



STATSMINISTERENS KONTOR

Skatteetaten
Postboks 92000 Grønland
0134 OSLO

Deres ref
2021/6625540

Vår ref

Dato
29. august 2022

Ad varsel om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift

1. Innledning

Statsministerens kontor (SMK) viser til Skatteetatens brev 16. juni 2022 med varsel om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for pendlerboliger tildelt av SMK for perioden 2017 til 2020, samt den vedlagte rapporten (heretter «forhåndsvarselet»). I brevet er det inntatt en standardvarsling om mulig ileggelse av tilleggsskatt.

Skatteetatens lovforståelse i forhåndsvarslet er en annen enn den SMK legger til grunn og som gjennom årene også har vært Stortingets praksis. SMK har ved flere anledninger bedt Skatteetaten om veiledning, og lojalt innrettet seg etter denne. Lovtolkningen i forhåndsvarslet står i strid med veiledningen etaten har gitt til SMK og enkeltpolitikere. Slik SMK ser det, har det derfor ikke vært mulig for den enkelte politiker å forutse den tolkningen av regelverket som Skatteetaten nå legger til grunn.

Forskjellen mellom den lovforståelsen som Skatteetaten legger til grunn i forhåndsvarselet og SMKs forståelse, handler om hva som ligger i skattelovens vilkår om at pendlere må ha «merkostnader» for å oppfylle vilkårene for skattefradrag eller -frihet. I forhåndsvarselet tolker Skatteetaten dette vilkåret slik at det bare er de som har *markedsmessige boligutgifter* på hjemstedet som kan påføres «merkostnader» ved pendling. Konsekvensen av denne tolkningen er at personer med bokostnader som ikke er markedsmessige, eller personer som leier ut deler av boligen sin, aldri kan påføres «merkostnader» hvis de blir pendlere. Dette er etter SMKs syn uriktig. Når man skal vurdere om noen påføres en «merkostnad», er spørsmålet om pendlingen påfører dem *tilleggs-kostnader*. Spørsmålet er ikke hvilke boligutgifter de hadde fra før eller om deler av boligen er leid ut. Formålet med reglene er at skatteyderne verken skal tjene eller tape penger på å pendle. Med Skatteetatens tolkning vil personer som av ulike årsaker har boligutgifter som er lavere enn det som regnes som

Postadresse
8001 Dep
0030 OSLO
postmottak@smk.dep.no

Kontoradresse
Glacisgata 1
www.regjeringen.no/SMK

Administrativ og
konstitusjonell avdeling
Org.nr
972417777

Saksbehandler
Åsta Skre

Telefon
22 24 40 22

markedsmessig, for eksempel fordi de leier ut deler av boligen eller har fått leid en bolig billig, påføres et økonomisk tap når de må pendle. Dette er i strid med lovens ordlyd og formål.

Politikere skal ikke ha eller få rettigheter eller ordninger de ikke bør ha. Det er et grunnleggende demokratisk prinsipp at stortings- og regjeringspolitikere rekrutteres fra alle deler av Norge. For å sikre dette må stortings- og regjeringspolitikere kunne jobbe i Oslo uten å verken tjene eller tape penger på det. Rikspolitikere fra andre deler av landet må bo i Oslo for en ubestemt og uforutsigbar periode. Basert på familiens ønske om å bli boende på hjemstedet og ønsket om å beholde nærheten til eget valgdistrikt, velger de fleste å beholde boligen på hjemstedet og pendle til Oslo. For at ikke vervet skal påføre dem økte bokostnader, tilbys både stortings- og regjeringspolitikere som pendler fri bolig i Oslo. Med den lovforståelsen Skatteetaten nå legger til grunn, vil flere politikere få betydelig økte kostnader fordi de må pendle til Oslo for å ivareta vervet sitt for regjeringen eller Stortinget.

Etter SMKs syn er det en lovgiveroppgave å ta stilling til om pendlerregelverket skal endres slik at rettighetene som pendler snevres vesentlig inn. Innstramninger bør ikke gjøres ved at kravet til «merkostnader» i skatteloven tillegges nye elementer av skattemyndighetene. Merkostnadsvilkåret gjelder for alle som pendler. Det er viktig å ha klare regler, både for pendlerne og deres arbeidsgivere. Det er også viktig at arbeidsgivere og enkeltpersoner kan stole på den veiledningen de får fra Skatteetaten, slik at ytelser kan innberettes på riktig måte og slik at enkeltpersoner har økonomisk forutsigbarhet.

