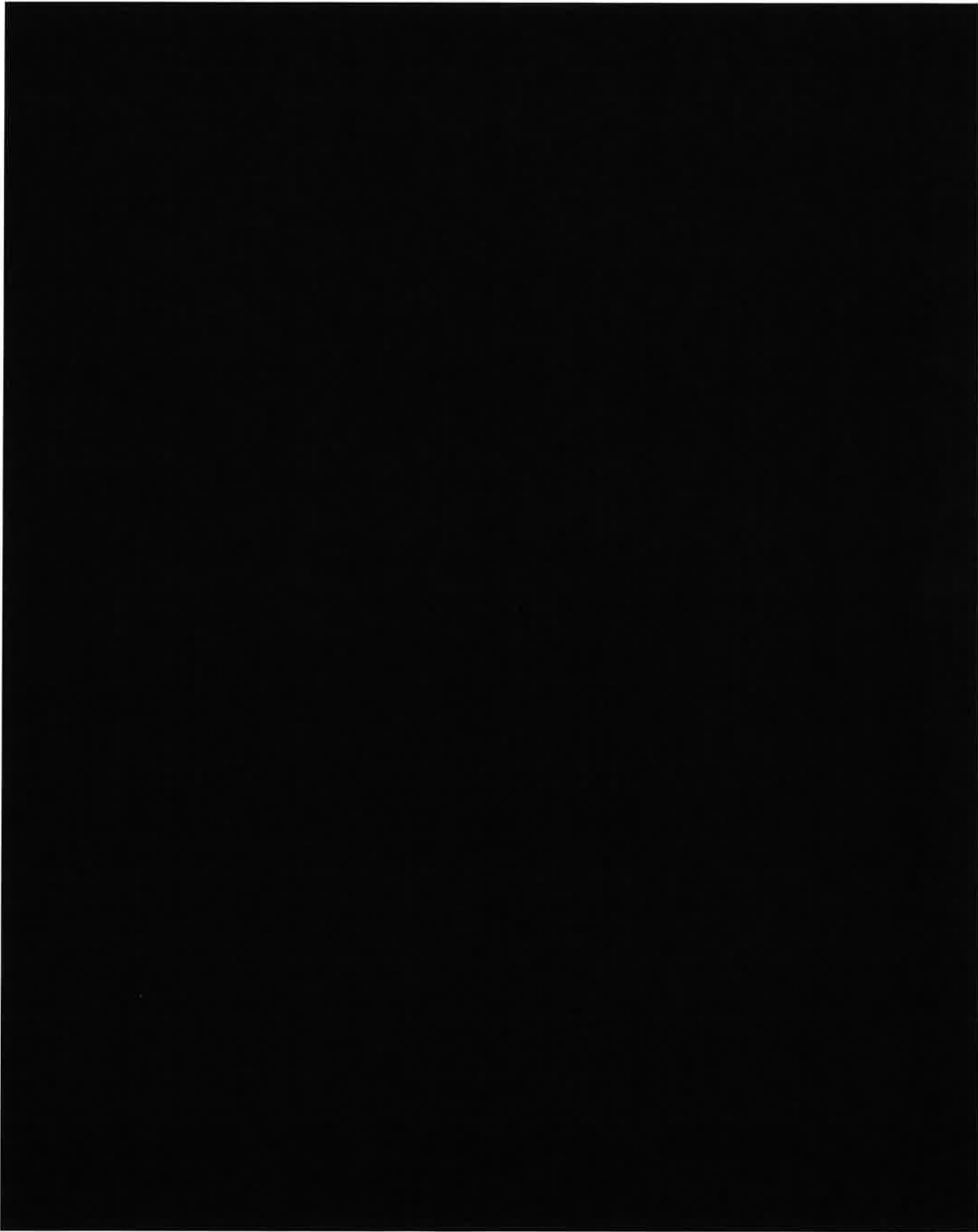


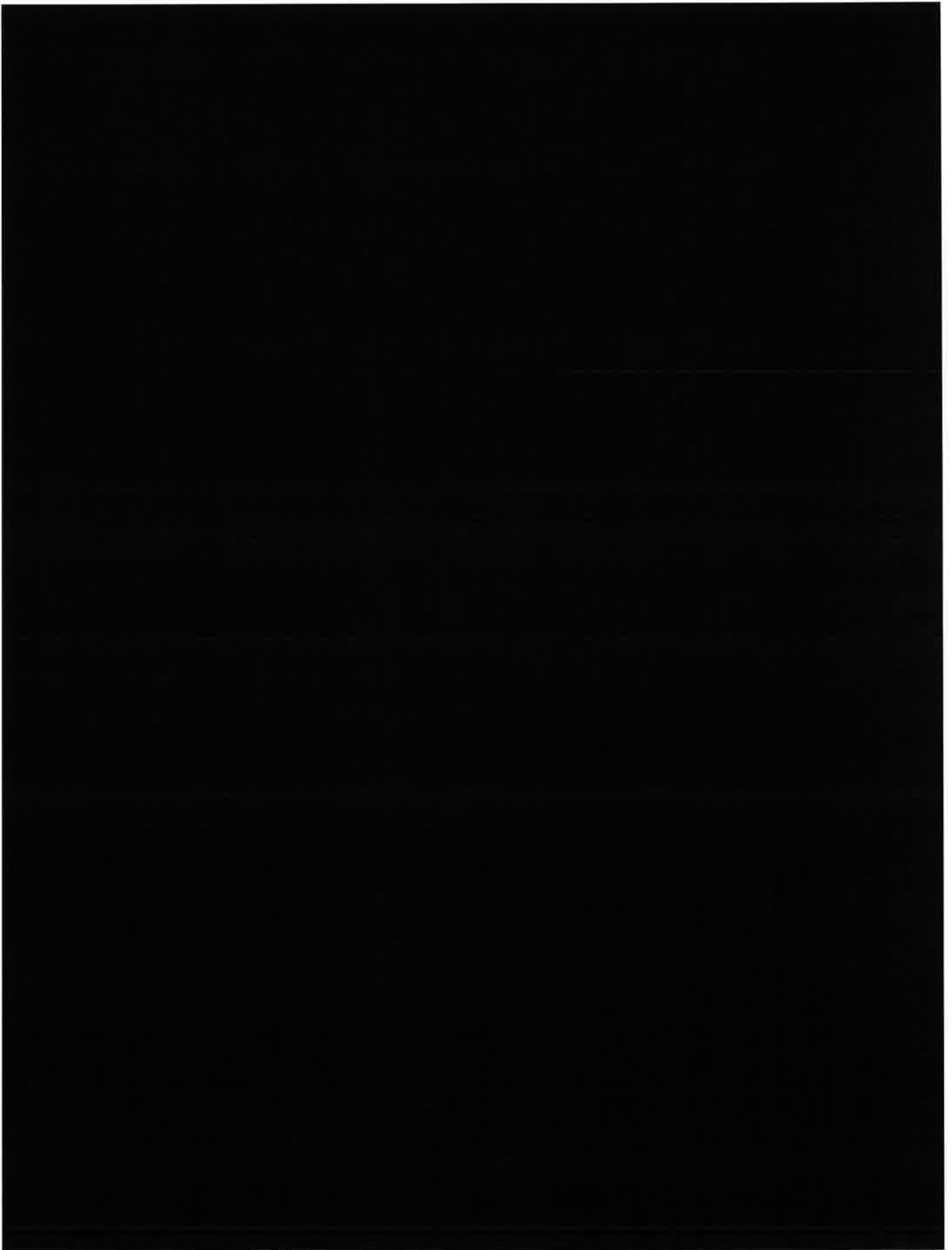






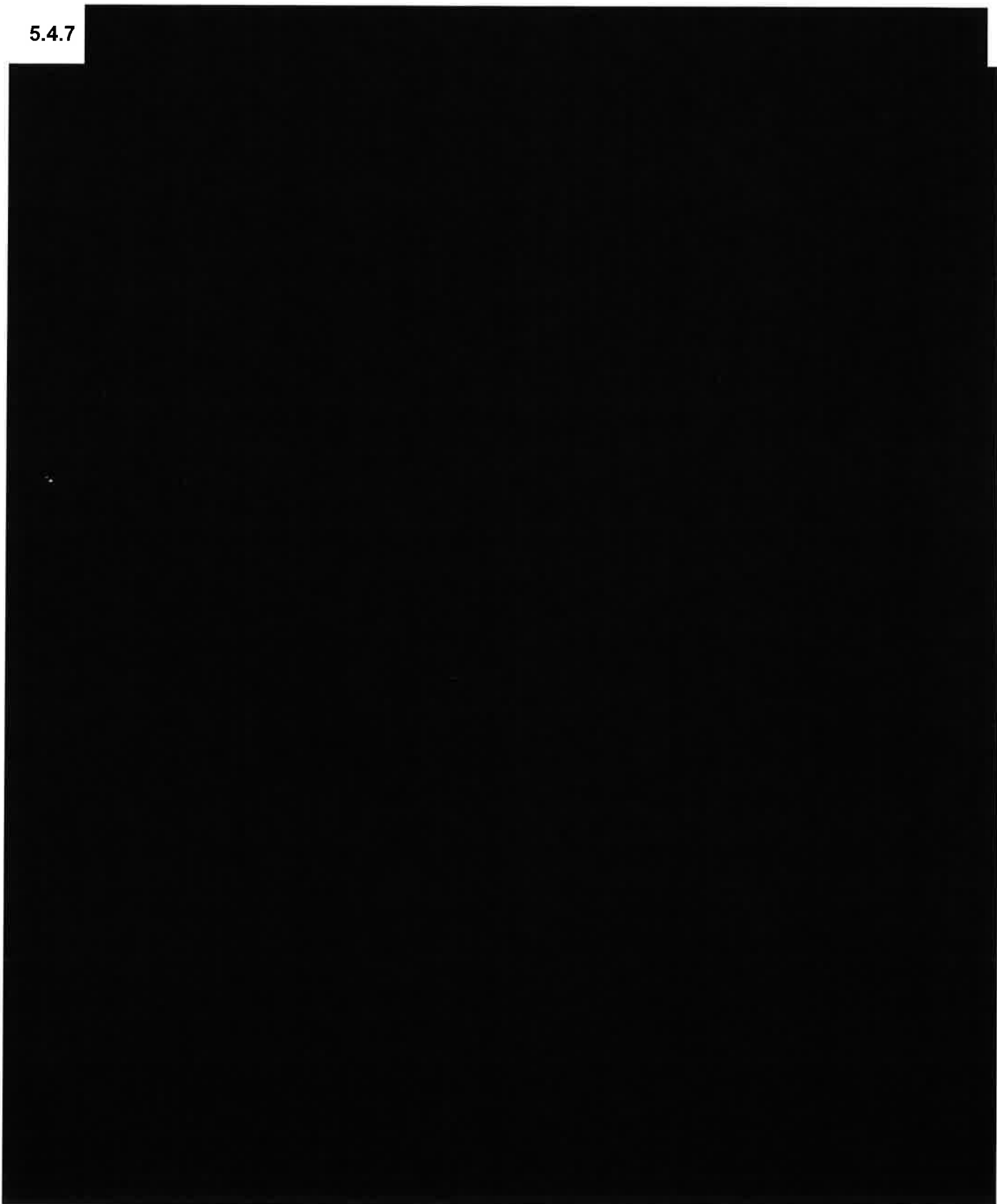
5.4.6

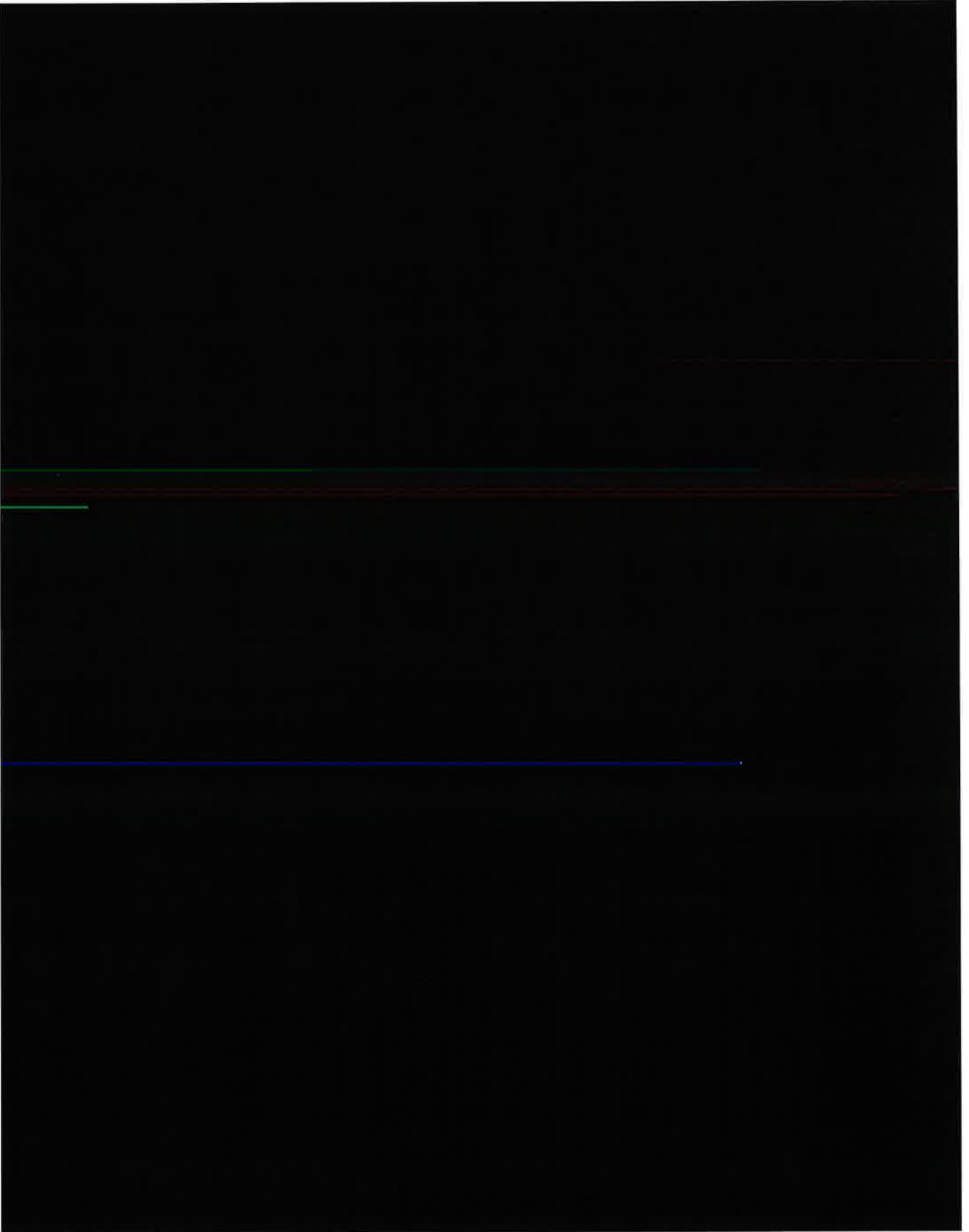






5.4.7







