



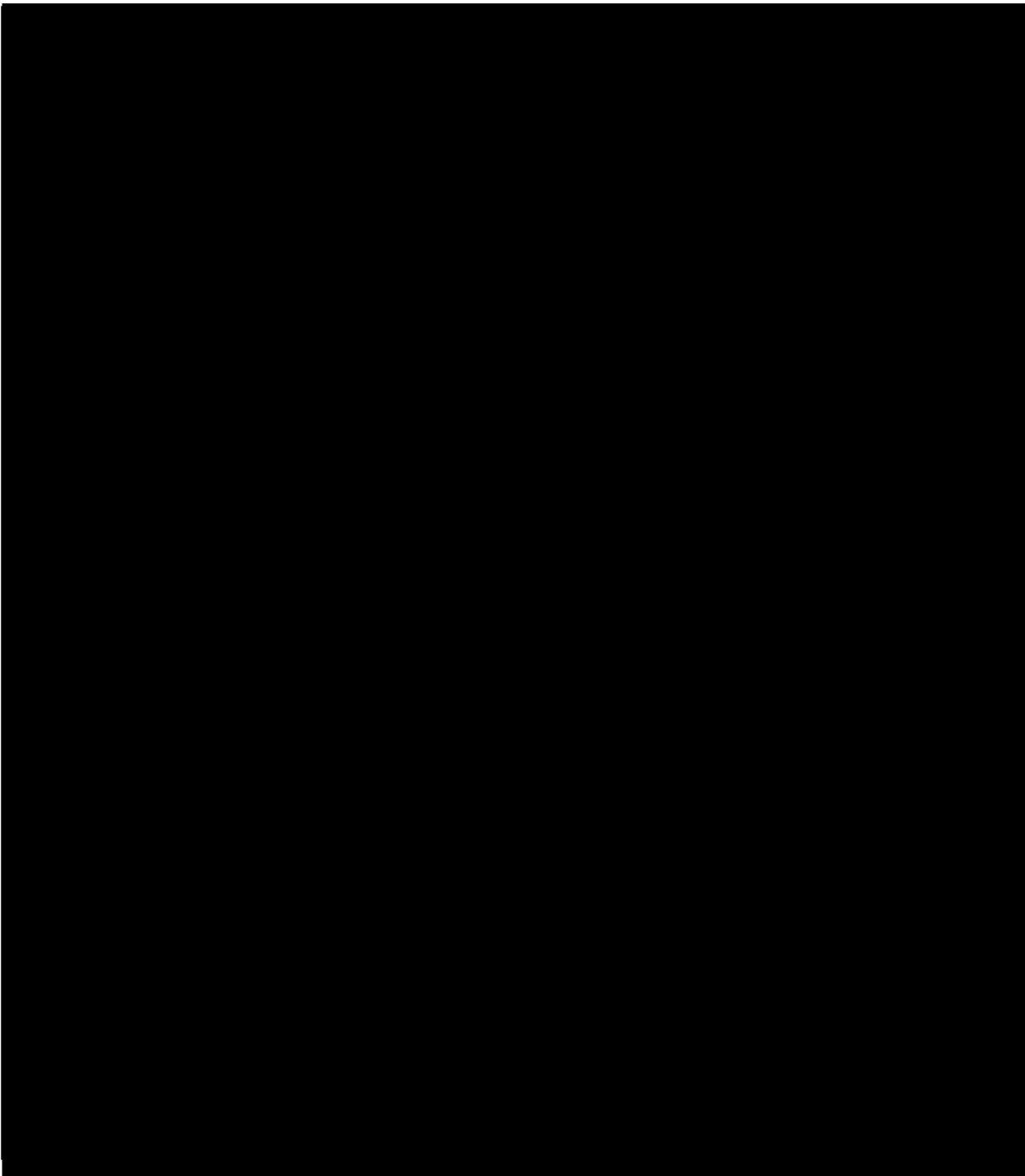
U. off. offl. § 13, sktbl. § 3-2, skfvl. § 3-1 (1)

Rapport etter kontroll

Navn:	STATSMINISTERENS KONTOR		
Org.nr.:	972 417 777		
Kommune:	0301 OSLO		
Daglig leder:	LYFTINGSMO ANNE NAFSTAD	Revisor:	RIKSREVISJONEN
Regnskapsfører:	DIREKTORATET FOR FORVALTNING OG ØKONOMISTYRING	Næringskode:	84.110 - Generell offentlig administrasjon
Kontrollperiode:	2017 - 2020	Saksnr.:	2021/6625540
Utført av:	Seniorrådgiver Inger-Aina Myhren-Jacobsen Seniorrådgiver Kristine Engdahl Bjerkestrand		
Avholdt i tiden:	09.12.2021 – 16.06.2022	Rapportdato:	16.06.2022
Kontroll er avholdt med hjemmel i:	<ul style="list-style-type: none">• Skatteforvaltningsloven § 10-4• Skattebetalingsloven § 5-13		

Sammendrag rapport

Arbeidsgiveravgift

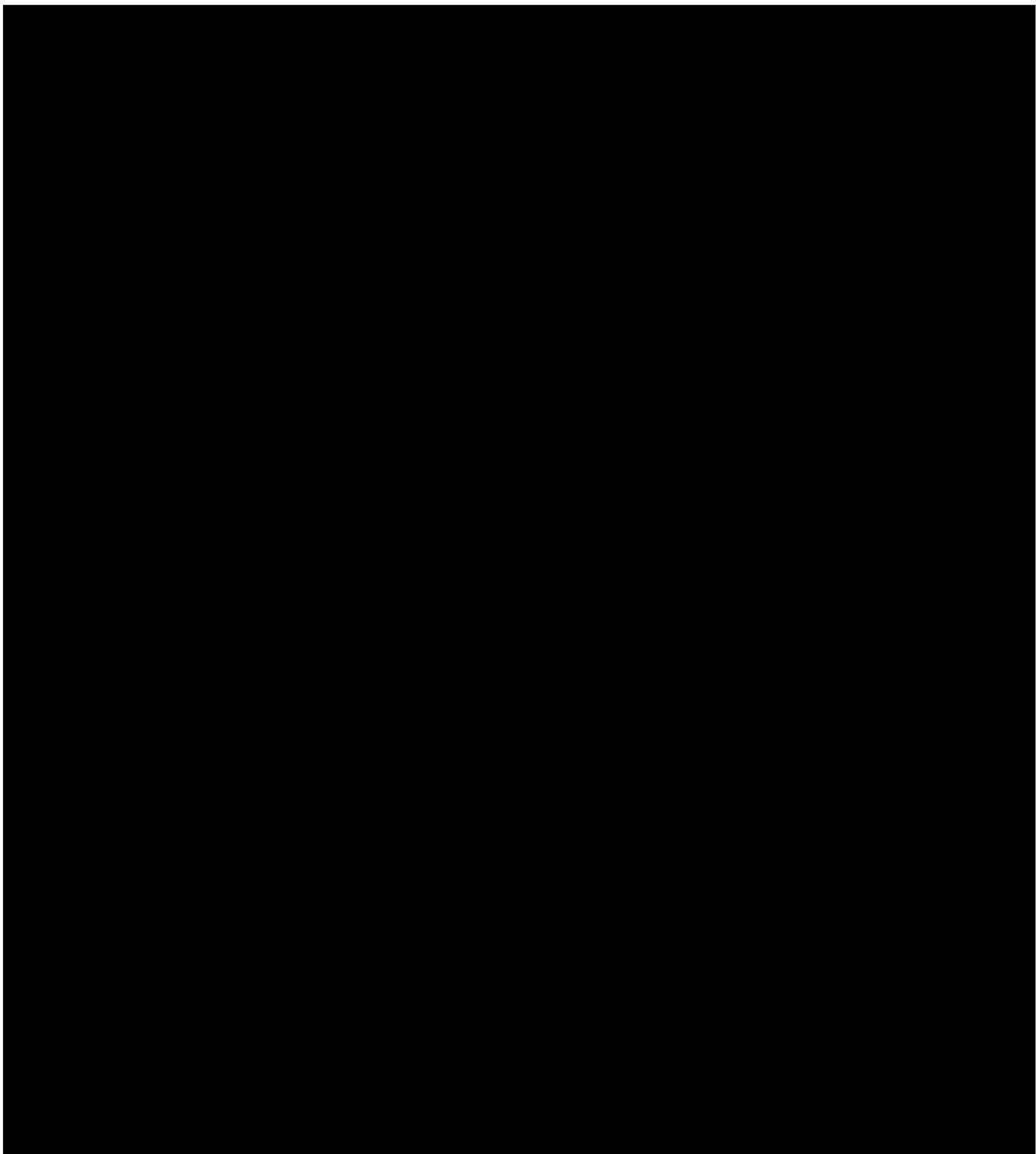


Sum grunnlag for arbeidsgiveravgift	834 822	394 827	171 758	1 173 590	2 574 997
Sum beregnet arbeidsgiveravgift	117 705	55 661	24 212	165 455	363 033
Arbeidsgiveravgift reduksjon	0	0	0	-9 538	-9 538
Sum arbeidsgiveravgift	117 705	55 661	24 212	155 917	353 495

A-melding

År	Beskrivelse	Beløp
2017	Fri bolig	834 822
2018	Fri bolig	394 827
2019	Fri bolig	171 758
2020	Fri bolig	1 173 590

Materielle forhold





1 Kontrollens gjennomføring

1.1 Varsling og kontakt

Skatteetaten sendte brev med varsel om kontroll 01.12.2021. Vedlagt varsel om kontroll var det et excel-skjema hvor fullstendig oversikt over hvem som hadde fått tildelt pendlerbolig i perioden 01.01.2017-31.12.2020 skulle fylles ut og returneres. Utfylt skjema med opplysninger ble mottatt av skattekontoret 10.12.2021.

Den 14.12.2021 sendte skattekontoret brev med varsel om kontroll og forespørsel om opplysninger til politiske rådgivere, statssekretærer og statsråder som hadde fått tildelt pendlerbolig fra Statsministerens kontor.

Kontrollen er gjennomført ved skattekontoret. Under kontrollen har skattekontoret på forespørsel mottatt ytterligere opplysninger.

Vår kontaktperson i forbindelse med kontrollen har vært avdelingsdirektør i administrativ og konstitusjonell avdeling, personal-, økonomi- og juridisk seksjon, Åsta Skre.

1.2 Kontrollområde

Kontrollen er begrenset til Statsministerens kontor sin tildeling av pendlerboliger for perioden 01.01.2017-31.12.2020. Ingen som har fått tildelt bolig fra Statsministerens kontor har betalt vederlag for pendlerboligen.

1.3 Dokumentasjon

Statsministerens kontor har lagt frem følgende dokumentasjon (saksnummer 2021/6599123) som er grunnlaget for kontrollen:

- liste med navn over hvem som har fått tildelt pendlerbolig for perioden 2017–2020.
- liste med adresser og gårdsnummer/bruksnummer over aktuelle pendlerboliger for perioden 2017–2020. Denne listen inneholder også oversikt over hvilke ytelser som inngår i den enkelte boligen og oversikt over innberettet årlig verdi for avskjæring fradragrett.
- kopi av søknadsskjema som har vært brukt for å få tildelt pendlerbolig for perioden 2013–2020.
- innsendte søknadsskjemaer angående tildeling av pendlerbolig for perioden 2017–2020.
- kopi av egenerklæring ved forlenget tildeling av pendlerbolig for perioden 2017–2020.
- en redegjørelse for hvilken informasjon om skatteplikt for pendlerbolig som er gitt i forbindelse med tildeling og forlengelse, samt generell informasjon om skatteplikt som har vært tilgjengelig for perioden 2017–2020.
- håndbok for politisk ledelse fra januar 2017.
- informasjon, skjemaer og avtaler den enkelte politiker som omfattes av kontrollen har mottatt og/eller signert i perioden 2017–2020, hvor opplysninger med relevans for skattespørsmålet framgår.
- en redegjørelse angående verdsettelse av boligene i [REDAKERT]

I tillegg har Skatteetaten vært i kontakt med den enkelte representant som har hatt pendlerbolig i perioden 2017 – 2020.