SMK vil i punkt 2 redegjøre for sin forståelse av merkostnadsvilkåret. Ettersom innvendingene primært knytter seg til Skatteetatens lovtolkning, har ikke SMK funnet grunn til å gå inn på den konkrete vurderingen av trekk- og avgiftsgrunnlaget i forhåndsvarselet. Ut over påpekningene om merkostnadsvilkåret, er SMK i det vesentligste enig i etatens redegjørelse for de rettslige utgangspunktene. SMK går derfor ikke nærmere inn på dette nå. Faktagrunnlaget i forhåndsvarselet kommenteres i punkt 3, og spørsmålet om tilleggsskatt i punkt 4.

2. Skattelovens krav til «merkostnader»

a. Lovens ordlyd

SMK kan ikke se at Skatteetatens lovtolkning har støtte i bestemmelsens ordlyd. Det følger av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q at som

«inntekt regnes ikke [...] arbeidsgivers dekning av følgende merkostnader for skattyter som av hensyn til arbeidet har opphold utenfor hjemmet:

1. *[...]*
2. *Dokumenterte utgifter til losji.*
3. *Utgifter til besøksreiser til hjemmet [...]*

Tilsvarende heter det i § 6-13 at skatteyter «som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet».

Den naturlige, språklige forståelsen av ordet «merkostnader», er at det viser til tilleggskostnader eller kostnadsøkninger. Når ordlyden leses isolert, er det vanskelig å hevde at personer som bor rimelig eller gratis aldri vil kunne påføres tilleggskostnader eller kostnadsøkninger dersom de må pendle. Det samme gjelder personer som leier ut deler av boenheten sin.

Leser man ordlyden i sammenheng med bestemmelsen for øvrig, fremkommer det etter SMKs syn klart at ordet «merkostnader» sikter til de kostnader arbeidstakeren påføres som følge av arbeidet. Skatteloven § 5-15 (1) bokstav q omtaler «merkostnader for skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Den tilsvarende formuleringen i skatteloven § 6-13 (1) er «[s]kattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet ...». Det sentrale er altså hvilke utgifter skattyter påføres som følge av pendlingen – om det er årsakssammenheng mellom kostnadene og oppholdet utenfor hjemmet. Det er bare kostnader som oppstår fordi arbeidet gjør det nødvendig å oppholde seg borte fra hjemmet som omfattes. Andre kostnader som arbeidstakeren uansett ville hatt, kan ikke dekkes av arbeidsgiver uten at det utløser skatteplikt.

Det er i strid med bestemmelsens ordlyd å tolke den slik at personer med lavere boutgifter på hjemstedet, for eksempel på grunn av utleie av deler av egen bolig eller en gunstig leieavtale, aldri kan påføres «merkostnader» ved pendling, slik Skatteetaten gjør i forhåndsvarselet. Det riktige er at disse, som andre, kan påføres kostnader ved å etablere seg på arbeidsstedet. Dette vil kunne være kostnader «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1 (1), som den skattepliktige ikke hadde blitt påført dersom pendlingen tenkes borte.

På side 14 i forhåndsvarselet viser Skatteetaten til prefikset «mer», og hevder at det med SMKs forståelse like gjerne kunne stått «kostnad» i loven. SMK deler ikke denne oppfatningen. Ordet «kostnader» kan også bety bruttokostnader, noe som ville åpnet for at en arbeidstaker kunne tjene på pendlingen dersom den førte til besparelser. Det riktige er at man skal vurdere om det er årsakssammenheng mellom pendlingen og kostnadene – en nettovurdering der besparelser arbeidstaker oppnår som følge av pendlingen må komme til fradrag. En skattyter som for eksempel leier ut deler av boligen sin fordi hun begynner å pendle, oppnår en besparelse som må komme til fradrag i de kostnader arbeidsgiver kan dekke skattefritt.

Skatteetatens tolkning innebærer dessuten at termen «merkostnader» får ulikt innhold internt i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Etter bestemmelsens nr. 3 regnes det ikke som skattepliktig inntekt at arbeidsgiver dekker merkostnader ved besøksreiser til hjemmet. På dette punktet har Skatteetaten, naturlig nok, ikke innfortolket noe vilkår om at den ansatte fra før av hadde kostnader til besøksreiser, se Skatteetatens e-post til SMK 11. april 2022 (vedlegg 1), som bekrefter denne forståelsen av ordet merkostnader (vår understrekning):

Når det gjelder arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreiser (pendlerreiser) etter sktl. § 5-15 (1) bokstav q nr. 3, er det derimot ikke noe krav om kostnader til bolig på hjemstedet for at merkostnadsvilkåret skal være oppfylt. Ved spørsmål om fradragsrett for / skattefri dekning av kostnader til besøksreiser, vil den skattepliktige kunne være i en merkostnadssituasjon, uavhengig av om vedkommende har kostnader til bolig på hjemstedet. I praksis er det tilstrekkelig for skattefri dekning av besøksreiser at den

skattepliktige bor utenfor hjemmet grunnet arbeid. Dette fordi oppholdet utenfor hjemmet innebærer økte kostnader til hjemreiser.