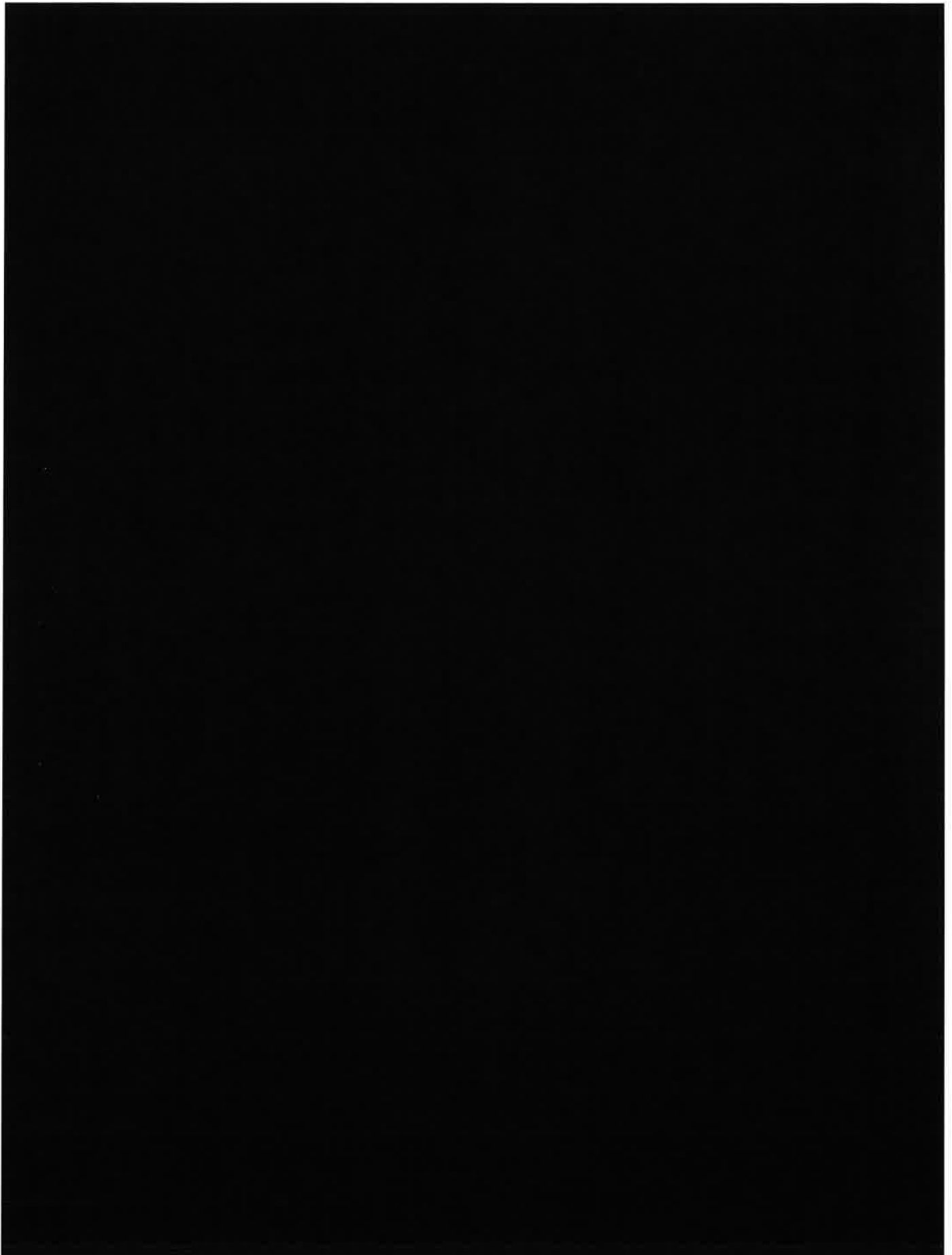
5.4.8





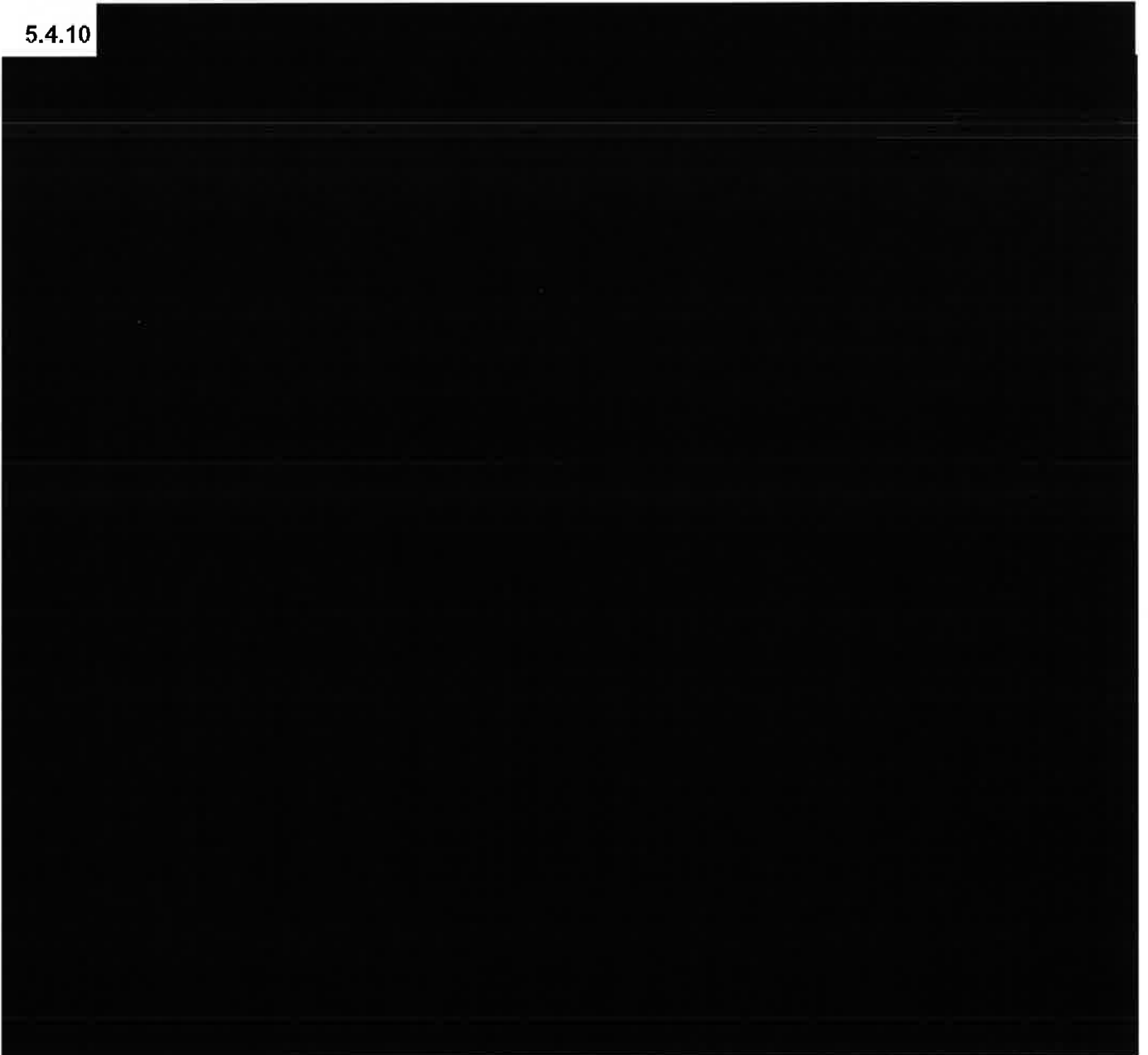
5.4.9

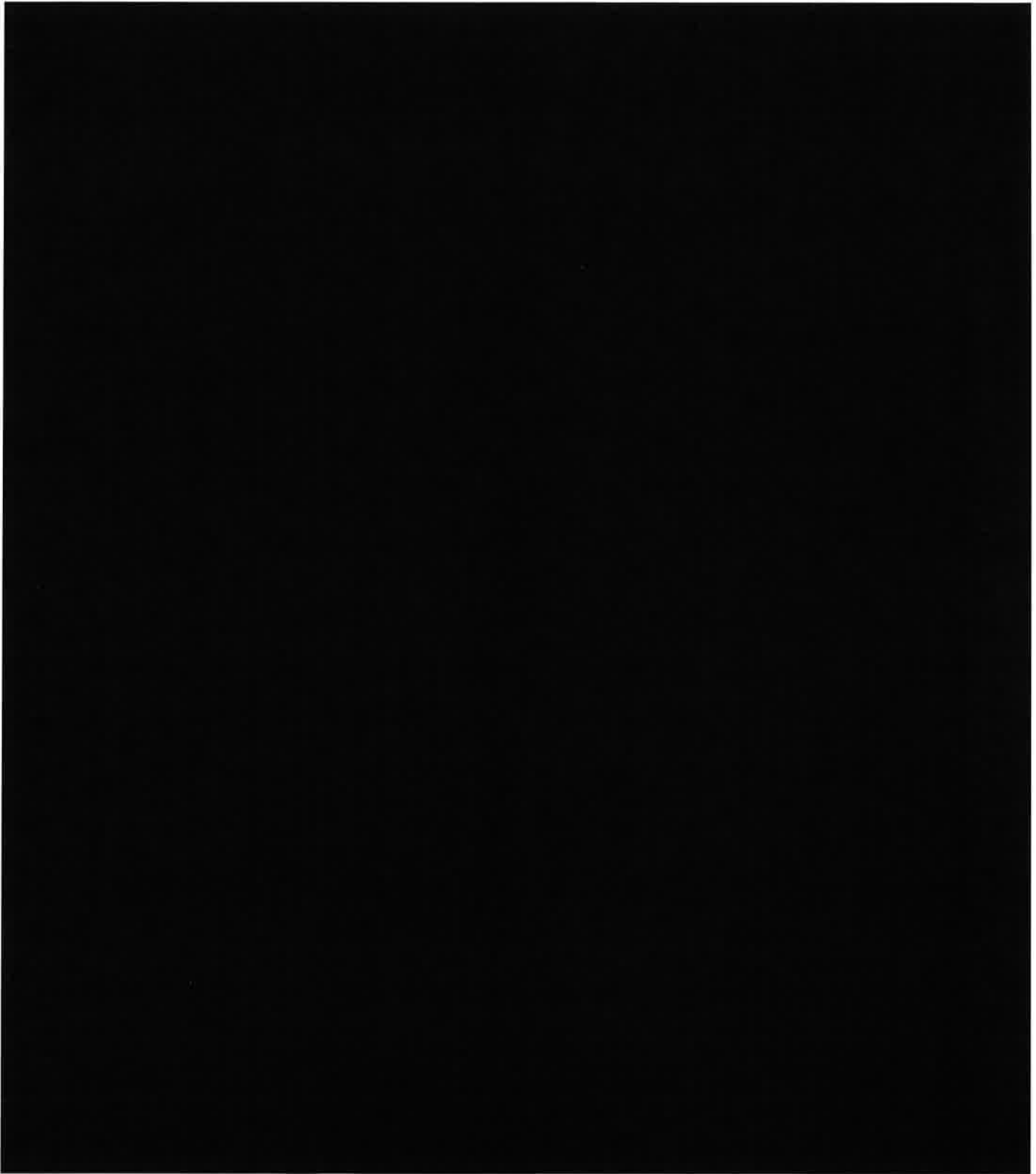




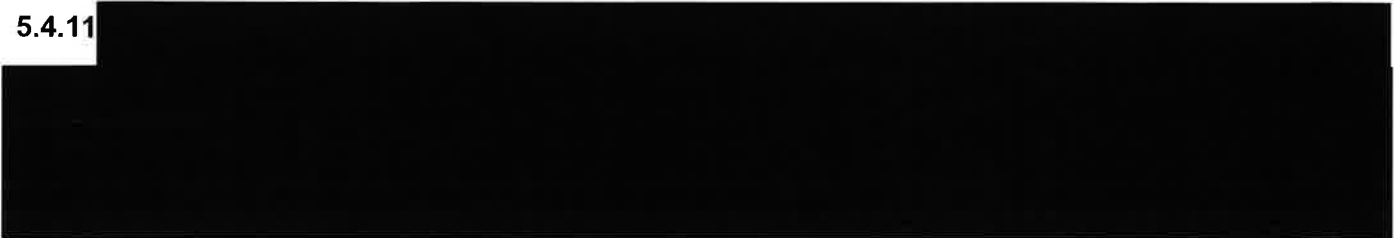