2 Arbeidsgivers vurdering og rapportering av ytelsen fri bolig

Statsministerens kontor har rapportert ytelsen fri bolig som skattefri for de fleste som har fått tildelt pendlerbolig i kontrollperioden 01.01.2017-31.12.2020. Det er imidlertid innrapportert skattepliktig fri bolig for to personer for hele eller deler av perioden.

3 Regelverk

3.1 Endringsadgang

Skattemyndighetene kan endre enhver uriktig skattefastsetting. Dette følger av skatteforvaltningsloven (sktfvl.) § 12-1. Før fastsettingen tas opp til endring, skal skattemyndighetene 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, jf. sktfvl. § 12-1 annet ledd.

Skattekontoret har foretatt en helhetlig vurdering av momentene over og er kommet til at det er grunnlag for å endre skattefastsettingen 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 skattyter 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.

Fristene for å endre skattefastsettingen følger av sktfvl. § 12-6. Fristen for å ta opp saker til endring er fem år etter utgangen av skatleggingsperioden. 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.

3.2 Materielle skatteregler

Under følger en generell fremstilling av skattereglene og hvordan de anvendes på typetilfellene som tas opp til endring.

3.2.1 Generelt om skatteplikt for naturalytelsen fri bolig i arbeidsforhold

Det følger av folketrygdloven (ftrl.) § 23-2 at arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere. For naturalytelser skal det betales arbeidsgiveravgift i den utstrekning naturalytelsene og godtgjørelsene skal tas med ved beregningen av forskottstrekk etter skattebetalingsloven (sktbl.) §§ 5-6 og 5-8.

Definisjonen av arbeidsgiver etter sktbl. er noe videre enn etter alminnelig språkbruk, og det stilles ikke krav om at mottaker av ytelsen er i et ansettelsesforhold. I sktbl. er arbeidsgiverbegrepet knyttet til den som utbetaler lønn eller andre trekkpliktige ytelser, jf. sktbl. § 4-1 første ledd bokstav c, jf. skatteloven (sktl.) § 5-10. Selve utbetalingsfunksjonen er avgjørende. Den som foretar utbetaling av trekkpliktige ytelser, er "arbeidsgiver" etter sktbl. og etter ftrl. § 23-2.

Det er bestemmende for plikten til å betale arbeidsgiveravgift at det er utbetalt lønn og annen godtgjørelse i og utenfor tjenesteforhold som skal innrapporteres på a-melding, jf. sktl. § 5-10, jf. sktfvl. § 7-2, jf. a-opplysningsloven § 3 første ledd bokstav a. Det følger av sktfvl. § 7-2 at arbeidsgiver skal gi opplysninger om «lønn og annen godtgjøring for arbeid». For naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser er det i tillegg et vilkår at det må foreligge plikt til å foreta forskuddstrekk i lønn, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd første punktum, jf. sktbl. § 5-6. Av sktbl. § 5-6 følger at det skal foretas forskuddstrekk i «lønn og andre ytelser som omfattes av sktl. § 5-10».

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift beror etter dette på om fordelingen av å få stilt bolig til disposisjon er «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold» etter sktl. § 5-1 første ledd, som er nærmere presisert i sktl. §§ 5-10–5-15.

Det er skatteplikt for «enhver fordel vunnet ved arbeid», jf. sktl. § 5-1 første ledd. At skatteplikten også gjelder for naturalytelser, herunder fri bolig, knyttet til arbeidsforholdet, kommer eksplisitt til uttrykk i sktl. § 5-12.

Fri bolig som stilles til disposisjon fra arbeidsgiver kan imidlertid være skattefri. Det er to vilkår som må være oppfylt for at arbeidsgiver kan yte skattefri dekning av pendlerbolig. Det første vilkåret er at skattyter må bo utenfor hjemmet sitt av hensyn til arbeidet (pendlerstatusvilkåret). Det andre vilkåret knytter seg til at skattyter må bli påført ekstra kostnader (merkostnader) til losji ved å ikke kunne bo hjemme. Disse vilkårene gjennomgås nærmere i det følgende.

3.2.2 Pendlerstatusvilkåret

For at fordel ved fri pendlerbolig skal være skattefri kreves at skattyter «*av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet*», jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Dette kalles pendlerstatusvilkåret. Det kreves at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyters hjem. Med skattyters hjem forstås som hovedregel det skattemessige bostedet.

Hvorvidt skattyter er pendler, beror for det første på om skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bostedet. Skattyter er ikke pendler dersom vedkommende overhodet ikke oppholder seg utenfor det skattemessige bostedet.

Dersom skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bostedet, er det et vilkår at det er inntektsgivende aktivitet som er årsaken. Opphold utenfor det skattemessige bostedet av andre grunner, f.eks. studier, fritidsformål, familiære forhold mv. medfører ikke at en person anses som pendler.

Vilkåret «*av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet*», krever at arbeidssituasjonen, avstanden mellom hjem og arbeidsstedet, og eventuelt andre forhold, etter en helhetsvurdering gjør oppholdet 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 som utgangspunkt ikke er oppfylt, dersom det er kortere avstand enn 40 kilometer mellom hjem og arbeidsstedet.

For å avklare om skattyter er pendler, må man 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 varsel om endring ikke gjelder endring av vedtak om folkeregistrert bosted.

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 skattytere som har unnlatt å sende pliktig flyttemelding 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.

Reglene om skattemessig bosted

Det er ikke slik at det for politikere generelt gjelder særlige regler om skattemessig bosted etter sktl. kapittel 3 eller særlige regler om bosted etter frl. kapittel 5. Derimot gjelder det for «medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor» en særlig bostedsregel i sktl. § 3-1 sjette ledd.

Særregelen går ut på at de nevnte skattyterne «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».

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 bosted skattyter hadde ved første gangs tiltredelse etter særregelen, vil videreføres ved ny tiltredelse, hvis vilkårene i særregelen ellers er oppfylt. Det medfører at det kan være nødvendig å vurdere skattemessig bosted ved første gangs tiltredelse, mange år tilbake i tid.

Skatteetaten legger til grunn at skattytere 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.

Hovedregelen om skattemessig bosted er 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 døgnehvile. Dette fremgår ikke direkte av loven, men kommer til uttrykk i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr 14 (FSFIN) § 3-1-1 annet ledd. Se også " 2021-2022, emnet «Bosted – skattemessig bosted», punkt 2.1. Med «døgnehvile» menes den daglige hvileperioden, herunder nattesøvn. Skattemessig bosted vil kunne være i den boligen der skattyter har størst andel av døgnehvilen i løpet av ett år.

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

For personer 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 døgnehvile. For skattytere som har felles hjem med ektefeller og/eller barn, kreves det en tilstrekkelig besøkshyppighet for at boligen skal kunne anses som det felles hjem. For enslige, jf. § 3-1-3, kreves «så regelmessige og hyppige hjembesøk som forholdene gjør rimelig». For personer som har bosted etter sktl. § 3-1 sjette ledd, stilles det ikke krav til besøkshyppighet.

Reglene om enslige som i forbindelse med arbeid pendler tilstrekkelig hyppig mellom flere boliger skiller mellom de som ved utgangen av inntektsåret er 22 år eller eldre og de som er 21 år eller yngre. 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 de som i forbindelse med arbeid pendler tilstrekkelig hyppig mellom flere boliger, kan boligens beskaffenhet være avgjørende for det skattemessige bosted. Det kan ha betydning om boligen er en såkalt selvstendig 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 høyest på rangeringen anses som pendlerens skattemessige bosted. Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter rangeringen, må en falle tilbake på «døgnhvilerregelen».

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 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 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 valgtrett til 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 det nye studiestedet. Vedkommende vil imidlertid i stedet kunne velge å opprettholde skattemessig bosted i foreldrehjemmet.

Dersom skolegang/studier avsluttes eller ikke 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 og ved vurderingen av om skattemessig bosted er endret i ettertid.

Tilfeller hvor skattyter ikke lenger disponerer bolig i opprinnelig bostedskommune etter sktl. § 3-1 sjette ledd – herunder flytting

Man kan reise spørsmål om en skattyter som flytter fra en bolig som ligger mer enn 40 kilometer fra arbeidsstedet (departementet eller Statsministerens kontor), til bolig i en annen kommune, som også ligger mer enn 40 kilometer fra arbeidsstedet (departementet eller Statsministerens kontor), ikke lenger omfattes av særregelen, og at skattemessig bosted derfor må avgjøres etter de alminnelige reglene om skattemessig bosted. Dersom skattyteren ikke lenger disponerer noen bolig i den kommunen der vedkommende hadde

bosted før tiltredelse, for eksempel at boligen selges eller hele boligen leies ut, kan ordlyden isolert sett tale for at skattyter ikke omfattes av sktl. § 3-1 sjette ledd.

Begrunnelsen for særregelen om skattemessig bosted i § 3-1 sjette ledd var opprinnelig knyttet til hvilken kommune statsråder skulle skatte til. Hensikten var at Oslo ikke skulle få overført skatteproveny fra distriktene, herunder at opphold i Oslo skulle anses midlertidig på grunn av vervets karakter. Særregelen i skatteloven § 3-1 sjette ledd ble først innført for statsråder i 1930 (den gang skatteloven § 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 til en bestemt adresse i kommunen og det gjaldt heller ikke noe disponeringskrav. Det innebar at politikere kunne beholde opprinnelig bosted som skattemessig bosted i hele stortingsperioden, selv om de ikke disponerte noen bolig der.

I tråd med de eldre forarbeidene og en sentral underrettsdom fra 1951 var det imidlertid adgang til å endre skattemessig bosted etter sktl. § 3-1 sjette ledd, når en politiker flyttet fra sitt opprinnelige bosted. En politiker kunne flytte fra én kommune utenfor Oslo til en annen kommune utenfor Oslo, og bli skattemessig bosatt i den andre kommunen etter sktl. § 3-1 sjette ledd. Dommen legger til grunn 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 politikeren etablerte seg der uavhengig av vervet. Det er også i tråd med ordlyden 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 inntreer 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. Bestemmelsens ordlyd om etablering av nytt bosted uavhengig av vervet ble heller ikke endret. Vi 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 uklarhet om regelverket når representanten med familie etablerer et hjem i Oslo-området. Med denne etableringen 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 folkeregistreringen til en konkret adresse.

Forarbeidene drøfter imidlertid ikke situasjonen hvor politikere mv. ikke lenger disponerer bolig i opprinnelig kommune, men 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. 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 når en faktisk etablerer bosted der.

Hvis denne endringen fra 1997 i realiteten var ment å begrense adgangen til å flytte og fortsatt være innenfor særregelen, burde det ha vært drøftet grundig. Frem til da forstår vi regelen slik at politikere 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. Videre at Oslo først ville bli skattemessig bosted hvis en etablerte seg der uavhengig av vervet.

Vi viser også til at formålet med de særlige skattereglene for politikere 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 politikere 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. folkeregisterloven § 5-4.