SMK slutter seg til Skatteetatens tolkning – det ville være unaturlig å oppstille et krav om at pendlere skulle ha hatt utgifter til besøksreiser fra før. Det er derfor også unaturlig å kreve at pendlere skulle ha bestemte kostnader til bolig. Det har formodningen mot seg at ordet «merkostnader» skal tolkes slik at utgifter omfattet av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2 har et annet innhold enn utgifter som omfattes av nr. 3.

b. Formålet bak fradrags- og fritaksreglene

Skatteetatens lovforståelse harmonerer etter SMKs syn ikke med formålet bak fradrags- og fritaksreglene for merkostnader ved pendleropphold.

Som Skatteetaten fremhever på side 25 i forhåndsvarselet, skal skatteyter «*verken tjene eller tape på å være pendler*». Dette oppnås dersom skatteytere gis fradrag for kostnadene de pådras ved å pendle. Dette er merkostnader de påføres uavhengig av hvilke boligutgifter de har på hjemstedet. Det er vanskelig å se hvordan dekning av merutgiftene ved å pendle skulle utgjøre en privatøkonomisk fordel. Dersom man nekter fradrag for reelle pendlerutgifter fordi boligutgiftene hjemme er for lave eller skatteyter delvis leier ut egen bolig, påføres skatteyter et tap.

På side 24 i forhåndsvarselet legger Skatteetaten til grunn at regelverket skal sikre at skatteyter ikke tjener økonomisk på å pendle. Dette er SMK enig i. Fra dette utgangspunktet utleder imidlertid Skatteetaten følgende:

"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.»

Skatteetaten forstår altså lovformålet slik at personer med lave boligkostnader aldri kan påføres «merkostnader», fordi kostnadsøkningen ved pendlingen bringer dem på nivå med normalnivået i samfunnet. Det er vanskelig å se hvordan det å påføres kostnader til å etablere seg på arbeidsstedet ikke skal være et økonomisk tap, bare fordi skattyter i utgangspunktet hadde en gunstig boligsituasjon. SMK kan ikke se at dette er en riktig slutning fra regelformålet.

Skatteetatens tolkning, der bare dem med markedsmessige boligutgifter kan påføres merkostnader, innebærer at en stor andel av rikspolitikere vil tape betydelige beløp på å måtte pendle til Oslo – i strid med lovens intensjon. Alle som for eksempel har finansiert egen bolig på hjemstedet ved delvis utleie eller som leier en bolig under antatt markedspris, har etter Skatteetatens syn ingen «merkostnader» ved å pendle til Oslo, og de oppfyller dermed ikke vilkåret for skattefri pendlerbolig. Et illustrerende eksempel er regjeringspolitikeren [redacted]. Skatteetaten mener personen har betalt i snitt ca. [redacted] kroner mindre i husleie enn estimert markedsleie i [redacted] – en besparelse på [redacted] kroner. Skatteetaten mener at vedkommende derfor skal beskattes for verdien av fri pendlerbolig, beregnet til [redacted] kroner for [redacted]. Det er vanskelig å forstå hvordan utgiftene til pendlerbolig i Oslo ikke utgjør «merkostnader» i skattelovens

forstand, bare fordi vedkommende i hjemkommunen leide en bolig litt billigere enn estimert markedsleie.

Det sentrale er altså ikke hvilke boutgifter skatteyteren har på hjemstedet, men om pendlingen påfører skatteyteren utgifter vedkommende ellers ikke ville hatt. Bare dersom man dekker disse ekstra pendlerkostnadene – verken mer eller mindre – oppnår man lovformålet om at skatteyterne verken skal tjene eller tape på å være pendler.

Det er enighet om at politikere ikke skal ha eller få rettigheter og gunstige ordninger de ikke bør ha, og det er viktig å forhindre at politikeres særordninger misbrukes. Samtidig må grunnleggende rettssikkerhetshensyn ivaretas. Ved fastleggelsen av formålet bak reglene om skattefradrag og -fritak for pendlere, må det være et krav om at vedkommende reelt sett er pendler. Dette gjøres gjennom kravene til skattemessig bosted og pendlerstatus, hvor det er gitt noen særregler for regjerings- og stortingspolitikere. Dersom det er mistanke om uriktig informasjon eller proformaarrangementer, må dette løses gjennom å kontrollere opplysningene som er gitt. Man kan ikke løse dette gjennom å innfortolke nye vilkår for selve ordningen.

c. Forarbeidene

Forarbeidene gir etter SMKs syn ikke støtte for Skatteetatens lovforståelse.