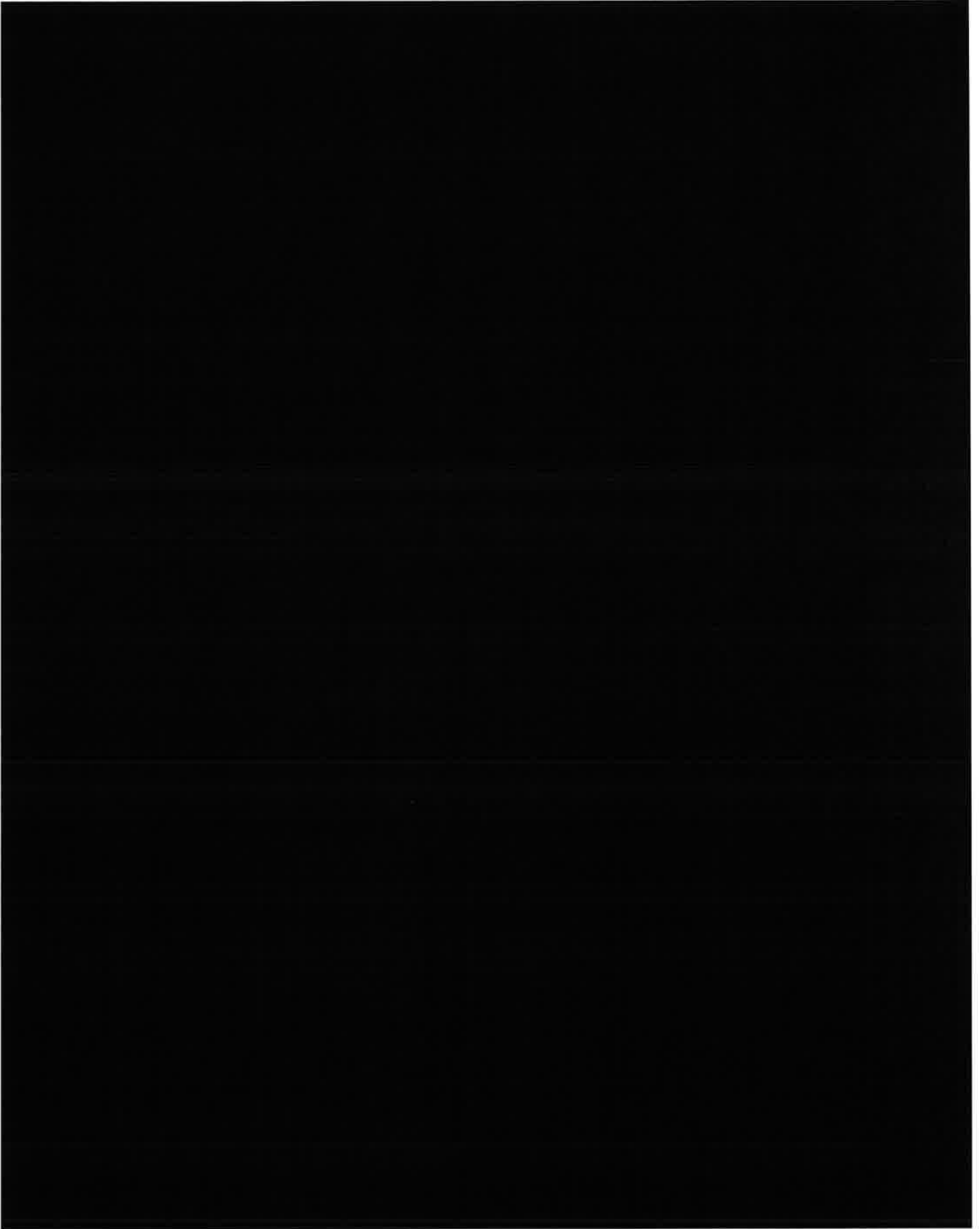
5.4.10

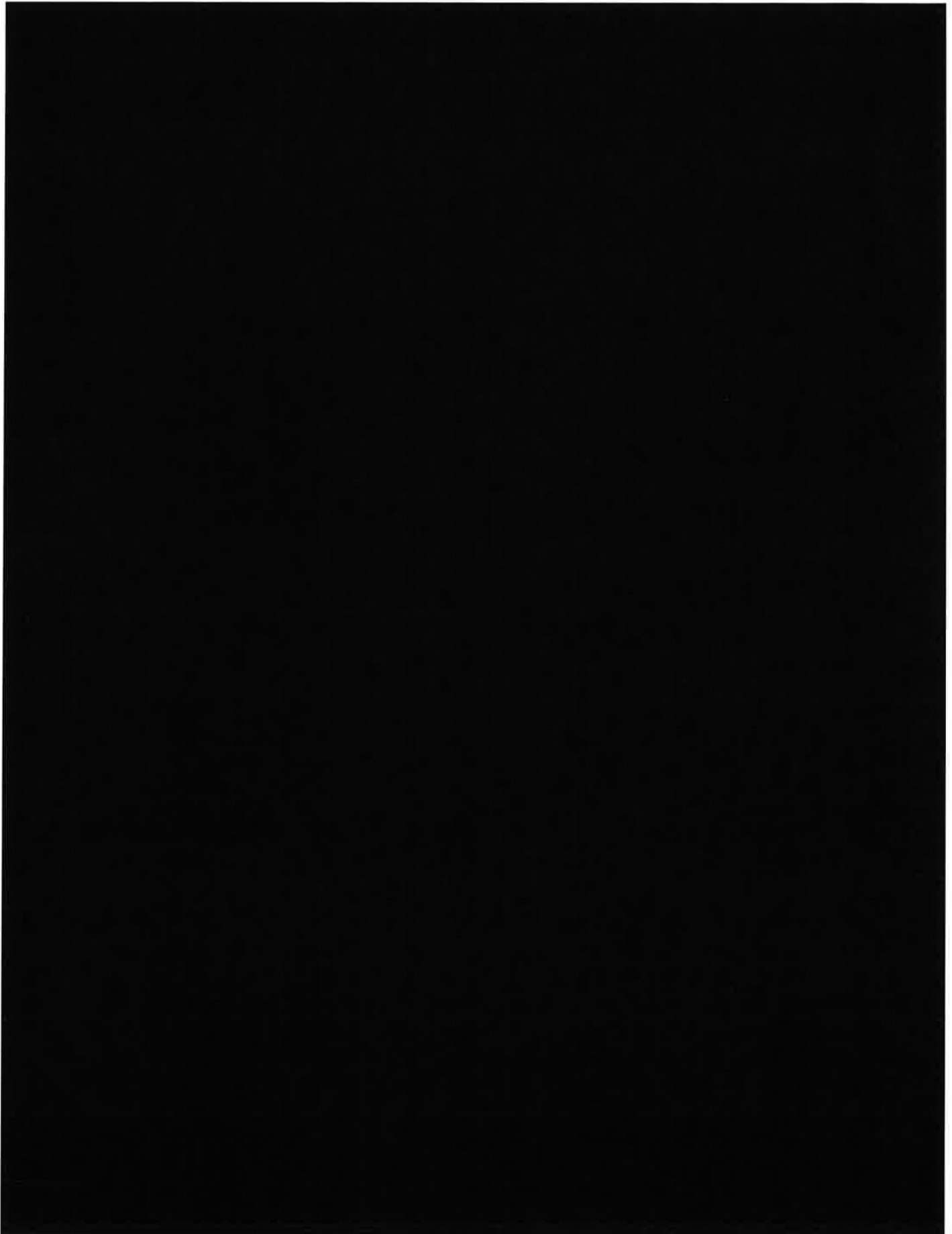


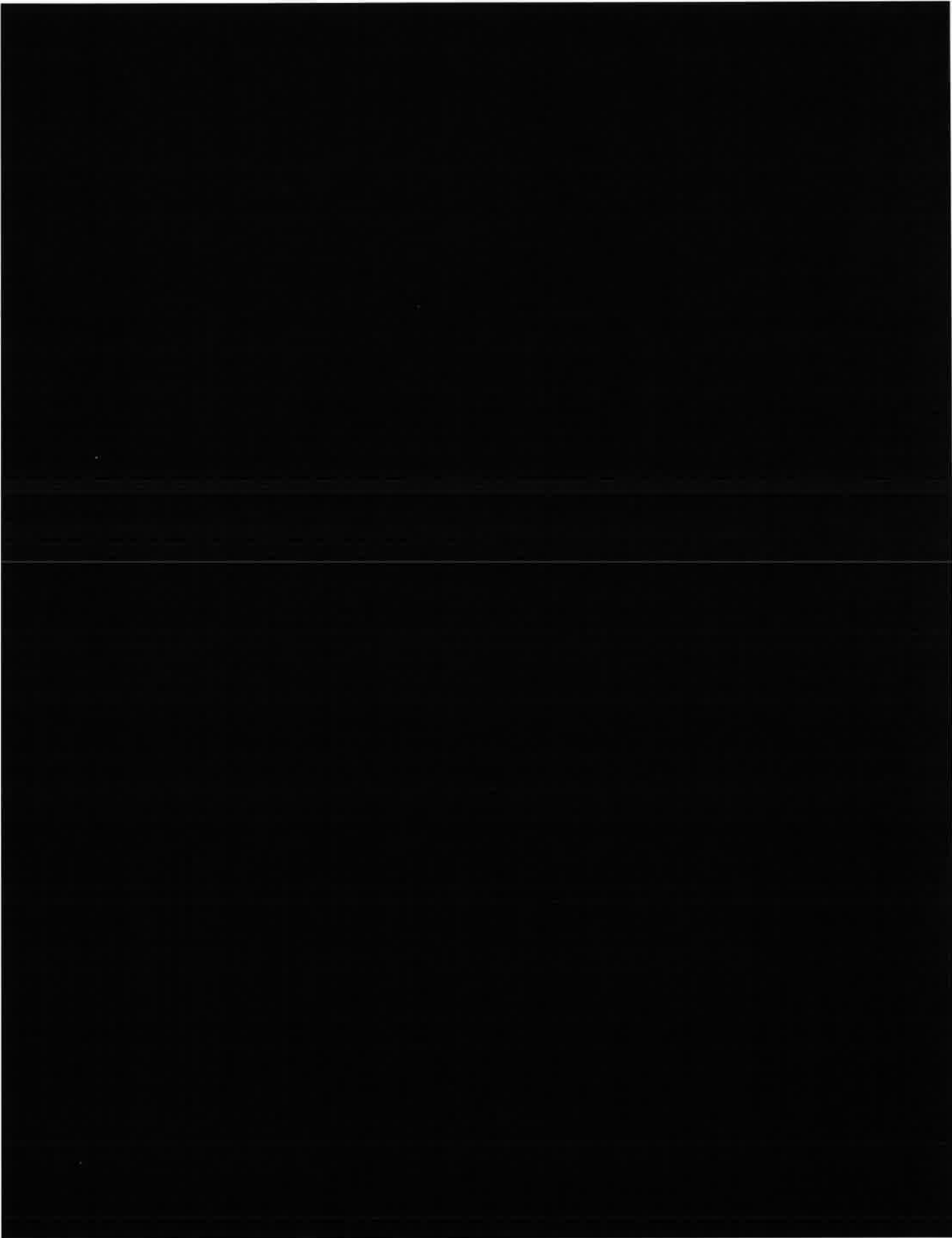


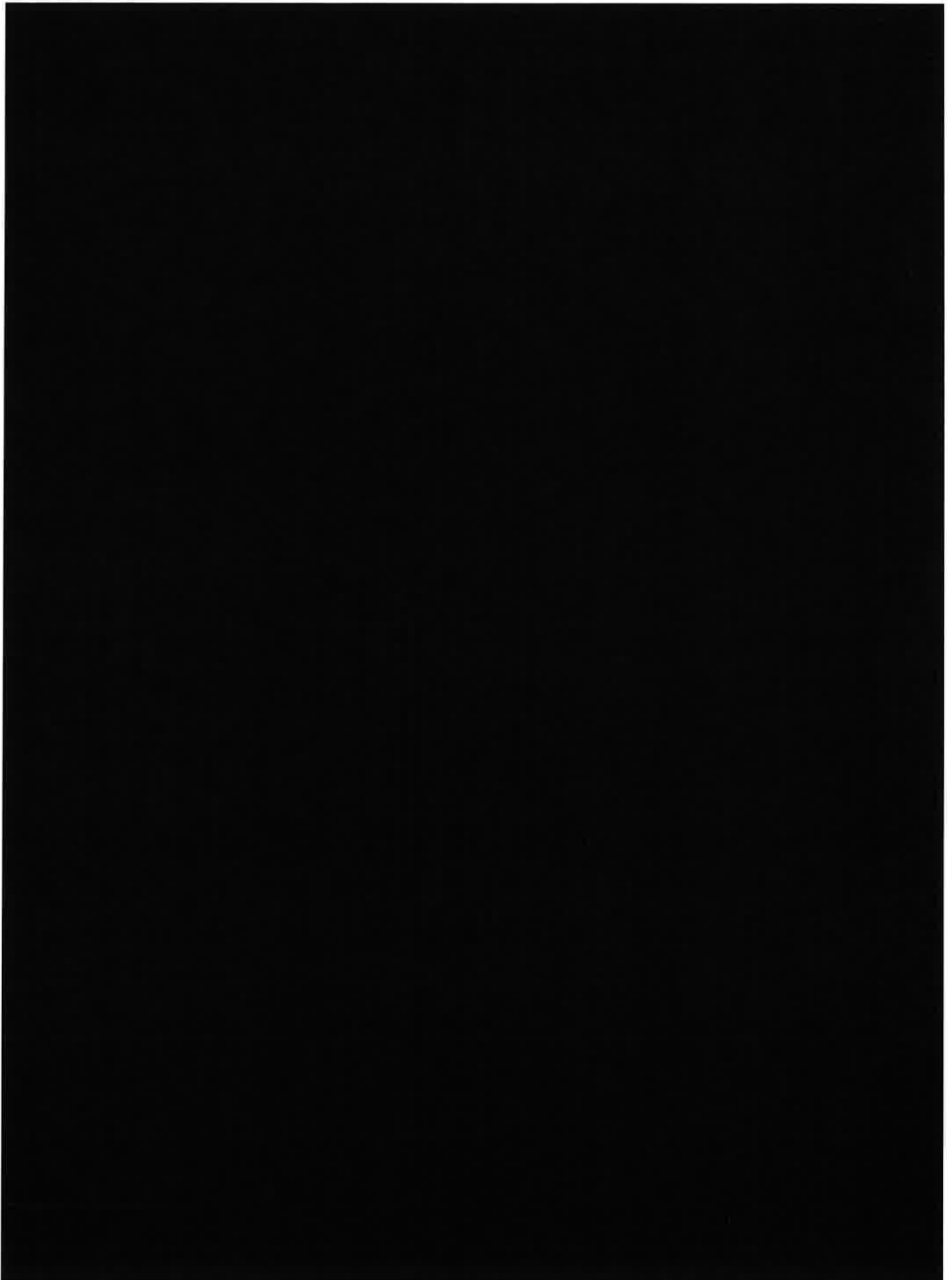
5.4.11

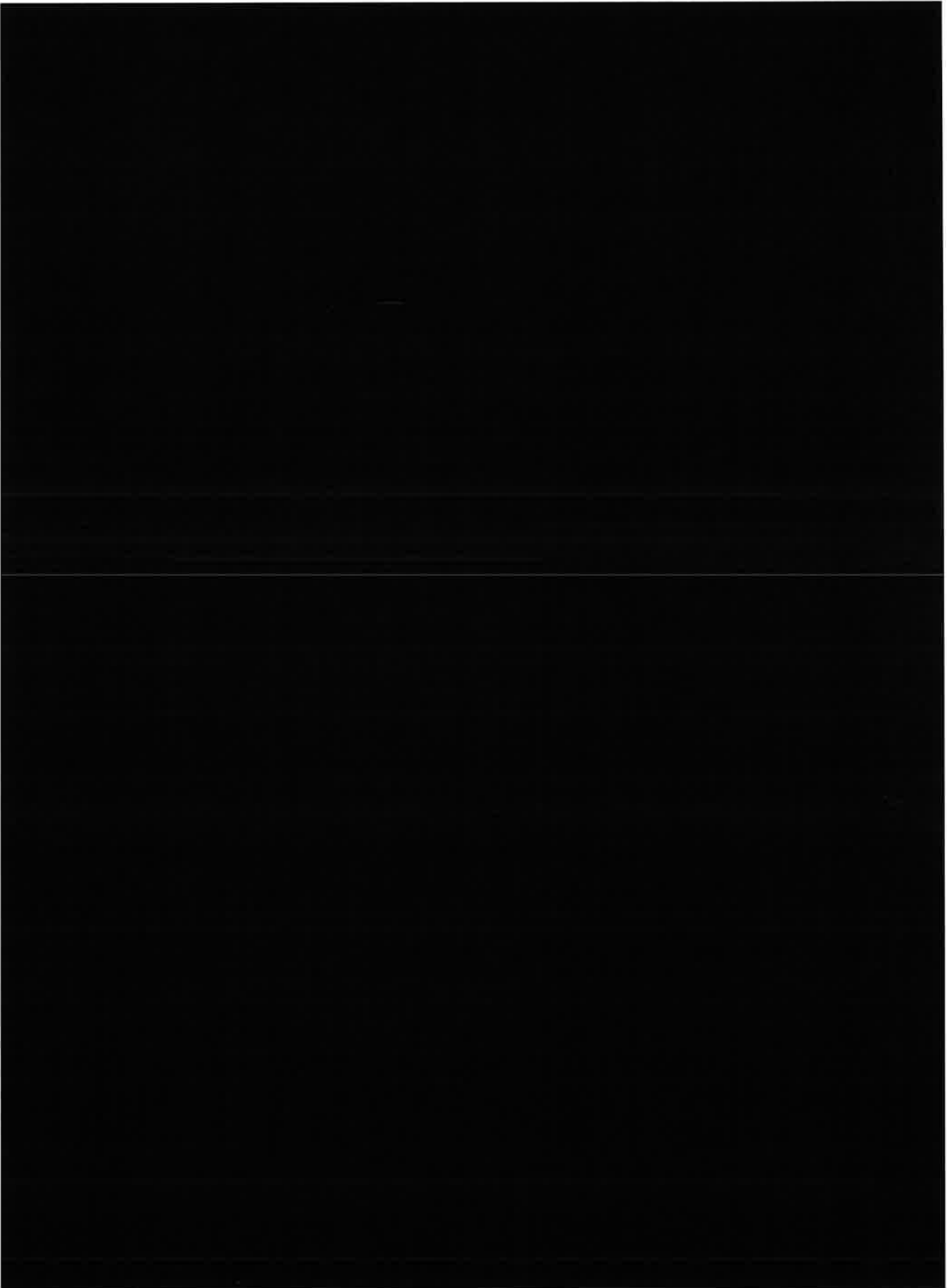