Etter dette konkluderer vi med at en politiker som omfattes av sktl. § 3-1 sjette ledd og som flytter i løpet av en stortingsperiode, fortsatt vil kunne ha skattemessig bosted etter særregelen, såfremt skattyter disponerer ny bolig i en kommune utenfor Oslo og omegn (40 km-grensen). Virkningen vil da være at skattemessig bosted endres til nytt bosted i den nye kommunen vedkommende etablerer seg i.

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

En politiker som hadde skattemessig bosted i Oslo på tidspunktet for første gangs 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 politikeren kunne få skattemessig bosted i den andre kommunen etter særregelen om bosted.

Ved brudd med tidligere bosted – fra hvilket tidspunkt skal flyttingen legges til grunn?

Når tilknytningen til det tidligere skattemessige bostedet brytes, oppstår spørsmål om fra hvilket tidspunkt nytt skattemessig bosted skal legges til grunn etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q.

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 imidlertid å fordele beskatningsretten mellom kommunene. At bostedet 1. januar i inntektsåret er avgjørende for hele inntektsåret er en forenkling som må leses på denne bakgrunn. Det synes åpenbart at sktl. § 3-1 annet ledd ikke tar sikte på å regulere hvilket tidspunkt som skal legges til grunn i relasjon til sktl. § 5-15 første ledd bokstav q.

Hva som er det avgjørende tidspunktet, beror da på en tolking av skatteregelen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Dersom skattyter flytter og flyttingen medfører at pendlerstatusvilkåret ikke lenger er oppfylt, legger derfor Skatteetaten til grunn at adgangen til å motta pendlerbolig skattefritt opphører fra det reelle flyttetidspunktet.

Tilfeller hvor skattyter har vært feilaktig folkeregistrert i en kommune utenfor Oslo

Etter frl. § 6-1 er den som endrer bosted i Norge pliktig til å melde flytting innen åtte dager etter flyttingen. Enkelte politikere 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 skattyters opprinnelige hjemkommune (for eksempel foreldrehjemmet).

I slike tilfeller må skattekontoret bestemme hva som var korrekt skattemessig bosted ved hver tiltredelse. Etter særregelen i sktl. § 3-1 sjette ledd anses man «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 flytter til opprinnelig hjemkommune (f.eks. etablerer familie der), vil opprinnelig hjemkommune et annet sted i landet ikke ved noen senere tiltredelse kunne gjenoppstå som skattemessig «bosted før de tiltrådte». Det samme vil derfor gjenta seg ved hver eneste ny tiltredelse. Bosted ved tiltredelse er og blir Oslo, mens skattyter hele veien uriktig står folkeregistrert som bosatt i opprinnelig hjemkommune.

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

Tilfeller hvor skattyter har disponert pendlerbolig mens vedkommende har hatt permisjon fra vervet

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

Vi legger til grunn at vilkåret «må bo» ikke oppstiller et krav om kontinuerlig opphold i pendlerboligen med en bestemt hyppighet. Vilket kan være oppfylt ved midlertidige opphold, der arbeidsgiver anser at skattyter må ha en pendlerbolig til disposisjon. 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, legger vi til grunn at vilkåret er oppfylt.

Videre legger vi til grunn at vilkåret «av hensyn til arbeidet» vil være oppfylt, dersom arbeidsgiver anser pendlerbolig i permisjonstid 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 representantens private interesser er mer fremtredende enn arbeidsgivers interesser, ved at f.eks. pendlerboligen benyttes av et eldre barn som er student.

Særlig om kortvarige arbeidsopphold – grensen mellom yrkes- og pendleropphold

Skatteloven med tilhørende forskriftsbestemmelser inneholder ingen nærmere regler om grensedragningen mellom yrkes- og pendleropphold. I Skatte-ABC 2021-2022 under emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser» under punkt 4 «Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold» skrives følgende:

«I en rekke tilfeller vil grensedragningen være vanskelig, bl.a. hvor arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens vanlige arbeidssted. Dette gjelder f.eks. når en arbeidstaker må bo utenfor hjemmet mens han/hun arbeider på et anlegg tilhørende arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver. Ved vurderingen av om det foreligger et pendleropphold eller yrkesopphold må det bl.a. legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte stedet. Eksempelvis må opphold på mer enn et halvt år på

samme sted som oftest anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år, må tilfellet vurderes konkret.»

Det vises her til at spørsmålet først og fremst kommer på spissen når arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens vanlige arbeidssted. Dette harmonerer også med reglene inntatt i FSFIN § 6-44 fig., som gjelder grensedragningen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser i forbindelse med reisefradrag. Etter FSFIN § 6-44-12 anses reiser mellom hjemmet og et fast arbeidssted som arbeidsreiser, mens FSFIN § 6-44-13 definerer reiser mellom hjemmet og ikke-fast arbeidssted som yrkesreise.

Skatteetaten legger etter dette til grunn at arbeidstakere som bor utenfor hjemmet i forbindelse med arbeid ved sitt faste arbeidssted skal anses for å være på pendleropphold, ikke på yrkesopphold. Hva som er det faste arbeidsstedet, må avgjøres i relasjon til det enkelte arbeidsforhold.

Storingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer mv., har Stortinget, departementet eller Statsministerens kontor som sitt faste arbeidssted i dette arbeidsforholdet. De vil derfor 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 pendlerbolig tildelt fra Statsministerens kontor.

Etter FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c, skal arbeidsstedet ikke anses som fast dersom arbeidstakeren ikke arbeider der mer enn 10 dager i løpet av inntektsåret. Vi legger derfor til grunn at representanter mv. som arbeider mindre enn ti dager i løpet av ett helt år, anses for å være på yrkesreise, ikke pendleropphold.

Vi gjør oppmerksom på at merkostnadsvilkåret (jf. gjennomgangen i pkt. 3.2.3 under) må være oppfylt for at pendlerbolig skal kunne mottas skattefritt. Dette vilkåret gjelder etter vår oppfatning også der oppholdet er et yrkesopphold.

Skattemessig bosted tilbake i tid

Skattemyndighetene kan i utgangspunktet ikke endre skattefastsettinger som ligger mer enn fem år tilbake i tid, jf. sktfvl. § 12-6 første ledd. Dette kan reise spørsmål om skattemyndighetene har kompetanse til å legge til grunn at skattyter har hatt et annet skattemessig bosted, i inntektsår som ligger mer enn fem år tilbake i tid, enn det som er lagt til grunn tidligere.

Begrensningen på fem år i sktfvl. § 12-6 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. Skattereglene krever da at man må vurdere faktum tilbake i tid, for å kunne ta stilling til hva som den gang ville vært korrekt skattemessig bosted, og på det grunnlag avgjøre hva som vil være korrekt skattemessig bosted i 2017-2020. Videre er reglene om endringsfrister generelt ikke til hinder for at man bygger på faktum fra perioder som ligger utenfor endringsfristene.

Skatteetaten legger etter dette til grunn at skattemyndighetene ikke er forhindret fra å legge til grunn det korrekte skattemessige bostedet for tidligere år, med virkning for inntektsår i kontrollperioden. Dette kan omfatte tilfeller der skattyter er registrert med feilaktig bosted basert på en flytting som skjedde for mer enn fem år siden. Videre omfatter det tilfeller hvor skattyter er registrert med feilaktig bosted fordi vedkommende ikke meldte flytting for mer enn fem år siden.

3.2.3 Merkostnadsvilkåret

Det følger videre av sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, at for å kunne få rett til skattefri dekning av kostnader til pendlerbolig må oppholdet utenfor hjemmet, grunnet arbeid, påføre skattyter merkostnader til bolig. Kravet om merkostnader må ses i sammenheng med sktl. § 6-1 annet ledd som oppstiller at «kostnader til bolig» er en privatutgift. Formuleringen ble tatt inn i nevnte bestemmelse for å «synliggjøre rammene for hovedregelen om fradragsrett», jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 58. Det rettslige utgangspunktet er derfor at kostnader til bolig verken er fradragsberettiget for skattyter eller kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver.

Vilkåret om 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.

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.

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».

Den samme betydningen av uttrykket merkostnad er også lagt til grunn i 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».

Skattelovens begrepsbruk tilsier også at det er den første forståelsen som er riktig. 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»). 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.

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

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 hjemmefra, 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 almindelighet vil bli dyrere enn på det andet. 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.

Bakgrunnen for lovregelen og uttalelsene i forarbeidene støtter 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».

Ved endringslov av 25. mars 1977, nr. 15, ble reglene om skattemessig bosted i dagjeldende skattelov § 24, første ledd bokstav a, endret. Målet med endringen var at skattytere i større grad skulle kunne ta midlertidig opphold i en ny kommune, uten at vedkommende sin 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, jf. Ot.prp.nr.38 (1976-1977):

"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, s. 759 flg. er det inntatt en artikkel av kontorsjef K. Torgersen. 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 Onsjø 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 ekstrautgifter på grunn av arbeidsopphold utenfor hjemmet. Under oppholdet hjemme bodde og levde 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:

«Fradrag 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.

Kravet til kostnader på hjemstedet 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 husleie*». 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 der det ble spurt om en enslig person ved arbeidsopphold utenfor hjemmet hadde fradragrett for kostnader til husleie, 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 bor 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 § 6-13/§5-15 første ledd 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 kostander 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 ifm 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 altså SMK oppmerksomme på at de i sine informasjonsskriv til representanter mv. 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 usevstendig 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.»

Også juridisk litteratur som omtaler merkostnadsvilkåret, støtter denne lovtolkningen. I både Aarbakke «Skatt på inntekt» (s.314-315) og Zimmer «Lærebok i skatterett» (s. 214) viser en til regler om fradragsrett for merkostnader ved dobbelt husholdning/to boliger. I en artikkel av Skar 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 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.

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

«Enslige har ved pendleropphold krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet 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 skattlegges 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 use selvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær»

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, er det naturlig at også dette vilkåret må 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.

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

Den særlige bostedsregelen for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer mv. i sktl. § 3-1 sjette ledd innebærer ikke at merkostnadsvilkåret skal forstås annerledes for denne gruppen. 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.

Som eksempel vises til at det av de opprinnelige forarbeidene, Innst. O XIV 1929 s. 5, fremgår at statsrådenes «opphold i Oslo i statsrådstiden i alle tilfelle ansees midlertidig» og at «oppholdet 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 merutgifter ved opphold utenfor hjemmet er ikke nevnt i forarbeidene og det støtter at det på dette punkt ikke skulle gjelde noen særregler. 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)

Videre fremheves særlig betydningen dette har for reiseutgiftene ved besøk til hjemmet. De senere forarbeidene peker her på den sentrale virkningen bostedsbestemmelsen har for å oppnå pendlerstatus, og at en slik status gir rett til fradrag for merutgifter etter de nærmere regler i sktl. § 6-13. Historikken viser også at stortingsrepresentanter og statssekretærer fulgte de vanlige bostedsreglene fullt ut frem til hhv. 1955 og 1990.

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 det må gjøres en vurdering etter «nærmere regler» som er en henvisning til sktl. § 6-13.

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. Sktl. § 3-1 er med andre ord avgjørende for å kunne kreve fradrag for nærmere bestemte merutgifter etter sktl. § 6-13.

Det fremgår videre av Finansdepartementets bemerkning i de opprinnelige forarbeidene til fradragsregelen, 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 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.

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 vises det til de alminnelige reglene som gjelder for ordinære arbeidstakeres adgang til å oppnå pendlergoder.

Forarbeider, rundskrivene, 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.