På side 14 i forhåndsvarelet viser Skatteetaten til Finansdepartementets bemerkninger i Innst. O. l. (1927) s. 58 flg. om at det ikke skal «*kunne bli tale om fradrag for personer for hvem opphold på arbeidsstedet ikke medfører nogen øket utgift*». Dette underbygger etter SMKs syn at det sentrale spørsmålet er om pendlingen påfører skatteyteren utgifter hun ellers ikke ville hatt. Hvis pendlingen ikke medfører noen kostnadsøkning, har det heller ikke oppstått noen merkostnader.

Etter å ha vist til dette og senere forarbeider, konkluderer Skatteetaten på side 15 i forhåndsvarelet med at disse kildene «*viser at man ønsket å avskjære fradrag for pendlere som ikke hadde kostnader til bolig på hjemstedet*». Dette er etter SMKs syn ikke en naturlig slutning fra disse rettskildene. 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 på pendlerstedet.

d. Forvaltningspraksis og rettsoppfatninger fra forvaltningen

Skatteetatens lovforståelse er forankret i administrativ praksis. Denne kan etter SMKs syn ikke bli avgjørende, ettersom praksisen står i strid med det som følger av lovens ordlyd og formål. Forvaltningens praksis har heller ikke vært konsekvent. Så sent som i 2020 ga Skatteetaten en regjeringspolitiker veiledning om at det ikke gjaldt noe vilkår om kostnader til bolig på hjemstedet, se [REDAKERT]

[REDAKERT] SMK viser videre til Stortingets omfattende og langvarige praksis der det ikke innfortolkes noe vilkår om doble husholdningsutgifter.

Ut ifra et rettssikkerhets- og legalitetsperspektiv er det grunn til å stille spørsmål ved at Skatteetaten legger stor vekt på praksis og rettsoppfatninger som ikke har kommet til uttrykk i offentlig tilgjengelige kilder, med omfattende konsekvenser for dem som blir skattepliktige

som følge av denne tolkningen. Det eneste stedet man kan se et uttrykk for Skatteetatens rettsoppfatning i offentlig tilgjengelige kilder er, så vidt SMK har kunnet bringe på det rene, punktet om enslige pendlere i Skatte-ABC «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» punkt 4.3. Det er ikke tydeliggjort eller mulig å resonnerer seg frem til at den samme regelen gjelder for familiependlere.

Også Skatteetatens synspunkt om at enhver utleie av egen boenhet på hjemstedet utelukker at merkostnadsvilkåret er oppfylt, er forankret i en henvisning til forvaltningspraksis. SMK kan ikke se at det er rettskildemessige holdepunkter for en slik lovtolkning. Det er klart at utleie kan få konsekvenser for fradragsretten: Har en delvis utleie sammenheng med pendlingen, må inntektene fra denne komme til fradrag ved beregningen av merkostnaden. Leier man ut hele boligen på hjemstedet, er den ikke disponibel for skattyter og vedkommende er ikke lenger pendler, jf. skatteloven § 3-1 sjette ledd. Dette betyr imidlertid ikke at ethvert utleieforhold uten noen sammenheng med pendlingen betyr at man ikke er i en merkostnadssituasjon.

Skatteetatens standpunkt synes i hovedsak å være basert på en uttalelse fra Skattedirektoratet i BFU 8/2017. Denne gjaldt spørsmålet om en skattyter som oppholdt seg i utlandet på arbeidsoppdrag kunne leie ut hele eller deler av sin faste bolig i Norge i perioder. I drøftelsen viser Skattedirektoratet først til to tidligere uttalelser (Utv 2008-1491 og Utv 2009-124) og Skatte-ABC 2017 «Bolig – fri bolig», punkt 2.8.1. Disse tre kildene angir at «den faste boligen i Norge [må] være disponibel for arbeidstaker». I BFU 8/2017 legger imidlertid Skattedirektoratet til grunn en strengere fortolkning med en «presumsjon for at boligen i utlandet ikke innebærer merkostnader» når den faste boligen i Norge helt eller delvis er utleid. De to tidligere uttalelsene og Skatte-ABC 2017 gjaldt spørsmålet om utleie av hele boligen i Norge, og det er derfor vanskelig å se at de tre rettskildene gir grunnlag for denne slutningen om delutleie. Når hele boligen leies ut vil ikke skattyter regnes som pendler, jf. skatteloven § 3-1 sjette ledd.