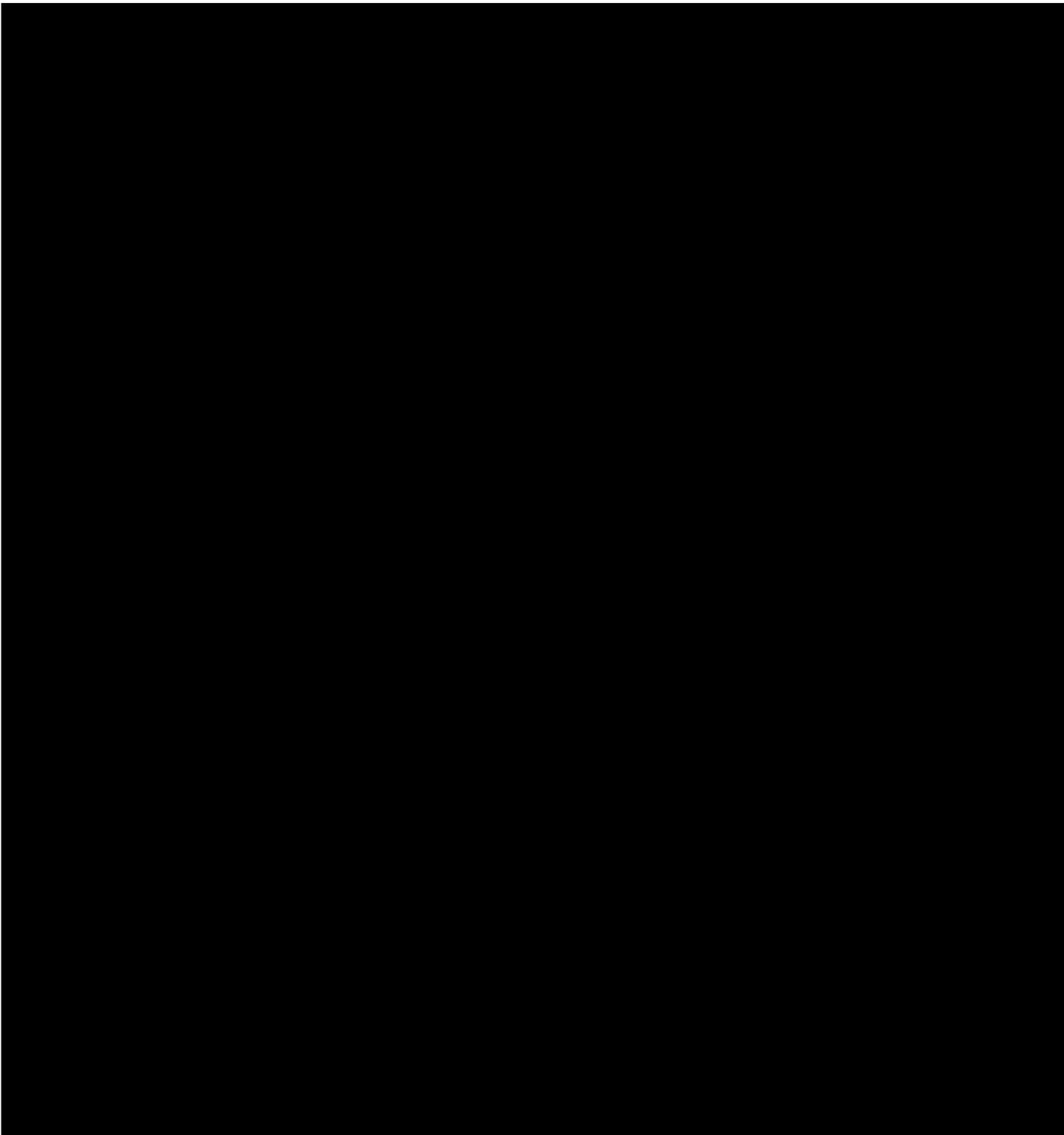


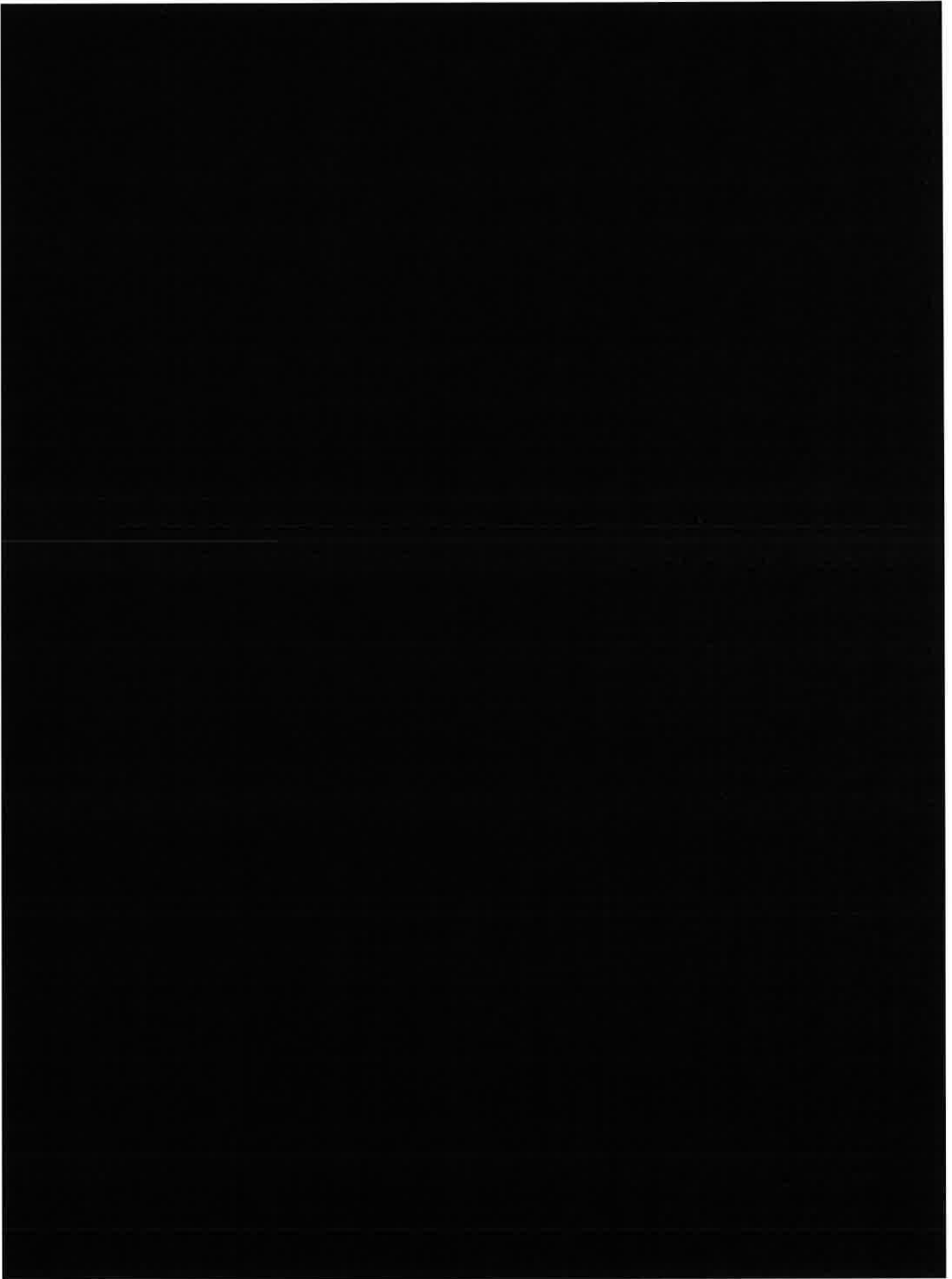


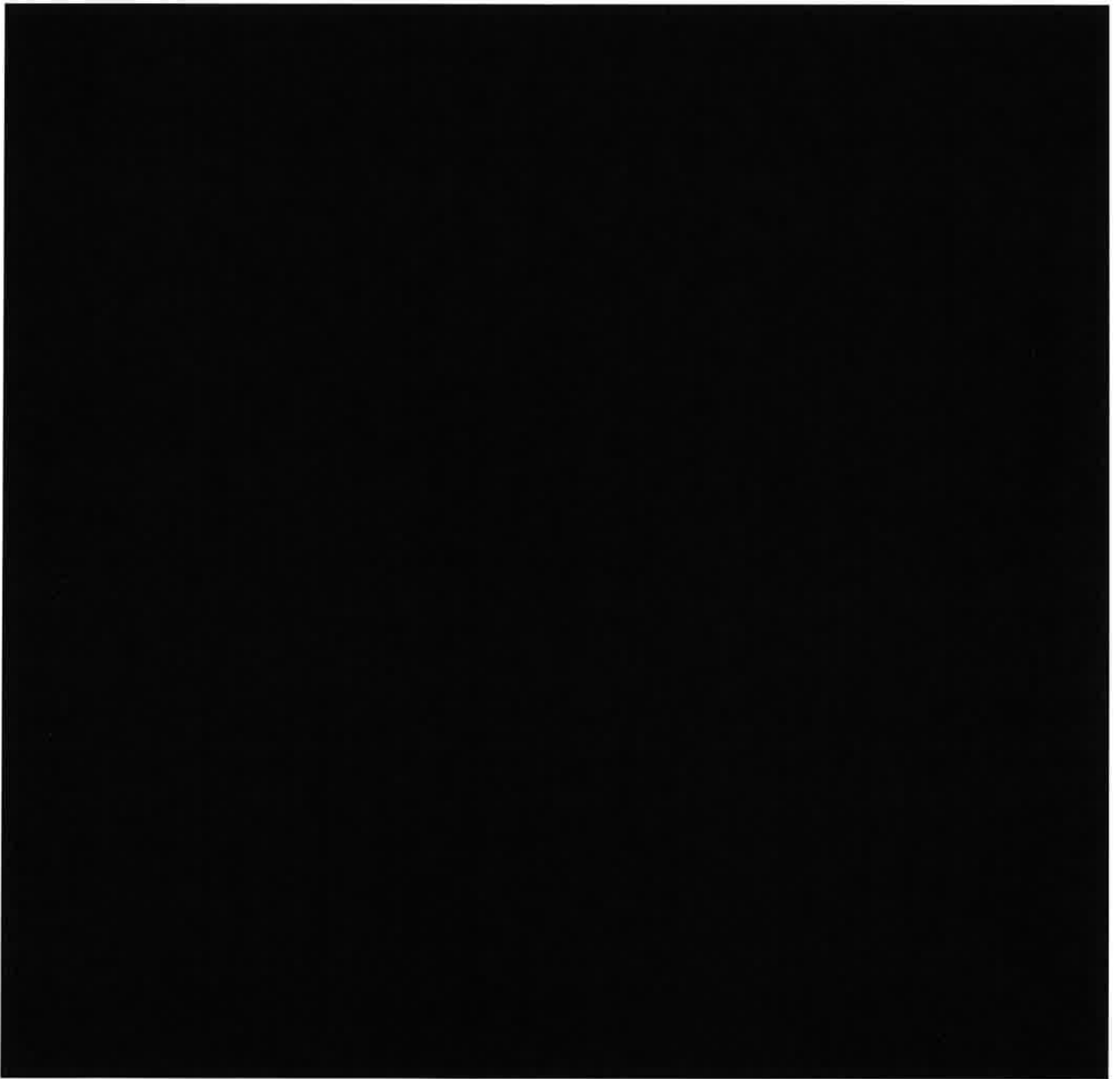




5.4.12

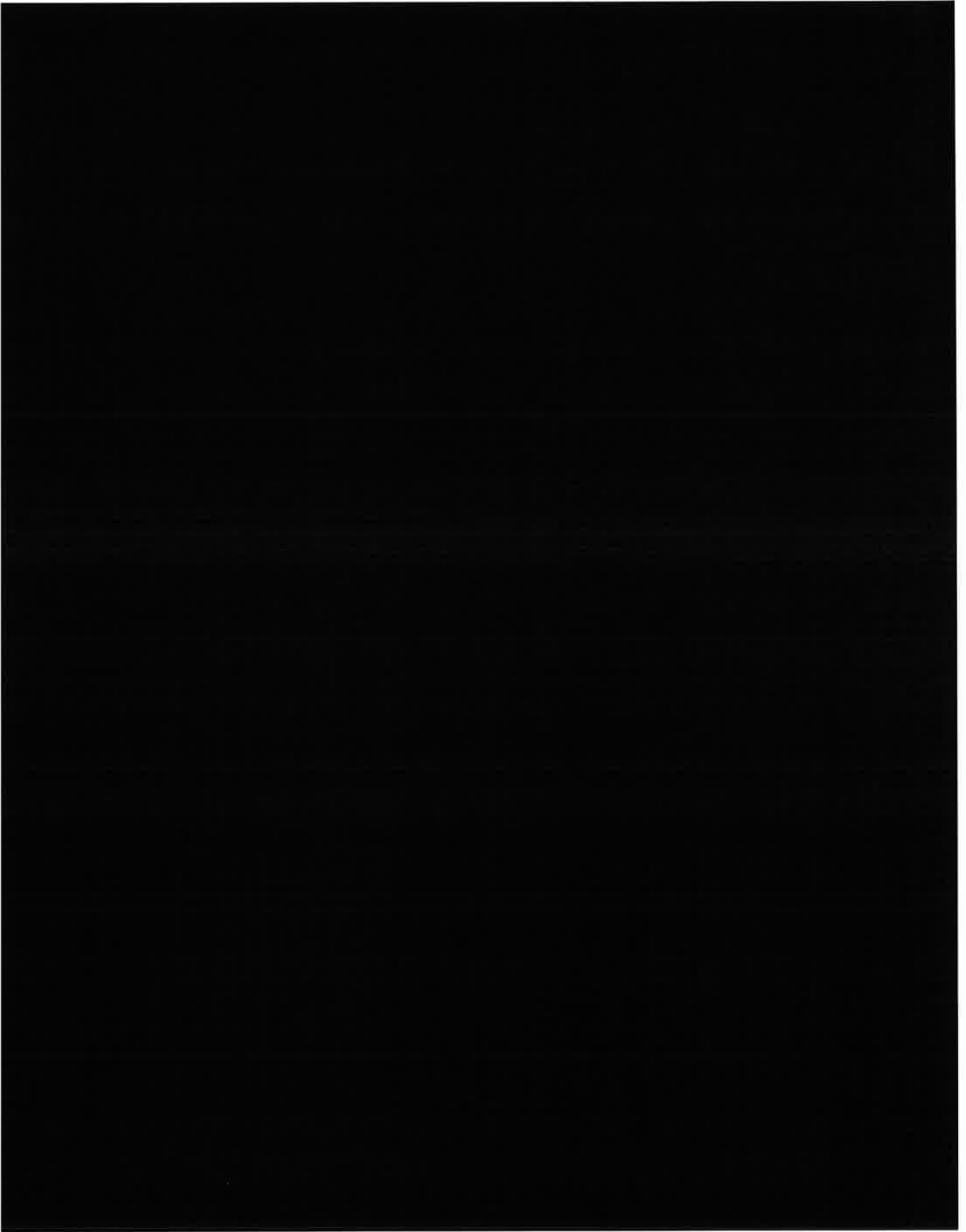