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 skatteregelverket, og forskjellsbehandling til fordel for en særegen gruppe krever tydelig hjemmel i lov eller forskrift. Skatteetatens praktisering av regelverket sikrer således en likebehandling mellom skattytere med politiske verv og ordinære arbeidstakere i tråd med lovgivers vilje.

Samtidig har reglene og praksis blitt videreført uten endringer ved innføringen av den særlige bostedsregelen for statsråder i 1930, for stortingsrepresentanter i 1955 og for statssekretærer og politiske rådgivere i 1990.

Tilfeller hvor skattyter disponerer egen bolig og mottar leieinntekter for boligen

Skatteetaten forstår loven slik at vilkåret om merkostnader medfører at skattyter må ha fulle kostnader til to boliger—en på hjemstedet og en på arbeidsstedet. En konsekvens av denne forståelsen av merkostnadsvilkåret, er at skattyter ikke kan ha leieinntekter på egen boenhet og samtidig motta skattefri pendlerbolig. Utleie av boligen på hjemstedet, vil forhindre at skattyter har fulle kostnader til denne boligen.

Denne tolkingen har lenge vært lagt til grunn i skattemyndighetenes praksis. I Skatte-ABC 2021-2022 under emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» pkt. 4.3 «Losji» står det 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 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 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. I rundskriv nr. 482/avd. I fra 1971 heter det:

«Fradrag 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 tjenestopphold 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 uth).

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 fordelten i offentleg sektor. [...]» (vår utheving).»

Særlig om delvis utleie av egen boenhet

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. Det er imidlertid ikke lagt opp til noen sontring mellom hel eller delvis utleie i noen av rettskildene. Oppfatningen synes derfor å ha vært at all utleie av boligen på hjemstedet avskjærer retten til skattefri pendlerbolig.

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»

Uten at dette har avgjørende betydning i en rettskildemessig vurdering av merkostnadsvilkåret, nevnes det at Skatteetatens regelforståelse sikrer 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.

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, etter vår vurdering, en nulltoleranse for utleie av egen bolig (boenhet) for at pendlerbolig skal kunne dekkes skattefritt, og dette ble presisert eksplisitt – som nevnt over - i bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet i 2017 (BFU 8/2017).

Det kan også vises til spesialbestemmelsen om statsministerbolig i sktl. § 5-15- første ledd n, der det eksplisitt fremgår at skattepliktig utleie ikke er tillatt dersom statsministerboligen skal kunne ytes skattefritt. Dersom utleie innenfor dette omfanget hadde vært tillatt for vanlige skattepliktige i pendlersituasjoner, ville det ikke vært behov for lovgiver å presisere et slikt fritak for statsministeren i § 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.

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

Nærmere om hva som utgjør én boenhet

Vi presiserer 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 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 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 bolig mottar en form for vederlag for bruk av bolig (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. 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.

Kortvarig utleie mv.

Skatteetatens regelforståelse er at all utleie i/av egen boenhet medfører skatteplikt for pendlerboligen. Det kreves ikke at utleien er fast eller varig. Også utleie for en eller flere kortvarige perioder, for eksempel en helg, medfører derfor skattemessig konsekvenser.

Fordelen ved å motta fri bolig fra arbeidsgiver fastsettes bare for hele måneder, jf. pkt. 2.2.4 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 fordelen, mener Skatteetaten at vilkårene for å motta fordelen skattefritt må være oppfylt hele måneden. Dersom boligen på hjemstedet har vært utleid deler av måneden, vil fordelen dermed være skattepliktig for hele den aktuelle måneden.

Tilfeller hvor 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, må tilsvare den leie som andre ville ha betalt på ordinære vilkår, uten at det foreligger interessefellesskap o.l. Dette harmonerer også med sktl. § 5-20 tredje

ledd om at fordel i form av vederlagsfri bruk av andres eiendeler, herunder bolig, er en skattepliktig fordel. Det er naturlig å se for seg at også delvis vederlagsfri bruk av andres bolig kan være gjenstand for skattelegging etter denne bestemmelsen.

Skatteetaten ser at vår forståelse av gjeldende rett vil kunne lede til at skattytere 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. Ønsker man å pendle hjem til en leid hybel/delt bofellesskap eller har man 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 valgt form for husholdning på hjemstedet for den enkelte når merkostnadsvilkåret skal vurderes. Dette utgjør ingen usaklig forskjellsbehandling. Skattyterne blir vurdert ut fra samme grunnlag, der det er de markedsmessige kostnadene (eierkostnader/leiekostnader) til den 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 skattekontoret etter dette til grunn at det må være inngått en leieavtale på alminnelige markedsmessige betingelser, for at merkostnadsvilkåret skal være oppfylt.

Oppsummering

Det klare utgangspunktet er at fri bolig er en skattepliktig fordel, jf. skatteloven § 5-12 jf. § 5-1, og at man befinner seg i en unntakssituasjon når denne fordelene likevel kan mottas skattefritt etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, eller det åpnes for en fradragsrett for bokostnader etter § 6-13.

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

Basert på gjennomgangen over er det vår oppfatning at lovens ordlyd, forarbeider, rettspraksis og forvaltningspraksis støtter vårt syn, om 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. Videre, er vi av den oppfatning at all utleie av egen boenhet på hjemstedet medføre at merkostnadsvilkåret ikke anses oppfylt.

Gjeldende regelverk og praktisering sikrer at skattyter ikke skal 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.

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 skattelegging kan frafalles.»

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».

3.2.4 Verdsettelse av skattepliktig fordel

Verdien av naturallytelser 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 den særregel 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.

Det skal foretas forskuddstrekk ved ytelse av skattepliktig fri bolig i arbeidsforhold, jf. (sktbl.) § 5-6 første ledd. Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket styres av sktbl. § 5-8 annet ledd, første jf. andre punktum: Det foretas forskuddstrekk i naturallytelser i tråd med departementets forskrifter, herunder eventuelle forskrifter om individuell verdsettelse. Skattebetalingsforskriften (sktbf.) §§ 5-8-20 til 5-8-23 angir skattekontorets rett og plikt til å foreta individuell verdsettelse 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 fristen vil være utløpt for å endre slike verdsettelser for kontrollperioden 2017-2020.

I tilfeller der Skatteetaten ikke har truffet vedtak om verdsettelse, gjelder lovens normalordning. Det foreligger da ikke et særskilt verdsettelsesvedtak hvis endring må skje innenfor en bestemt frist.

Verdien fastsettes til markedsleie for de skattepliktige boligene. Dette kan for eksempel gjelde hvor skjema RF-1158 ikke er levert, fordi boligen feilaktig har blitt ansett skattefri av arbeidsgiver.

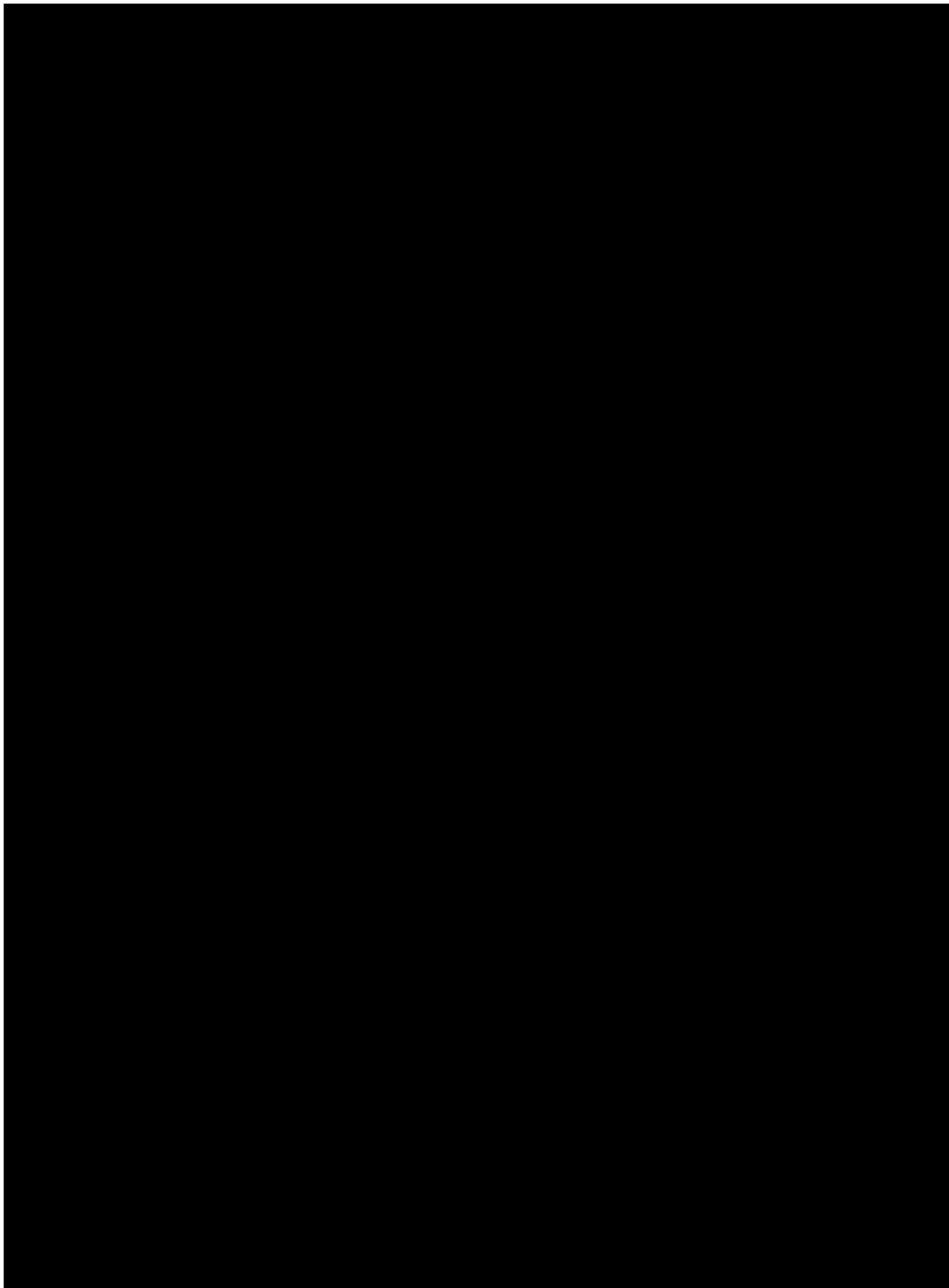
I noen tilfeller har arbeidsgiver innhentet veiledende uttalelse fra skattekontoret om verdsettelse, ved innrapportering av skattefri bolig eller skattepliktig bolig. I motsetning til ordningen med bindende forhåndsuttalelser, er veiledende uttalelser ikke til hinder for at skattekontoret senere legger til grunn en annen verdi, dersom verdsettelsen som ble lagt til grunn i den veiledende uttalelsen ikke var korrekt.