SMK ba Skatteetaten veilede om disse spørsmålene 26. oktober 2020. Kontoret ønsket å avklare om det ville oppstå skatteplikt for en regjeringspolitiker som delvis leide ut egen boenhet på hjemstedet. SMK oppga at utgiftene til boligen var større enn leieinntektene. I Skatteetatens uttalelse til SMK i brev 26. november 2020 utlegges betydningen av BFU 8/2017 på følgende måte (vår understreking):

Saken i BFU 8/2017 skiller seg imidlertid på enkelte punkter fra saken referert i deres henvendelse. I BFU-saken ble det lagt til grunn at leiligheten på hjemstedet "helt eller delvis" skulle leies ut. Selv om den bare skulle leies ut i korte perioder, ville den i disse periodene etter forholdene ikke være tilgjengelig for SP selv. En har i derfor lagt til grunn at leiligheten ikke var disponibel for SP. Dette kan stille seg annerledes om SP har forbeholdt seg retten til å bruke ett eller flere rom, til tross for at boligen på hjemstedet er leiet ut på mer permanent basis.

I Skatteetatens uttalelse av 26. november 2020 gis det utvetydig uttrykk for at det avgjørende er om boligen ved delvis utleie fremdeles er *disponibel* for skattyter. Dette er fullt ut i tråd med de to tidligere uttalelsene slik disse er gjengitt ovenfor. Etter å ha gjennomgått de særlige hensyn som etter Skatteetatens syn gjør seg gjeldende for rikspolitikere konkluderte Skatteetaten slik:

Etter dette kan et medlem av Stortinget, Regjeringen mv. under gitte omstendigheter fortsatt sies å "disponere bolig til privat bruk" etter skatteloven § 3-1 (6) i tilfeller der han leier ut boligen, men forbeholder seg retten til å benytte deler av boligen selv. Det må da forutsettes at SP kan dokumentere, f.eks. ved en skriftlig leieavtale, at han faktisk fortsatt har fri tilgang til leiligheten. I denne vurderingen vil det også være av relevans om det fremgår av avtalen at ett eller flere rom i leiligheten er forbeholdt SPs egen bruk, evt. også at disse rommene ikke kan disponeres av leietaker.

I SMKs brev 22. desember 2021 oppgis det at

I vårt brevet på side 4 står det bl.a.:

For SMK er det mer sentralt at vi med ett års mellomrom har fått stikk motsatt svar på et konkret spørsmål vi har bedt Skatteetaten om veiledning til. Det skaper en uholdbar situasjon for politikere som ikke kan trå feil i sin forståelse av regelverket. Vi må kunne stole på den veiledningen vi får fra Skatteetaten, og politikere må kunne stole på det vi videreformidler om dette. Uklarheten i tolkningen av skatteplikten og Skatteetatens veiledning overfor SMK kan ha betydning for noen politikere som har disponert pendlerbolig fra SMK. Vi ber derfor om at Skatteetaten tar hensyn til dette i sin kontroll.

SMK er overrasket over at veiledningen fra Skatteetaten 26. november 2020 ikke er nevnt i forhåndsvarselet.

e. Reelle hensyn

Som beskrevet i punkt b blir de sentrale reelle hensyn og lovens formål – å skille mellom utgifter til inntekts ervervelse og private kostnader – best ivaretatt ved den lovtolkningen SMK legger til grunn. I det følgende vil SMK knytte en kommentar til Skatteetatens henvisninger til reelle hensyn i forhåndsvarselet 16. juni 2022.

I forhåndsvarselet har Skatteetaten lagt til grunn at det ikke lar seg gjøre å anlegge en nettobetraktning der skatteyder leier ut deler av boligen sin – altså slik at besparelser arbeidstaker oppnår som følge av pendlingen må komme til fradrag. Etaten har lagt vekt på administrative kontrollhensyn, da det anses byrdefullt å skulle beregne hvilke merkostnader som gjenstår etter at det eventuelt er gjort fradrag for inntekter fra utleie. SMK har vanskelig for å se at slike administrative kontrollhensyn kan innebære at lovens ordlyd settes til side, særlig i lys av det øvrige rettskildebildet. Loven gir klar anvisning på at økte kostnader som følge av pendling kan fradragsføres eller dekkes skattefritt av arbeidsgiver. Man kan ikke se bort fra dette fordi vurderingen av delutleien kan være byrdefull for skattemyndighetene å gjennomføre.