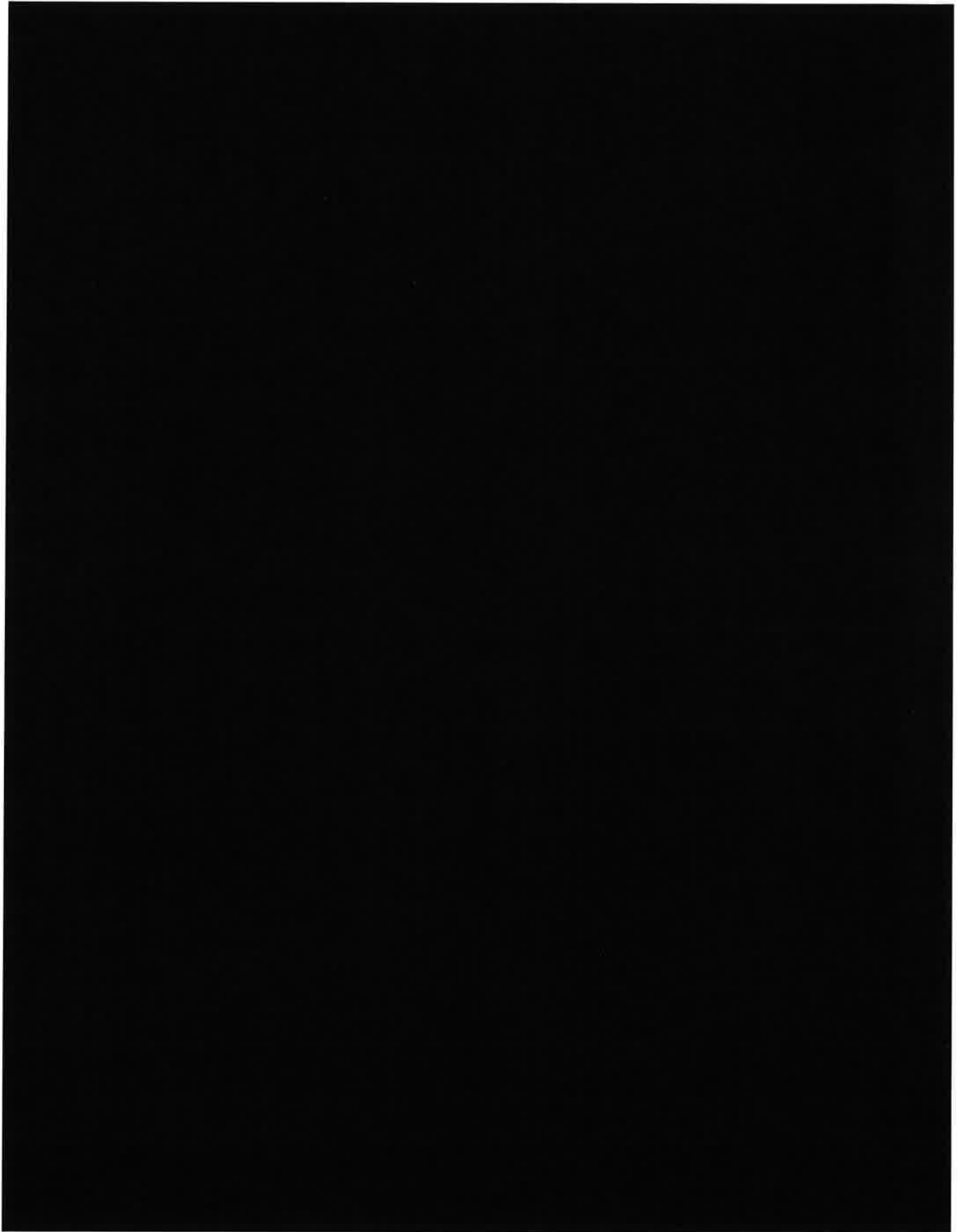


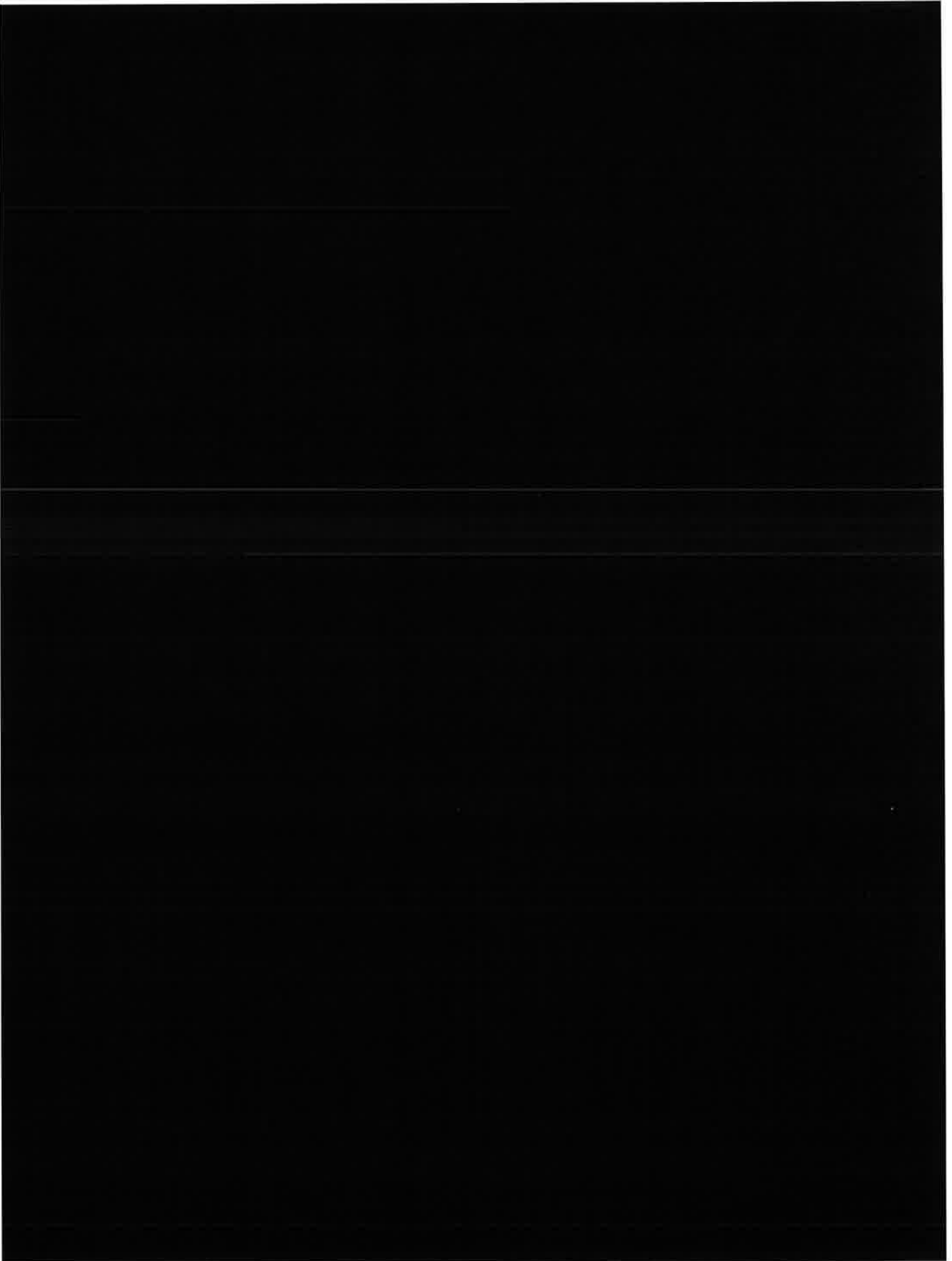


5.4.13









6 Hvordan verdsettingen av pendlerboliger er gjennomført

Skattekontoret skal ved verdsettelsen av boligen komme frem til «brutto leieverdi» for hver enkelt bolig, jf. sktbef. § 5-8-22. For å foreta verdsettelsen har vi innhentet opplysninger fra Stortingets administrasjon om hver enkelt boligs beskaffenhet.