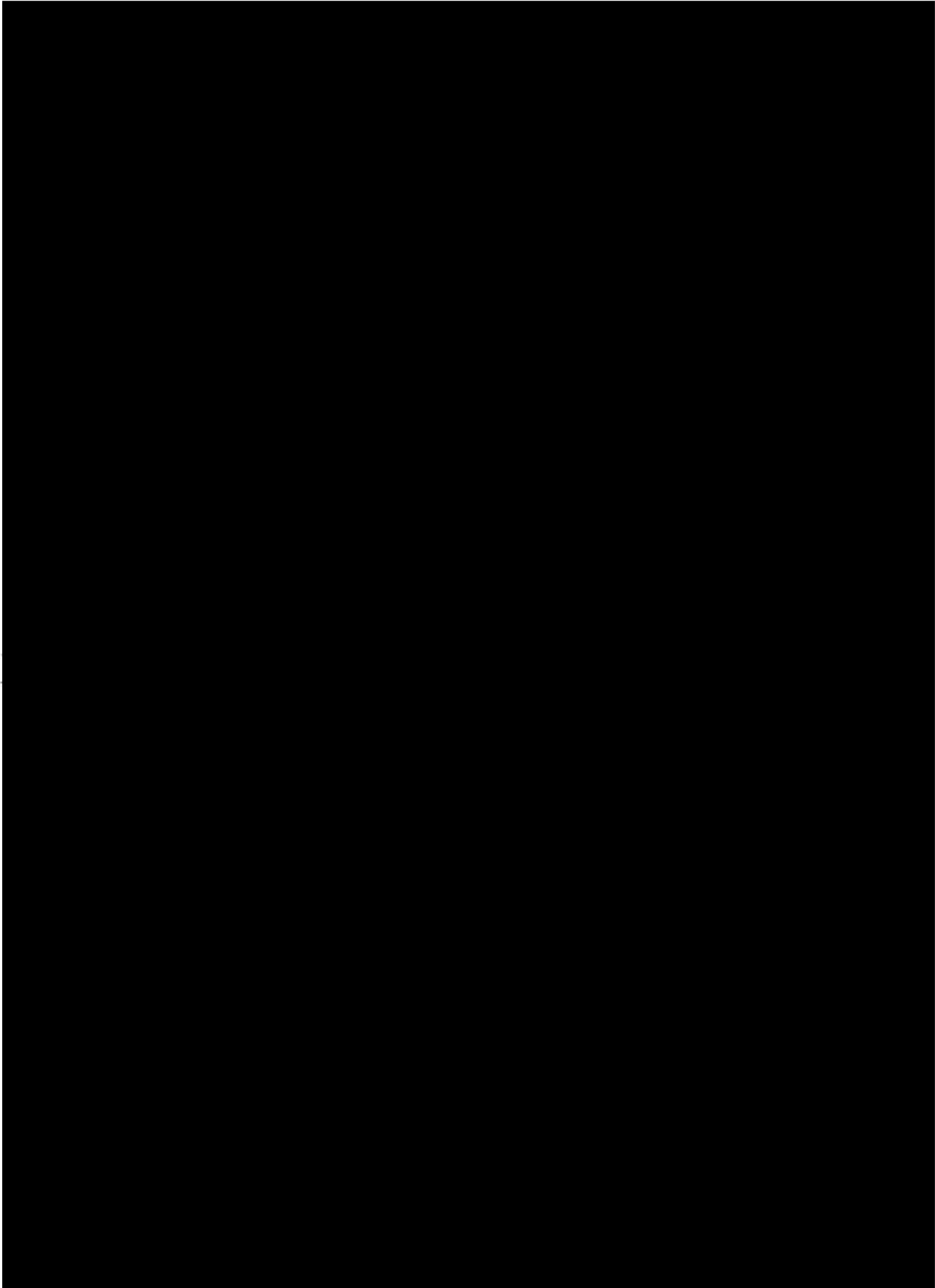
For å kunne fastsette korrekt markedsleie for boligene som er skattepliktig, har skattekontoret av praktiske årsaker innhentet alle opplysninger som skal rapporteres i skjema RF-1158, i en samlet oversikt. Vedtaket om endring av skattefastsettingen vil da også være et vedtak om verdsettelse av markedsleie for de aktuelle boligene.

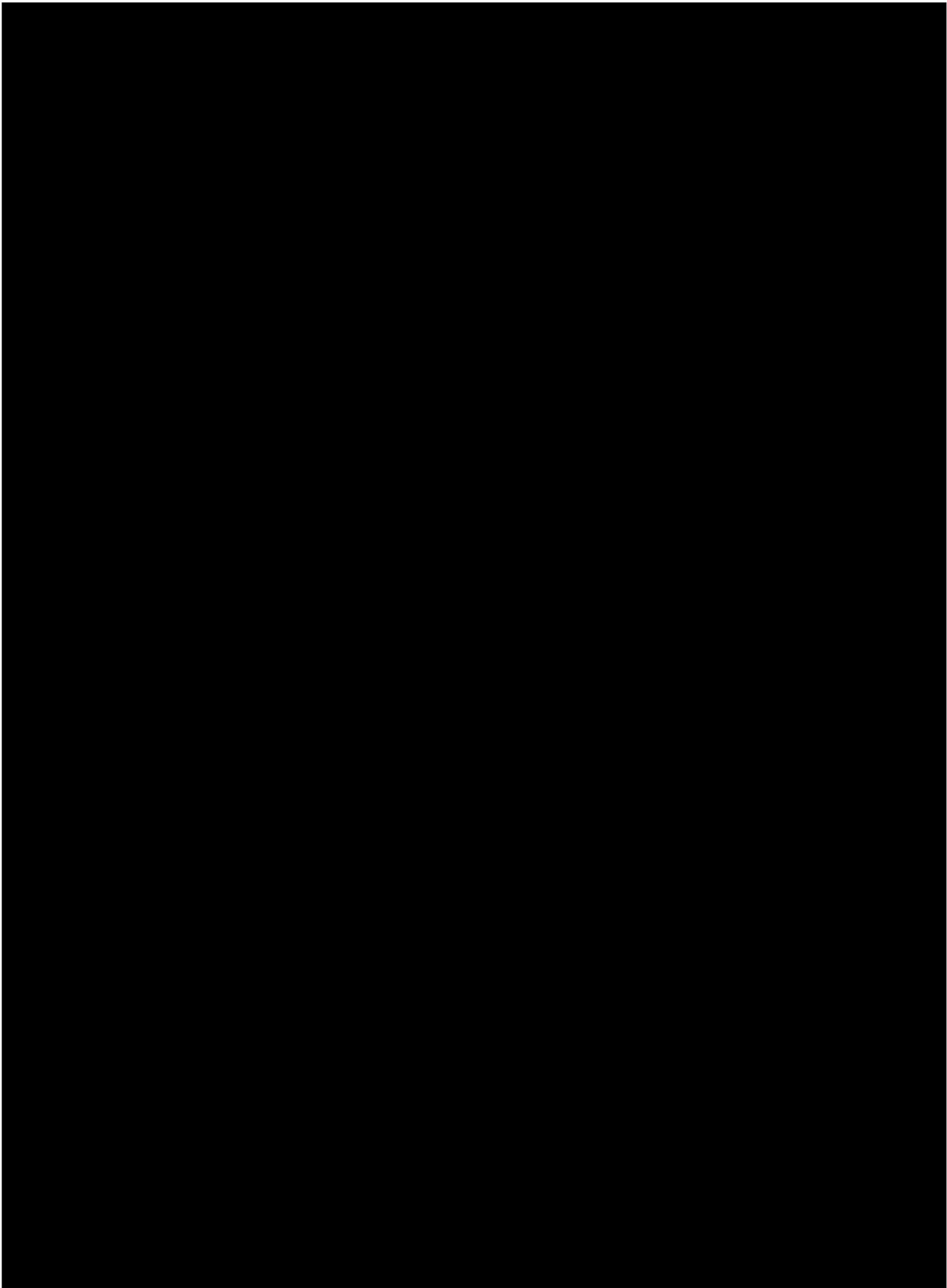
4 Forslag til endring av skatt og avgift