I forlengelsen av dette viser Skatteetaten til at de i så fall måtte «hatt føringer for hva som skal anses som tilstrekkelige husholdningsutgifter i det enkelte tilfellet», se nest siste avsnitt på side 22 i forhåndsvarselet. Resonnementet er med andre ord at fordi skattemyndighetene ikke har laget interne retningslinjer for hva som er vanlige husholdningskostnader, så har det betydning for tolkningen av en bestemmelse som etter skattemyndighetenes syn nødvendigvis gjør slike retningslinjer. For SMK synes det i så fall mer nærliggende at skattemyndighetene utarbeider de nødvendige retningslinjene fremfor å tolke regelverket til ugunst for skattyterne fordi slike retningslinjer ikke er laget.

f. Subsidiært: Det gjelder ikke noe krav om at kostnadene på hjemstedet må være markedsmessige

Som det fremkommer av drøftelsen over, er SMK uenig i at det skal innfortolkes et krav til kostnader til bolig på hjemstedet i merkostnadsvilkåret. For det tilfelle at det skulle gjelde et krav om kostnader på hjemstedet, vil SMK subsidiært gjøre gjeldende at dette ikke kan tolkes slik at kostnadene må være «markedsmessige».

Skatteetatens tolkning, der et avvik fra «markedsmessige» kostnader til bolig på hjemstedet innebærer at pendlerfradragene avskjæres fullstendig, er en ny forståelse av lovens krav. Tolkningen står i strid med tidligere uttalelser fra Skatteetaten og får store konsekvenser for flere av sakene Skatteetaten har gjennomgått i sin kontroll. SMK kan ikke se at Skatteetatens lovtolkning på dette punktet har støtte i noen kjente rettskilder.

Som påpekt i punkt 2 a, savner et krav om kostnader til bolig på hjemstedet støtte i skattelovens ordlyd. Dette gjør seg enda sterkere gjeldende for det nye kravet om at slike kostnader skal være «markedsmessige». Heller ikke forarbeidene gir noen støtte til Skatteetatens tolkning. Et slikt krav vil heller ikke være i tråd med lovens formål. Hvis en skattyter får økte kostnader fordi hun må oppholde seg borte fra hjemmet som følge av arbeidet, fremstår det ikke som logisk at hun skal nektes fradrag for de økte kostnadene fordi hennes private kostnader er lavere enn det skattemyndighetene estimerer er en markedsmessig kostnad på hjemstedet.

Skatteetaten forankrer sin forståelse i punktet om «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» i Skatte-ABC. SMK kan ikke se at denne uttalelsen kan gi noen holdepunkter for at det skulle gjelde et krav om *markedsmessige* kostnader. I det aktuelle punktet i Skatte-ABC fremgår det at enslige har krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet *«bare når de på hjemstedet, enten ... bor i andres bolig hvor skattyteren enten skattlegges for fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritaksbehandles»*. Dette kan etter SMKs syn ikke tas til inntekt for at det skal gjelde et krav om markedsmessige boligkostnader på hjemstedet. En skattyter som skattlegges for fri bruk har i utgangspunktet ikke kostnader i det hele tatt, ei heller markedsmessige. Skatten av fordel vil dessuten alltid være langt lavere enn markedsmessig leie. En skattyter som dekker alle kostnader ved den leide boligen oppfyller vilkåret så lenge samtlige kostnader dekkes – uavhengig av om disse er «markedsmessige». Tvert imot tilsier den aktuelle uttalelsen at fordel ved underpris beskattes som det, og at pendlerfradrag innrømmes der vilkårene for det er oppfylt.

SMK er ikke kjent med at Skatteetaten tidligere skal ha praktisert et krav om «markedsmessige» kostnader til bolig på hjemstedet. Vi finner ikke noe slikt krav i noen av kildene kontoret er kjent med, heller ikke i Skatteetatens kommunikasjon med SMK og med regjeringspolitikere som vi er kjent med har bedt om veiledning. Høsten 2021 fikk SMK utdypninger fra både Skatteetaten og Finansdepartementet om deres tolkning av merkostnadsvilkåret. Her ble det ikke vist til noe krav om at private bokostnader på hjemstedet må være markedsmessige for å oppfylle merkostnadsvilkåret.

Tilfellet [redacted] illustrerer hvordan Skatteetaten selv, i sin veiledning, ikke har oppstilt et slikt krav. Politikeren har etter skattekontorets syn betalt i snitt ca. [redacted] kroner mindre i husleie enn det som er vurdert å være markedsleie i området i [redacted]. Skatteetaten mener at vedkommende derfor skal beskattes for verdien av fri pendlerbolig, beregnet av etaten til [redacted] kroner for [redacted] mens verdien av underprisen for boligen på hjemstedet er på rundt [redacted] kroner. Den aktuelle politikeren disponerte pendlerbolig fra [redacted]. Vedkommende ba [redacted] Skatteetaten avklare om pendlerboligen var skattepliktig, og opplyste blant annet at [redacted].