Ettersom boligytelsen tidligere har blitt behandlet som skattefri, har Stortingets administrasjon ikke anmodet skattekontoret om å foreta individuell verdsettelse. Beløpene som er innrapportert som skattefrie ytelser er ikke fastsatt i tråd med skattebetalingsforskriften og vi finner ikke å kunne legge disse beløpene til grunn i denne endringssaken.

Målet med verdsettelsen er å anslå markedsleie for den enkelte bolig.

Beregningen har tatt utgangspunkt i gjennomsnittlige leiepriser per m² for Oslo og Bærum hentet fra SSBs statistikk i den såkalte Leiemarkedsundersøkelse (tabell 09895, statistikkvariabel gjennomsnittlig leie per m²). Dette utgangspunktet må justeres ut fra hvor boligen ligger innenfor dette området. Boliger i Oslo sentrum og Oslo vest vil normalt ha noe høyere leieverdi enn gjennomsnittet for Oslo og Bærum. For boliger i Oslo vest kommer dette til uttrykk i tilgjengelige statistikker på utleieboliger fra Utleiemegleren, som har statistikker for både Oslo vest og for hele Oslo. Etter statistikken for Oslo Vest vil 1-roms leiligheter i Oslo vest ligge på samme nivå som for hele Oslo, mens 2-roms leiligheter og 3-roms leiligheter i Oslo vest ligger høyere enn snittet for hele Oslo. Vi legger til grunn at leiligheter i sentrale, attraktive strøk har leieverdi tilsvarende leiligheter i det som tradisjonelt betegnes som Oslo vest. Basert på dette beregnes et skjønsmessig påslag som legges til gjennomsnittlig leiepris per m² for Oslo og Bærum. Påslaget settes til 3 % for 2-roms leiligheter og 8 % for 3- og 4-roms leiligheter.

Det er videre gjort tillegg for arbeidsgivers dekning av strøm med kr 10 pr m² pr måned og møbler med kr 1 000 pr. måned. Fri parkeringsplass medfører et tillegg med kr 350 pr. måned.

Fordelen fastsettes pr. måned. Det skal bare regnes fordel av hele måneder.

7 Tilleggsskatt

7.1 Vilkår for tilleggsskatt

Stortingets administrasjon skal i utgangspunktet ilegges tilleggsskatt når de har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Se sktfvl. § 14-3 første ledd.

Skattepliktig har en alminnelig opplysningsplikt om egne forhold etter sktfvl. § 8-1. Opplysningsplikten går ut på at skattepliktig skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Misligholdes opplysningsplikten, foreligger det en opplysningssvikt etter sktfvl. § 14-3 første ledd. Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er hva en aktsom og lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard.

For å ilegge tilleggsskatt må det foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene dere har gitt, er uriktige eller ufullstendige, og at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til, eller kunne ha ført til, skattemessige fordeler. Også størrelsen på den skattemessige fordelen må være bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Dette er et strengere beviskrav enn hva som ellers gjelder ved fastsetting, der skattemyndighetene skal legge til grunn det faktum som fremstår som mest sannsynlig.



Den skattepliktige skal ikke ilegges tilleggsskatt når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig, jf. sktfvl. § 14-3 annet ledd. Det er den skattepliktiges subjektive forhold som må vurderes. For at bestemmelsen skal komme til anvendelse må det foreligge en eller flere unnskyldningsgrunner. Det må være årsakssammenheng mellom de påberopte unnskyldningsgrunnene og det at den skattepliktige har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det kreves at skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt må bevise at det ikke foreligger unnskyldelige forhold.

Skattekontoret vurderer tilleggsskatt særskilt for hver av typetilfellene.

7.1.1 Representanter som ikke oppfyller pendlerstatusvilkåret

I alle disse tilfellene har Stortingets administrasjon gitt enten uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Dette anser skattekontoret bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt i sktfvl. § 14-3 første ledd er da oppfylt.

Spørsmålet er om det foreligger forhold som må anses unnskyldelig etter sktfvl. § 14-3 annet ledd, slik at tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges.

Skattekontorets konklusjon om at pendlerstatusvilkåret ikke er oppfylt, er basert på opplysninger om hva som utgjør korrekt skattemessig bosted, innhentet i kontrollsaken. Stortingets administrasjon har i all hovedsak ikke vært kjent med opplysningene. Faktisk uvitenhet kan være et unnskyldelig forhold, etter tilsvarende prinsipper som i straffeloven § 25, dersom skattepliktig har opptrådt aktsomt og lojalt, jf. sktfvl. § 8-1. Spørsmålet blir om Stortingets administrasjon har opptrådt så aktsomt og lojalt at den faktiske uvitenheten anses unnskyldelig.

Stortingets administrasjon har ansvar for å ta stilling til om den som får tildelt pendlerbolig oppfyller vilkårene for skattefrihet, herunder pendlerstatusvilkåret. Det forventes at Stortingets administrasjon setter seg inn i regelverket for å vite hvilke faktiske opplysninger som må innhentes fra representanter som får tildelt fri bolig. Videre forventes det at Stortingets administrasjon har et system for innhenting av alle relevante opplysninger for selv å kunne avklare om merkostnadsvilkåret og pendlerstatusvilkåret er oppfylt, herunder opplysninger for å avklare hva som er representantens skattemessige bosted.

Etter skattekontorets vurdering kan det imidlertid som utgangspunkt ikke forventes at Stortingets administrasjon foretar nærmere undersøkelser der en politiker har besvart spørsmålene fra Stortingets administrasjon om faktum, med mindre svarene i seg selv eller øvrige opplysninger gir grunn til det. En seriøs arbeidsgiver som har lagt til rette for at arbeidstaker skal kunne gi relevant informasjon, må normalt kunne legge til grunn at de ansatte svarer korrekt på spørsmål om faktum og lojalt opplyser om relevante endringer. Det kan ikke forventes at Stortingets administrasjon generelt skal undersøke om den enkelte politiker er feilaktig registrert som bosatt i en kommune, enten fordi representanten har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til folkeregistermyndighetene eller fordi representanten har unnlatt å melde flytting til folkeregisteret.

Det følger av Stortingets søknadsskjema for pendlerbolig og representanthåndbok for 2016-2020 at boliger tildeles representanter som er folkeregistrert eller faktisk bosatt mer enn 40 km i kjørelengde fra Stortinget. Det går fram at dette er et avgjørende vilkår for å få tildelt bolig. Det er presisert i egenerklæringsskjema som fylles ut årlig for de som disponerer pendlerbolig at *dersom det skjer endringer i bostedsforhold på hjemstedet eller i Oslo, plikter du å sende inn skjemaet på nytt*. I representanthåndbok for 2016-2020, punktet Fri bolig og skatt står det at *Representanter som ikke disponerer bolig på hjemstedet, eller leier ut boligen, vil bli beskattet for fordelene av fri bolig i arbeidsforhold*.

Stortingets administrasjon har på denne måten aktsomt og lojalt lagt til rette for at representantene kunne og skulle gi korrekt informasjon om folkeregistrert bosted og eventuelle endringer i bosted. Med unntak for saken omtalt i punkt 5.2.1, er det ikke forhold i sakene som gjør at det kan forventes at Stortingets administrasjon skulle ha stilt spørsmål ved om representantene var korrekt folkeregistrert.

At Stortingets administrasjon var ukjent med at representantene omtalt i punktene 5.2.2, 5.2.3 og 5.2.4 skulle vært folkeregistrert i Oslo, må derfor anses som et unnskyldelig forhold.

Saken omtalt i punkt 5.2.1 står i en særstilling.



Når man for 2017 og 2018 skal vurdere om Stortingets administrasjon har opptrådt aktsomt og lojalt, legger skattekontoret til grunn at man i en slik situasjon må ta i betraktning at aktsomhetsplikten etter sktfvl. § 8-1 også innebærer en plikt til å korrigere egenfastsettingen, når skattepliktige etter fastsettingen blir klar over faktiske forhold som gir grunnlag for å endre egenfastsettingen. I skatteforvaltningshåndboken 2022 kapittel 14 side 580 fig. heter det:

«Blir den skattepliktige oppmerksom på faktiske forhold som gjør at den skattemessige vurderingen blir annerledes enn det som er lagt til grunn i skattemeldingen har den skattepliktige plikt til å korrigere egenfastsettingen, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1. Unnlattelse av å korrigere tidligere innleverte opplysninger kan omfattes av begrepet "uriktige eller ufullstendige opplysninger"»

Stortingets administrasjon etterlevde ikke plikten til å korrigere egenfastsettingen for 2017 og 2018. Det kan i seg selv utgjøre en opplysningssvikt som gir grunnlag for å ilegge tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 første ledd. I alle tilfeller innebærer det at Stortingets administrasjon ikke har opptrådt så aktsomt og lojalt at den faktiske uvitenheten anses unnskyldelig for 2017 og 2018.

7.1.1.1 Konklusjon

Det ilegges ikke tilleggsskatt på grunnlag av økt arbeidsgiveravgift for fri bolig til representantene omtalt i punktene 5.2.2, 5.2.3 og 5.2.4.

Det ilegges tilleggsskatt på grunnlag av økt arbeidsgiveravgift for fri bolig til representanten omtalt i punkt 5.2.1.

For sats og grunnlag for tilleggsskatt vises til punkt 7.2.

7.1.2 Representanter som ikke har betalt vederlag for å disponere andres bolig på hjemstedet

Det er på det rene at Stortingets administrasjon ikke har gitt opplysninger til Skatteetaten om at representantene omtalt i punkt 5.3 ikke har hatt kostnader til husholdningen på sitt skattemessige bosted, og at grunnlaget for arbeidsgiveravgift er fastsatt for lavt. Grunnvilkåret i sktfvl. § 14-3 første ledd er oppfylt. Skattekontoret anser dette som bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Spørsmålet er om det foreligger unnskyldelige forhold etter sktfvl. § 14-3 annet ledd.

Det går frem av de skjemaer som er benyttet av Stortingets administrasjon at deres innhenting av opplysninger fra politikerne er basert på en rettsoppfatning om at det ikke gjelder noe krav om utgifter på hjemstedet for at fri bolig skal være skattefri. Stortingets administrasjon har da gjennomgående vært uvitende om hvorvidt den enkelte politiker har hatt utgifter til bolig på hjemstedet. Spørsmålet blir om denne uriktige rettsoppfatningen utgjør et unnskyldelig forhold for Stortingets administrasjon.