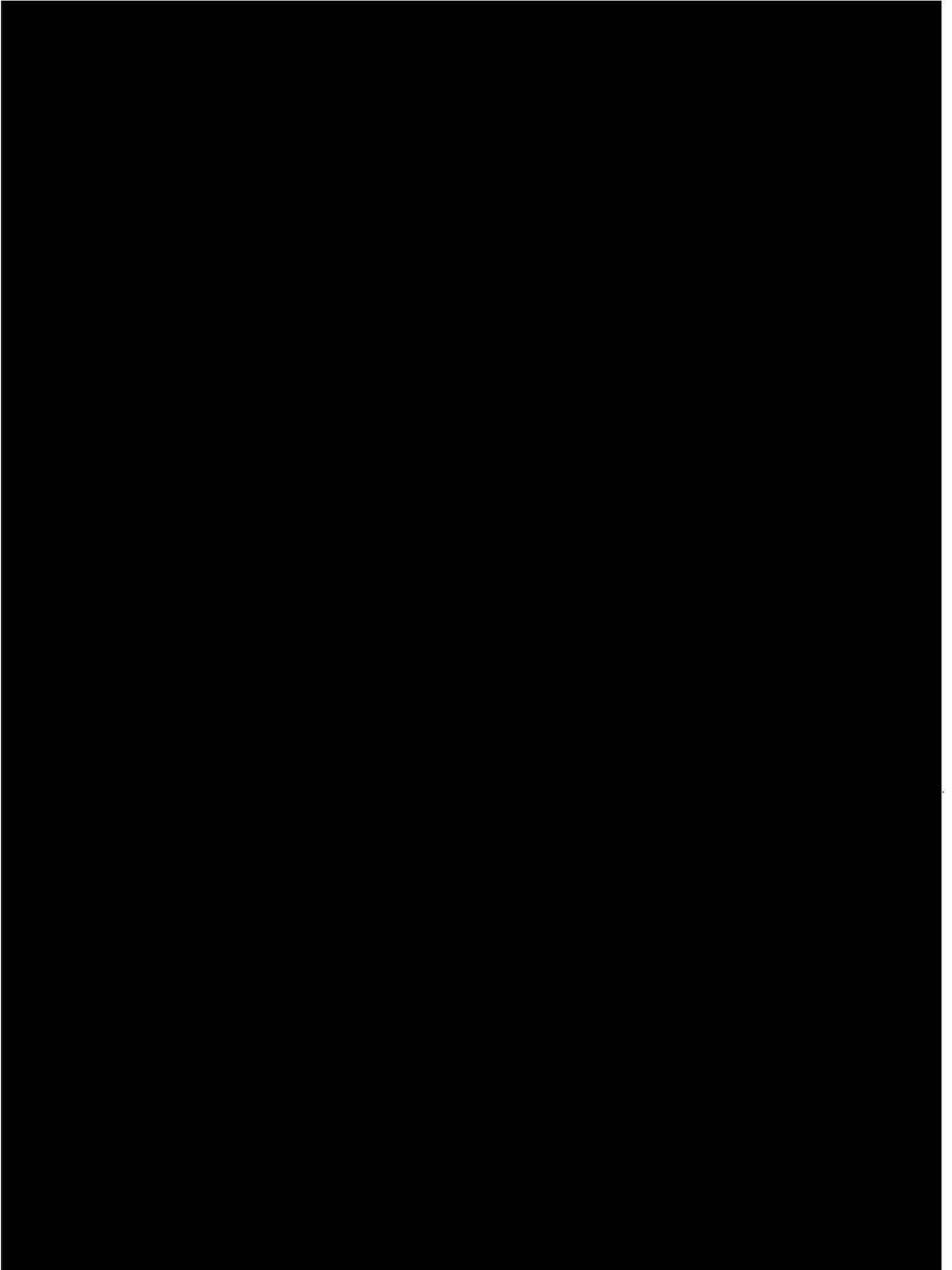
4.1 Personer som har fått saken henlagt

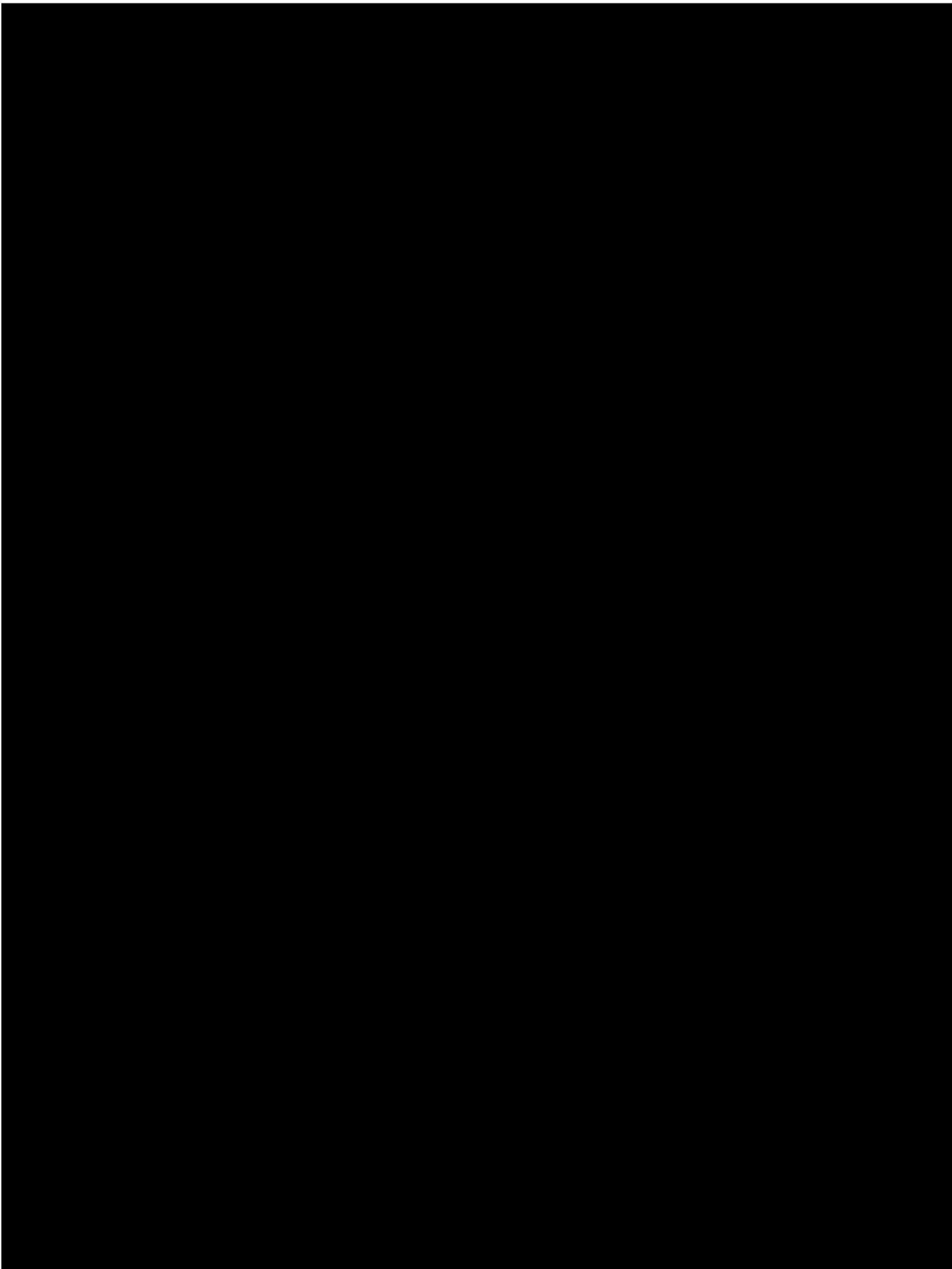
Skattekontoret har kontrollert totalt 95 personer som har fått tildelt pendlerbolig fra Statsministerens kontor i kontrollperioden. Av disse har skattekontoret i 78 tilfeller konkludert med at vilkårene for å få skattefri dekning av pendlerbolig fra Statsministerens kontor er oppfylt, og at fastsettingen derfor ikke tas opp til endring.