[redacted] SMK har ikke kopi av Skatteetatens uttalelse til vedkommende av [redacted] men det fremgår av [redacted] at etaten har vist til Lignings-ABC «Bolig – fri bolig». Her står det [redacted] at for politikere som disponerer egen bolig i bostedskommunen og har utgifter til den, vil ikke pendlerboligen være skattepliktig. For det første kan vi ikke finne [redacted] formuleringen om krav til utgifter til bolig på hjemstedet i Lignings-ABCs punkt «Bolig – fri bolig». Hvis Skatteetaten mente at det fulgte av en fast og langvarig praksis at disse utgiftene i tillegg måtte tilsvare markedsleie i området, burde det vært omtalt i uttalelsen. Henvisningen til det aktuelle punktet i Lignings-ABC gir verken indikasjon på at det skulle gjelde noe krav om utgifter til bolig på hjemstedet eller et tilleggsvilkår om at boligutgiftene må være markedsmessige. Forventningen om en slik presisering av lovens krav, dersom den var gjeldende rett, understrekes av at politikeren nettopp spør om hvilke utgifter til bolig på hjemstedet som vektlegges ved vurderingen av om pendlerboligen er skattepliktig eller ikke. Det eneste stedet i sitatet hvor *markedsleie* er nevnt, er knyttet til verdivurderingen av fordelen av *tjenesteboligen*. SMK er enig i at det er den markedsmessige verdien av pendlerboligen som skal legges til grunn hvis fordelen av pendlerboligen er skattepliktig.

Også tilfellet [redacted] illustrerer at Skatteetatens ikke tidligere har praktisert eller kommunisert noe krav om *markedsmessige* kostnader. [redacted] kontakt med Skatteetaten for å få avklart om vedkommende skulle skatte av pendlerboligen.

[redacted] redegjorde for [redacted] kostnader til boligen på hjemstedet, som beløp seg til ca. [redacted] kroner [redacted] skattekontorets brev [redacted] hvor det ble lagt til grunn at vedkommende kunne motta pendlerbolig fra arbeidsgiver uten å bli skattlagt for fordelen. Skattekontoret uttalte at [redacted].

[redacted] Som det fremgår her vises det til Skatteetatens praksis, men i veiledningen vises det ikke til at kostnadene til bolig på hjemstedet må være markedsmessige. I forhåndsvarselet 16. juni 2022, [redacted] konstateres det derimot med at [redacted].

[redacted] Konsekvensen av dette er etter Skatteetatens vurdering at vedkommende blir beskattet for verdien av fri pendlerbolig, beregnet av etaten til i overkant av [redacted] kroner.

Disse eksemplene viser at det nye kravet om «markedsmessige» kostnader savner støtte i rettskildene, også i den forvaltningspraksis Skatteetaten viser til.

På side 23-24 i forhåndsvarselet viser Skatteetaten til at vederlagsfri bruk av andres eiendeler er en skattepliktig fordel, se skatteloven § 5-20 tredje ledd. I den grad henvisningen

skal tolkes som et rettskildemessig grunnlag for etatens standpunkt, vil SMK bestride at man kan trekke noen slutninger fra en eventuell skattepliktig fordel ved gratis eller rimelig bolig og pendlerfradrag. Det vanlige i skatteretten er at den fordelen en skattyter oppnår fordi vedkommende betaler mindre enn markedsmessig pris for et gode, anses som en skattepliktig fordel, og SMK slutter seg til Skatteetatens tolkning av skatteloven § 5-20. Det er imidlertid ingen logisk sammenheng mellom det å beskatte fordelen ved å betale underpris og det å nekte vedkommende fradrag for kostnader som oppstår som følge av arbeid.

Det nyoppstilte kravet om «markedsmessige» kostnader avdekker etter SMKs syn en logisk brist i Skatteetatens lovtolkning. Når Skatteetaten innfortolker et krav til kostnader på hjemstedet i merkostnadsvilkåret, må etaten samtidig si noe om hvor store disse kostnadene må være. Skatteetaten har løst dette ved å oppstille et krav om «markedsmessige» kostnader, uten støtte i noen kjente kilder og med til dels omfattende konsekvenser for de aktuelle skatteytterne. Spørsmålet om hvor store kostnadene på hjemstedet må være for at merkostnadsvilkåret kan være oppfylt, illustrerer snarere hvorfor det ikke kan gjelde noe vilkår om kostnader på hjemstedet. Foruten å mangle støtte i lovens ordlyd og formål, etterlater et slikt vilkår uløste spørsmål om kostnadens karakter. Disse spørsmålene kan etter SMKs syn ikke løses ved å etablere et krav om «markedsmessige» utgifter til bolig på hjemstedet med tilbakevirkende kraft og i strid med Skatteetatens kommunikasjon med SMK og med regjeringspolitikere som har bedt om veiledning.

g. Oppsummering

Oppsummert er SMKs forståelse at kravet til «merkostnader» innebærer at det må gjøres en konkret vurdering av om skatteytters kostnader har økt fordi vedkommende må oppholde seg utenfor hjemmet på grunn av arbeidet. Vedkommende kan kreve fradrag for eventuelle økte kostnader i medhold av skatteloven § 6-13 eller arbeidsgiver kan dekke disse uten at det gir en skattepliktig inntekt i henhold til skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Denne forståelsen av lovens krav er i tråd med skattelovens ordlyd, formål, forarbeider og systematikk.