Høyesterett har i Rt-2006-333 slått fast at rettsvillfarelse (rettsuvisshet) kan være et unnskyldelig forhold. Det klare utgangspunktet er imidlertid at rettsuvisshet ikke er unnskyldelig og at opplysningsplikten praktiseres strengt. Det gjelder en høyere terskel for å anse rettsuvisshet som unnskyldelig for profesjonelle parter, næringsdrivende, mv. enn det som gjelder for privatpersoner. Stortingets administrasjon vurderes i den sammenheng som en profesjonell aktør.

Ved vurderingen av unnskyldelig rettsuvisshet må man vurdere den materielle skatteregelen - graden av uklarhet, hvor tvilsom regelen er og hvor tilgjengelig den er. Dersom det er slik at Stortingets administrasjon har fått direkte feilinformasjon om skattereglene fra Skatteetaten, kan det trekke i retning av at opplysningssvikten må anses unnskyldelig.

Det går fram av Skatte-ABC 2017 – emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», punkt 4.3 Losji – at det for enslige pendlere er krav om utgifter til bolig på hjemstedet. Formuleringen kan oppfattes som særskilte krav for enslige, men utfra sammenhengen i regelverket må det legges til grunn at kravet til utgifter på hjemstedet gjelder generelt. Se nærmere om kravet i punkt 4.2.4.1.



Skatte-ABC har et eget emne som heter «Storingsrepresentanter mv.» I punkt 3 i dette emnet står «Om behandling av fri bolig for storingsrepresentanter, se emnet «Bolig – fri bolig».» Her er det igjen under punkt 1.2 lagt til grunn at fri bolig er fritatt for beskatning i den grad det er fradragsrett for boligen, og igjen vist videre til emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet». Tilsvarende har stått i Skatte-ABC for hele kontrollperioden og i tidligere Skatte-ABC og Lignings-ABC for tidligere år, også i Lignings-ABC for 2010/2011. Det må forventes at Stortingets administrasjon som profesjonell aktør setter seg inn i anvisningene i Skatte-ABC for de naturalytelsene de forvalter, og særlig for naturalytelser av så stor verdi som pendlerboliger. Det at Lignings-ABC/Skatte-ABC har et eget emne om «Storingsrepresentanter mv.» som igjen henviser videre til relevante emner, underbygger denne forventningen. Dersom man oppfattet det som uklart hvorvidt omtalen i Skatte-ABC bare gjelder enslige eller om det gjelder generelt, skulle Stortingets administrasjon ha stilt spørsmål om det til Skatteetaten.

Stortingets administrasjon henvendte seg riktignok til Skatteetaten i mars 2011 med spørsmål om hvorvidt en representant som planla å selge leiligheten og opprettholde boret til ett soverom mot å «bidra litt økonomisk», etter salget fortsatt slapp beskatning for fordel av fri bolig Oslo. Skatteetaten svarte at «Så lenge overnattingsmuligheten i tidligere eid bolig er avtaleregulert eller avtalt på annen måte og kan skje til enhver tid vil den tidligere boligen fortsatt være storingsrepresentantens skattemessige bosted ... Pendlerboligen i Oslo vil være fritatt for beskatning.»

Formuleringen i spørsmålet fra Stortingets administrasjon «bidra litt økonomisk» er naturlig å oppfatte slik at betalingen var et mindre beløp, vesentlig under markedspris. I Skatteetaten sitt svar var det spørsmålet om skattemessig bolig som var vurdert. Vilåret om merkostnader var ikke problematisert. Det står derfor verken at det gjaldt eller ikke gjaldt et vilkår for skattefrihet at representanten hadde utgifter til boligen på det skattemessige bostedet.

Det kan hevdes at dersom Skatteetaten mente at utgifter til bolig på hjemstedet og størrelsen på disse utgiftene var relevant for den skattemessige vurderingen, ville det vært nærliggende å forvente at det ble omtalt i Skatteetatens brev. På den andre side gir ikke svaret grunn til å gå ut fra at det overhodet ikke gjaldt et krav om utgifter på hjemstedet, da representanten skulle bidra litt økonomisk.

Dersom Stortingets administrasjon skulle ha forstått brevet slik at det overhodet ikke gjaldt et krav om utgifter på hjemstedet, har de likevel et selvstendig ansvar for selv å undersøke hvorvidt oppfatningen var overensstemmende med Skatteetatens anvisninger i Lignings-ABC/Skatte-ABC. Oppfatningen om at det overhodet ikke gjaldt et krav om utgifter på hjemstedet står i klar motsetning til det som gikk fram av Skatte-ABC for enslige. Dersom Stortingets administrasjon hadde undersøkt teksten i Skatte-ABC, ville det gitt dem en oppfordring til å stille oppfølgende spørsmål til Skatteetaten.

I en slik situasjon og med utgangspunkt i den strenge norm som gjelder for profesjonelle aktører, kommer vi til at det ikke foreligger unnskyldelige forhold etter sktfvl. § 14-3 annet ledd. Stortingets administrasjon skulle da ha innhentet opplysninger fra representantene om hvorvidt de hadde utgifter til boligen på hjemstedet.

De faktiske forhold som ligger bak vurderingen anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Det foreligger da klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold.

7.1.2.1 Konklusjon

Det ilegges tilleggsskatt på grunnlag av økt arbeidsgiveravgift for fri bolig til representantene omtalt i punkt 5.3.

For sats og grunnlag for tilleggsskatt vises til punkt 7.2.

7.1.3 Representanter som har leid ut egen boenhet på hjemstedet

Stortingets administrasjon har ikke innhentet, og videreformidlet til Skatteetaten, opplysninger om representantenes utgifter til bolig på hjemstedet, og heller ikke opplysninger om at representantene omtalt i punkt 5.4 har mottatt leieinntekter ved utleie av egen boenhet. Grunnvilkåret i sktfvl. § 14-3 første ledd er oppfylt. Skattekontoret anser dette som bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Spørsmålet er om det foreligger unnskyldelige forhold etter sktfvl. § 14-3 annet ledd.

Årsaken til at opplysninger som nevnt ikke er innhentet, synes å være at Stortingets administrasjon ikke har vært kjent med kravet om at kostnadene til bolig på hjemstedet må være markedsmessige, jf. vår redegjørelse for kravet i punkt 4.2.4.2. For vurderingen av om dette er unnskyldelig, er det nødvendig å vurdere betydningen av det ovenfor omtalte svaret fra Skatteetaten på henvendelsen fra Stortingets administrasjon i mars 2011.

Formuleringen «bidra litt økonomisk» i brevet, er naturlig å oppfatte slik at betalingen var et mindre beløp, vesentlig under markedspris. Dersom Skatteetaten mente at det gjaldt et krav om markedsmessige/fullverdige utgifter til husvære på bostedet, ville det vært nærliggende å forvente at det ble omtalt i Skatteetatens brev. Faktum ga Skatteetaten en klar oppfordring til å ta stilling til spørsmålet, ved vurderingen av om pendlerboligen ville være fritatt for beskatning.

Skatteetaten ga imidlertid ikke uttrykk for at det var et vilkår for skattefrihet at representanten hadde markedsmessige utgifter til boligen på det skattemessige bostedet, og Stortingets administrasjon synes å ha oppfattet brevet slik at dette ikke var et vilkår. Kravet om markedsmessige kostnader til bolig på skattemessig bosted bygger på grunnleggende prinsipper i skatteretten. Skattekontoret erkjenner at vilkåret med fordel kunne ha kommet tydeligere til uttrykk i generell veiledning gjennom Lignings-/Skatte-ABC. Det har også vært enkelte konkrete tilfeller der skattemyndighetene har veiledet upresist om vilkåret.

Vår konklusjon er at Skatteetatens mangelfulle veiledning har medvirket til at Stortingets administrasjon ikke har vært klar over at det gjelder et krav om markedsmessige kostnader. Videre har veiledningen medvirket til at Stortingets administrasjon ikke har innhentet og gitt opplysninger om hvorvidt den enkelte representant har hatt markedsmessige kostnader til bolig på hjemstedet eller leid ut deler av egen boenhet. I en slik situasjon kommer vi til at det foreligger et unnskyldelig forhold, jf. sktfvl. § 14-3 annet ledd.

7.1.3.1 Konklusjon

Det ilegges ikke tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 for representantene som er omtalt i punkt 5.4.

7.2 Oppsummert / konsekvenser tilleggsskatt

Størrelsen på den skattemessige fordelten må være bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Verdsettelsen beskrevet i punkt 6 er basert på gjennomsnittlige leiepriser, med moderate påslag for beliggenhet i sentrale, attraktive strøk. I dette ligger at skattekontoret ikke har tatt hensyn til individuelle trekk ved den enkelte leilighet, som f.eks. lysforhold, innredning, takhøyde, etasje, romløsning og nærhet til trafikk.

Enhver verdsettelse vil inneholde innslag av skjønnsmessige vurderinger og usikkerhet. For å oppnå en sikkerhetsmargin med hensyn til beviskravet vil skattekontoret fastsette beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt til 75 % av de beløp som fremgår av punkt 5.2.1 og punkt 5.3.

Det ilegges tilleggsskatt på grunnlag av økt arbeidsgiveravgift for fri bolig til representantene omtalt i 5.2.1 og punkt 5.3. Det følger av sktfvl. § 14-5 første ledd at «Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd».

Tilleggsskatt er beregnet som følger:

Representant	2017	2018	2019	2020
	kr 2 422	kr 30 318	kr 7 890	
	kr 6 504			
	kr 26 316	kr 30 762	kr 7 849	
	kr 4 844			
		kr 7 784		
	kr 7 794	kr 27 932	kr 31 398	kr 31 616
SUM avgift	kr 47 880	kr 96 796	kr 57 607	kr 56 487
SUM skattemessig fordel 75 %	kr 35 910	kr 72 597	kr 43 205	kr 42 365
Tilleggsskatt 20%	kr 7 182	kr 14 519	kr 8 641	kr 8 473



8 Betalingsinformasjon

Betalingsinformasjon knyttet til endret arbeidsgiveravgift og tilleggsskatt for det enkelte år vil komme i separate forsendelser.

Det skal beregnes renter etter sktbl. kapittel 11 ved endret fastsetting etter sktfvl. § 12-1 og § 12-2.

Ilagt tilleggsskatt vil ikke bli krevd innbetalt før etter at klagefristen er utløpt, jf. sktfvl. § 14-10 første ledd. Dersom vedtaket påklages, vil innfordring av tilleggsskatt utsettes til klagen er avgjort.

Dersom det vurderes å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, kan det kreves at innfordring av tilleggsskatt utsettes til etter utløpet av søksmålsfristen eller til endelig avgjørelse foreligger i domstolene, jf. sktfvl. § 14-10 annet ledd.

Renter på ilagt tilleggsskatt påløper selv om innfordringen utsettes.

9 Konklusjon

2017:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 604 194

Arbeidsgiveravgift økes med kr 226 162

Tilleggsskatt legges med 20 prosent av kr 35 910 og utgjør kr 7 182

2018:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 754 418

Arbeidsgiveravgift økes med kr 247 359

Tilleggsskatt legges med 20 prosent av kr 72 597 og utgjør kr 14 519

2019:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 1 823 200

Arbeidsgiveravgift økes med kr 257 042

Tilleggsskatt legges med 20 prosent av kr 43 205 og utgjør kr 8 641

2020:

Grunnlag for arbeidsgiveravgift økes med kr 2 147 936

Arbeidsgiveravgift økes med kr 288 721

Tilleggsskatt legges med 20 prosent av kr 42 365 og utgjør kr 8 473.