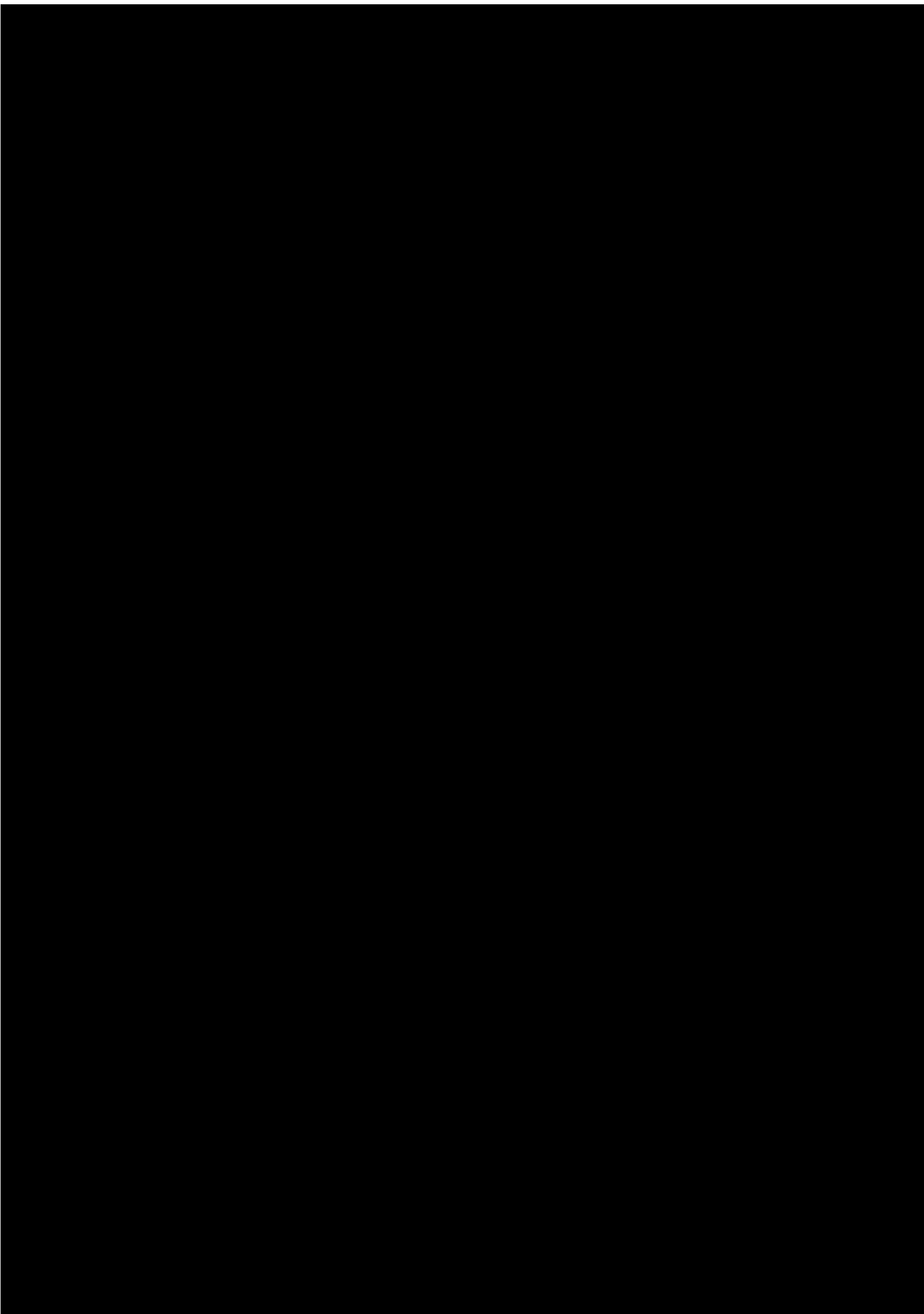


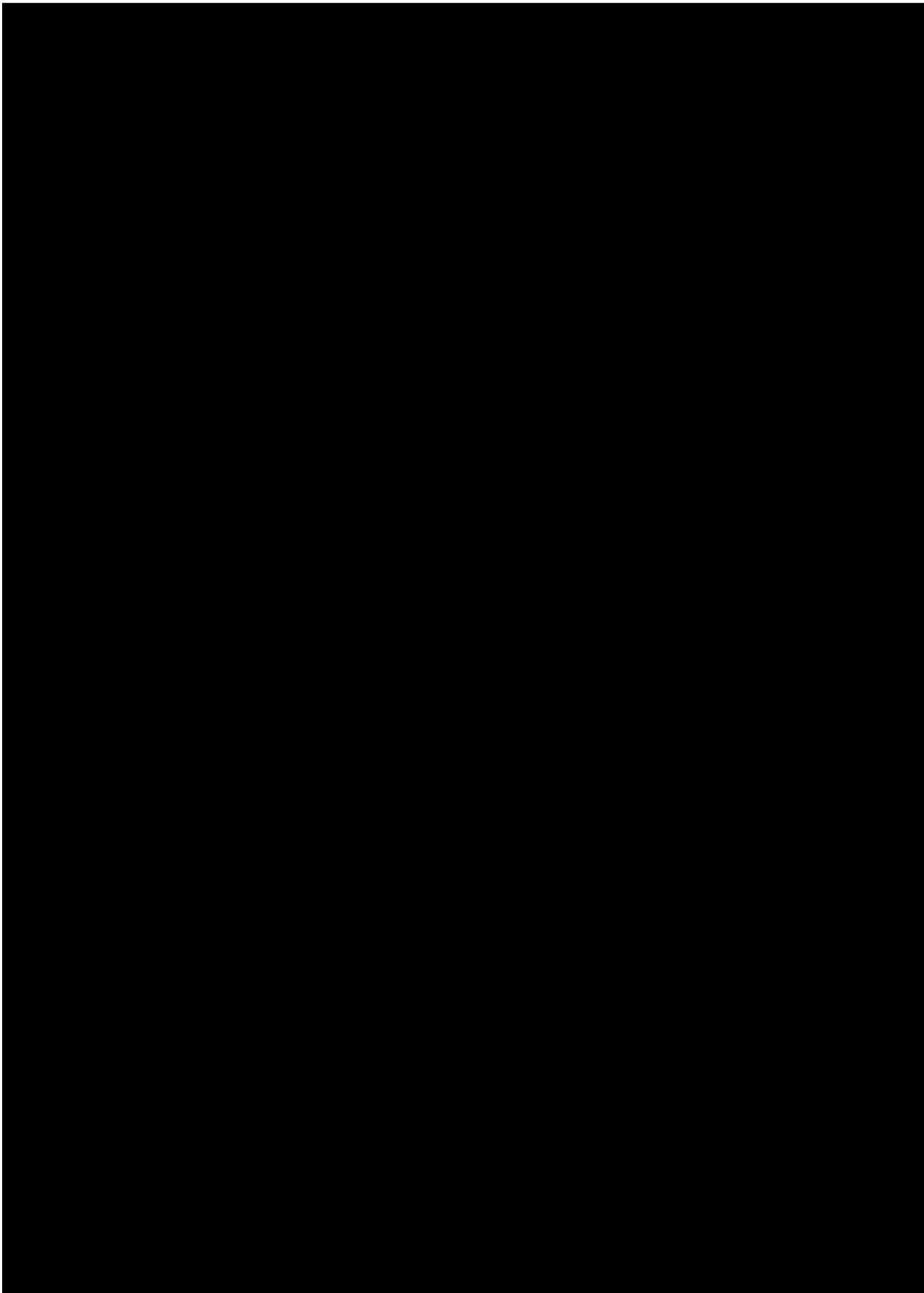


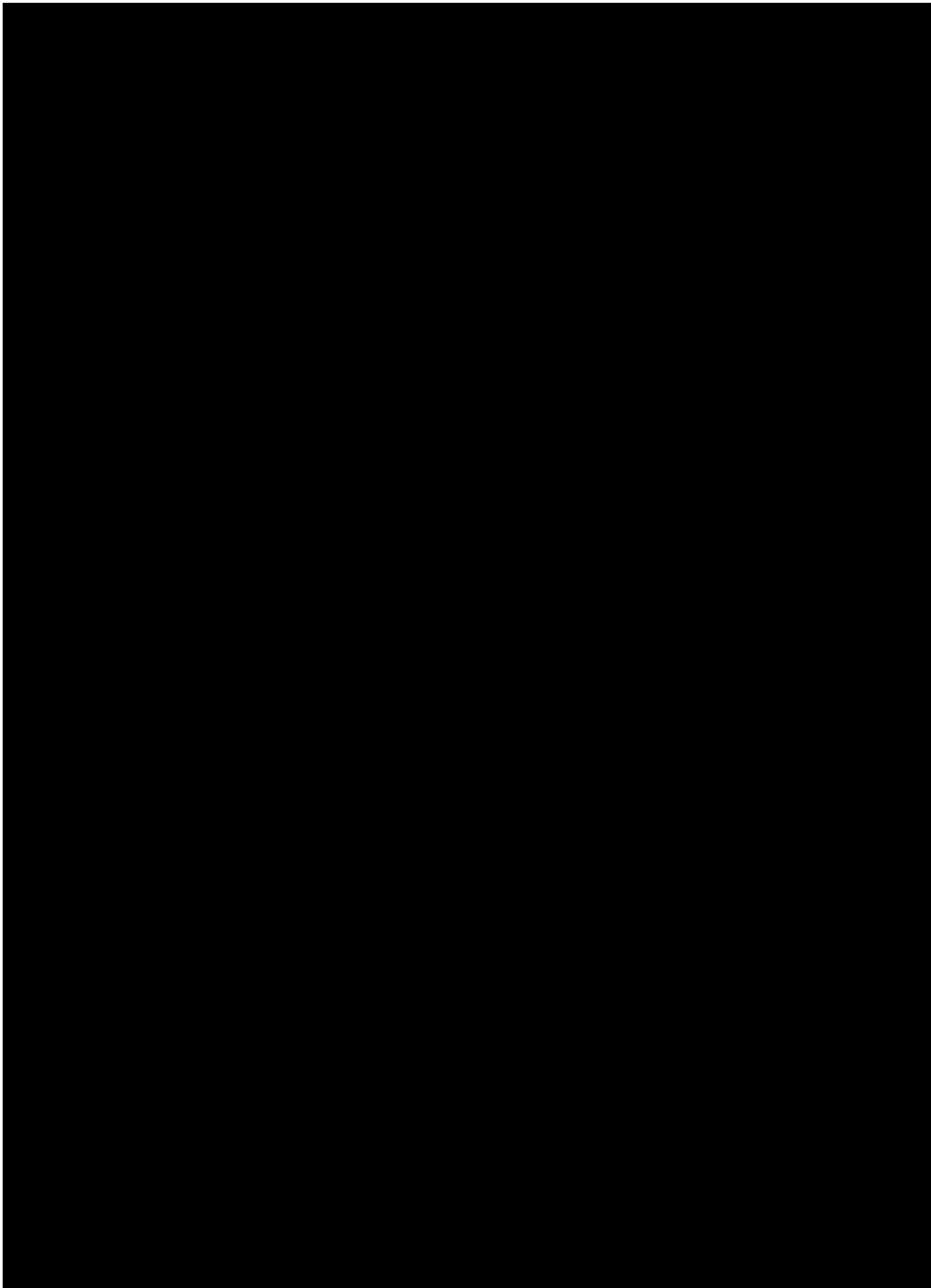


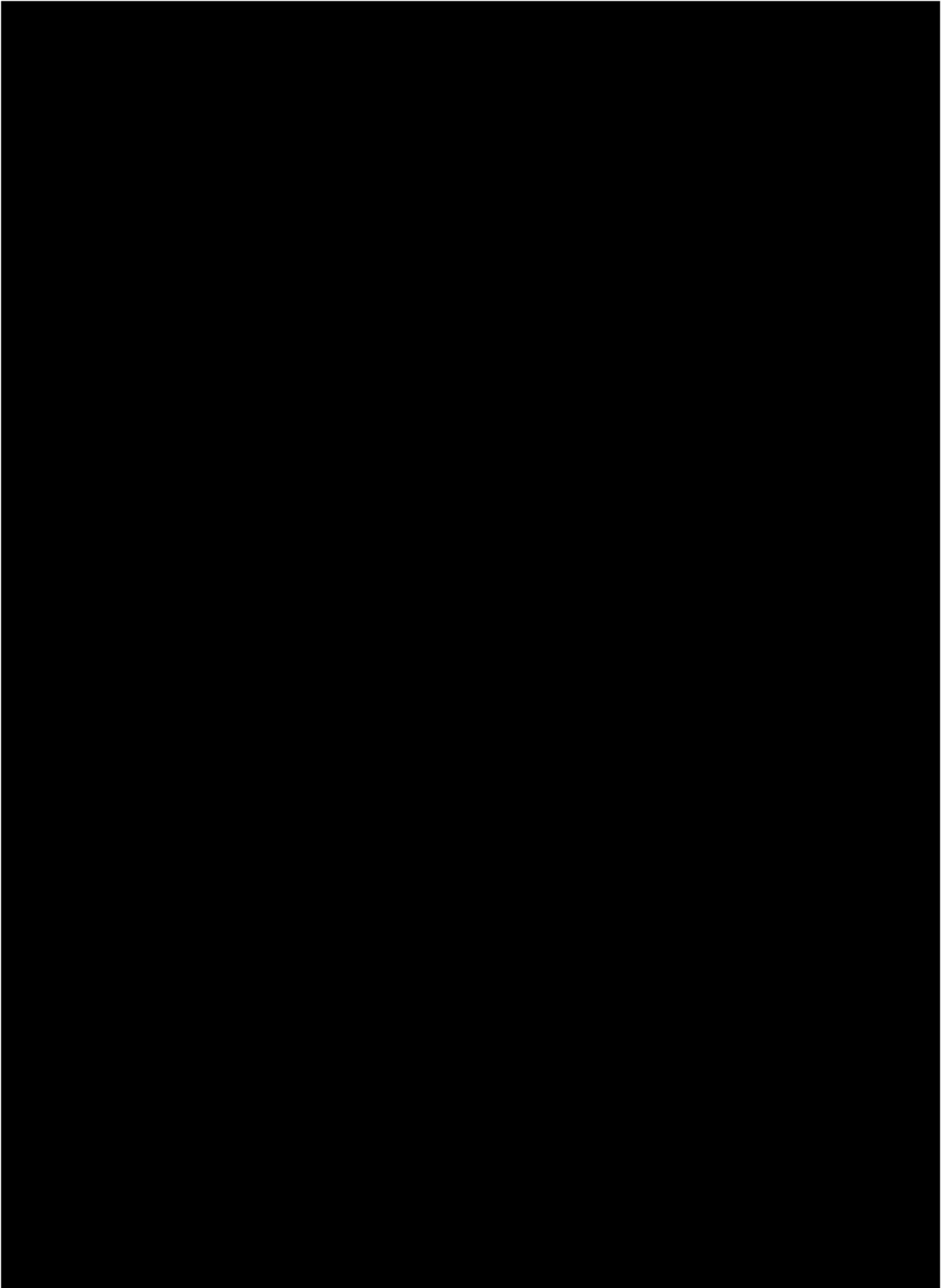