Bakgrunnen for at SMK ikke kan slutte seg til Skatteetatens lovtolkning, er at denne savner dekning i de sentrale rettskildene. I tillegg står lovforståelsen i forhåndsvarselet i direkte motstrid med det Skatteetaten tidligere har gitt uttrykk for både overfor SMK og enkeltpolitikere. Skatteetatens varslede videreutvikling av regelverket er dessuten betenkelig i lys av hensynet til forutberegnelighet og legalitetsprinsippet. Fra SMKs ståsted har det ikke vært mulig å forutse den regelforståelsen Skatteetaten redegjør for i forhåndsvarselet, særlig knyttet til betydningen av delvis utleie av bolig på hjemsted og kravet om markedsmessige kostnader til boligen på hjemstedet. Forhåndsvarselet bærer preg av at detaljene i regelverket om beskatning av pendlerboliger for rikspolitikere i liten grad har vært vurdert tidligere. Når Skatteetaten nå har gått inn i ulike sider av regelverket, er det gjennomgående oppstilt nye normer som innskrenker pendlernes rettigheter. Det vil i praksis også svekke det demokratiske prinsippet om at stortings- og regjeringspolitikere skal kunne rekrutteres fra hele landet uten at det innebærer en økonomisk belastning for dem. Politikere skal hverken tjene eller tape penger på å oppholde seg i Oslo for å jobbe, men det må være forutsigbart og tydelig kommunisert hvordan reglene om pendlerboliger er å forstå.

3. Kommentarer til faktum som er lagt til grunn i forhåndsvarslet

SMK har mindre forutsetninger for å kommentere forhåndsvarselets gjennomgang av konkrete forhold knyttet til de enkelte politikerne. Etter å ha mottatt egne forhåndsvarsler om skatt for pendlerbolig, har to politikere kontaktet SMK og gjort kontoret oppmerksom på feil i de opplysningene SMK tidligere har gitt Skatteetaten om adresse og størrelse på pendlerboligen de disponerte. Feilen består i at politikerne i en periode før innflytting i pendlerboligen som SMK har oppgitt til Skatteetaten disponerte en mindre pendlerbolig fra SMK. Verdien av pendlerboligene de disponerte er derfor også lavere.

SMK har gått gjennom opplysningene på nytt, og kontoret har også kontrollert dem med utleier av de aktuelle pendlerboligene. I vedlagte skjema framgår rettede opplysninger om pendlerboligene omtalt i [REDACTED]

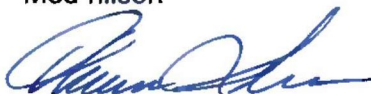
4. Tilleggsskatt

Skatteetatens brev inneholder en standardformulering om varsel om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt etter skatteloven §§ 14-3 og 14-6. SMK mener det ikke er grunnlag for dette.

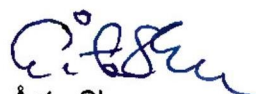
Skerpet tilleggsskatt krever grov uaktsomhet eller forsett. Det må være klart at SMKs innberetning av de opplysninger kontoret har fått fra den enkelte skattyter, ikke innebærer at SMK grovt uaktsom eller forsettlig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Enkelte opplysninger har ikke vært etterspurt fra SMKs side fordi kontorets oppfatning av regelverket tilsa at de ikke var relevante. Kontoret fastholder at det for eksempel ikke var foranledning til å etterspørre hvor mye som ble betalt i leie på hjemstedet – og om denne igjen kunne sies å være markedsmessig. SMK har i flere tilfeller bedt Skatteetaten om veiledning om skatteplikten og innberetning, og kontoret har lojalt fulgt den veiledningen vi har fått.

SMK kan ikke se at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dersom Skatteetaten skulle vurdere dette annerledes, er det uansett ikke grunnlag for å illegge tilleggsskatt, ettersom forholdene må ansees unnskyldelige.

Med hilsen



Therese Steen (e.f.)
ekspedisjonssjef



Åsta Skre
avdelingsdirektør

Vedlegg

1. E-post 11. april 2022 fra Skatteetaten til SMK
2. Skjema med rettelser til tidligere innsendt skjema om disponering av pendlerbolig