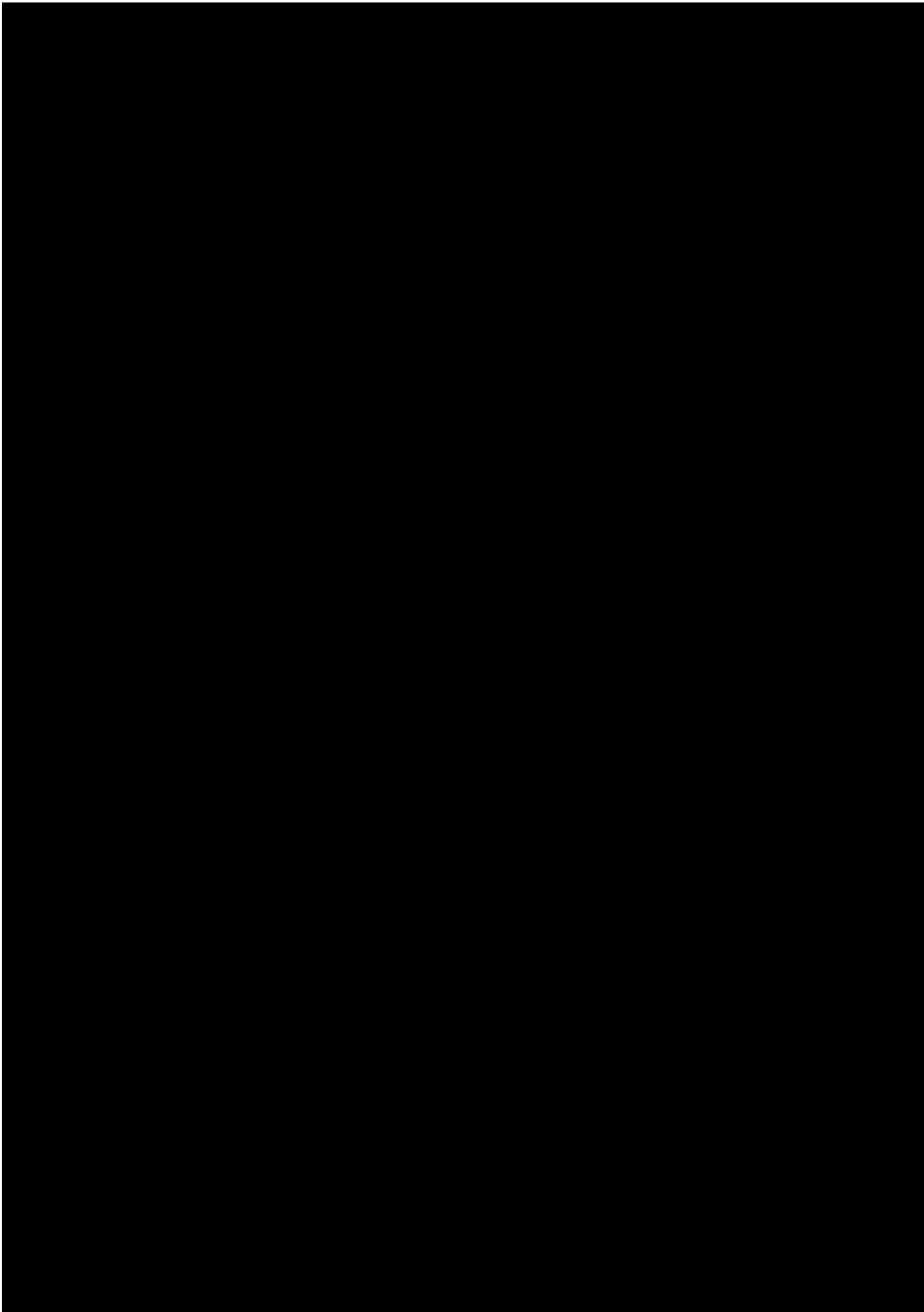


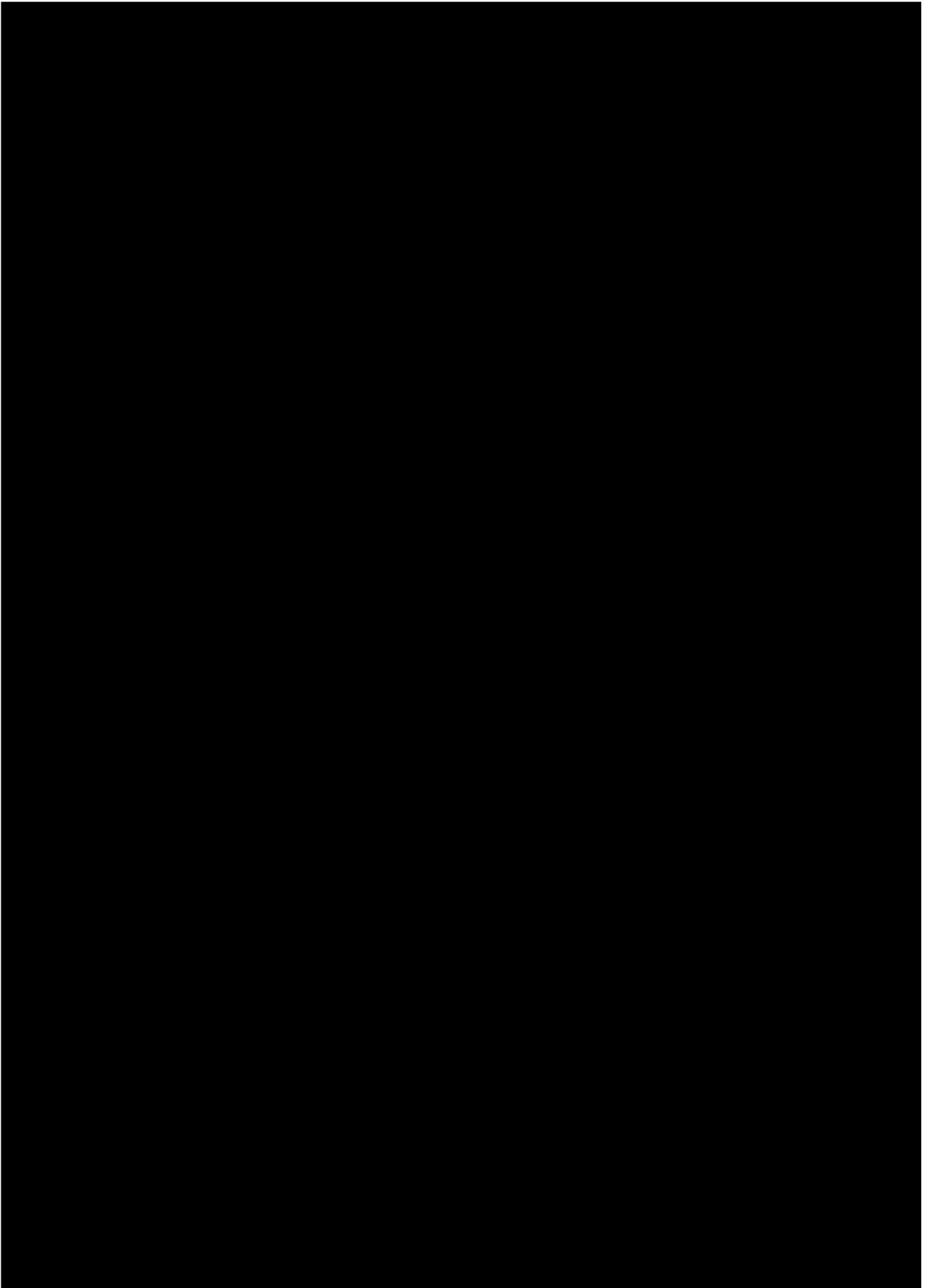


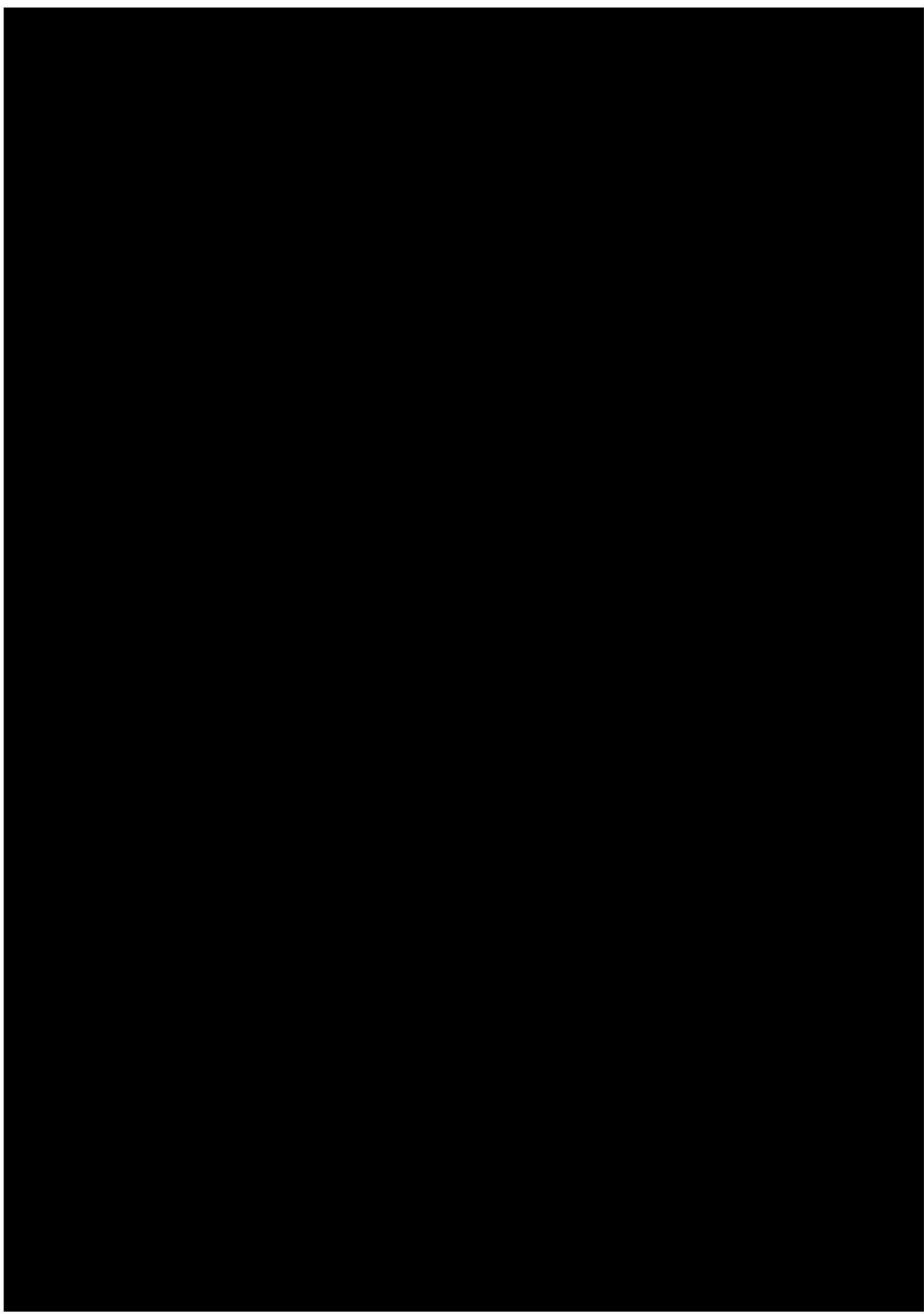


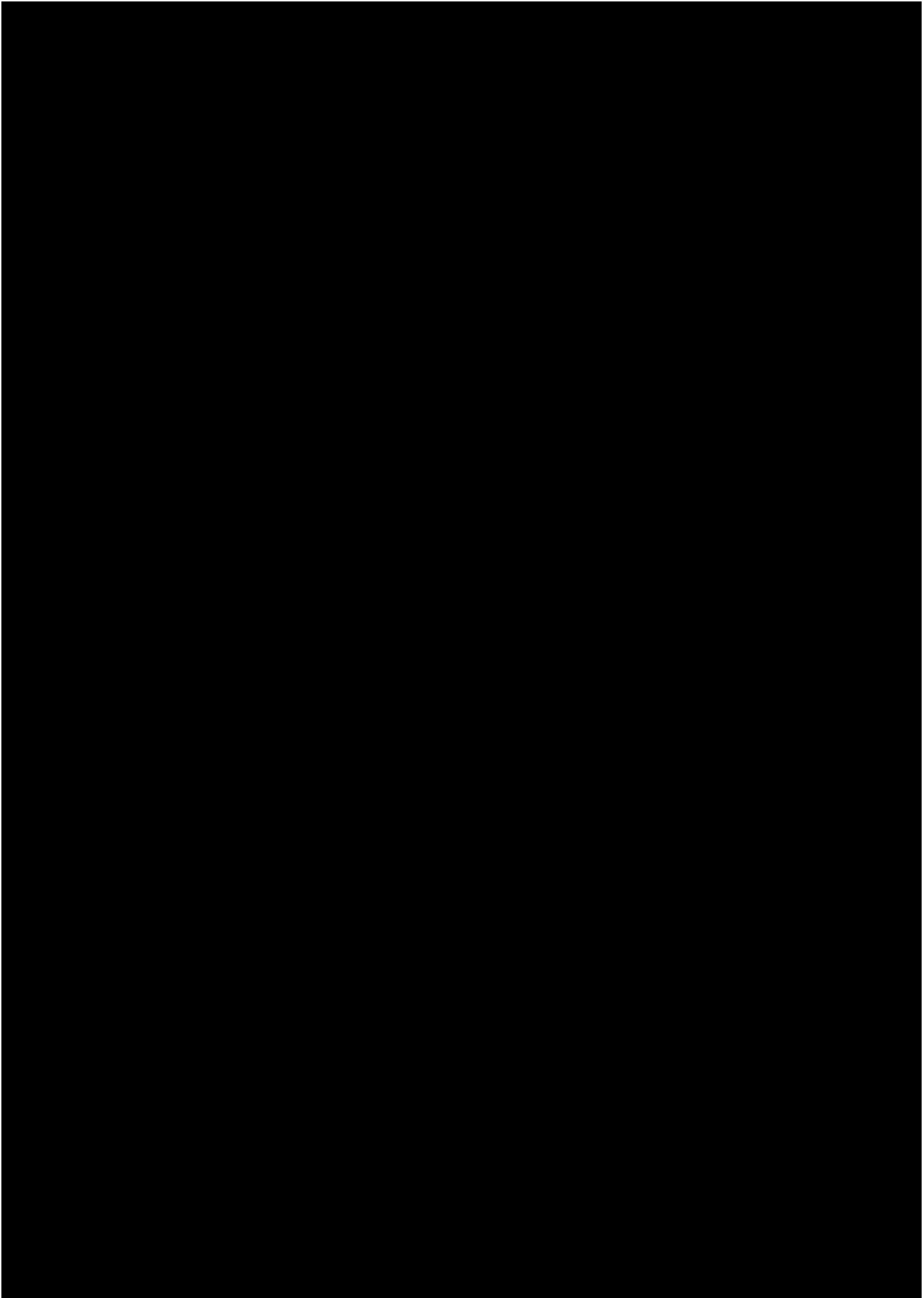


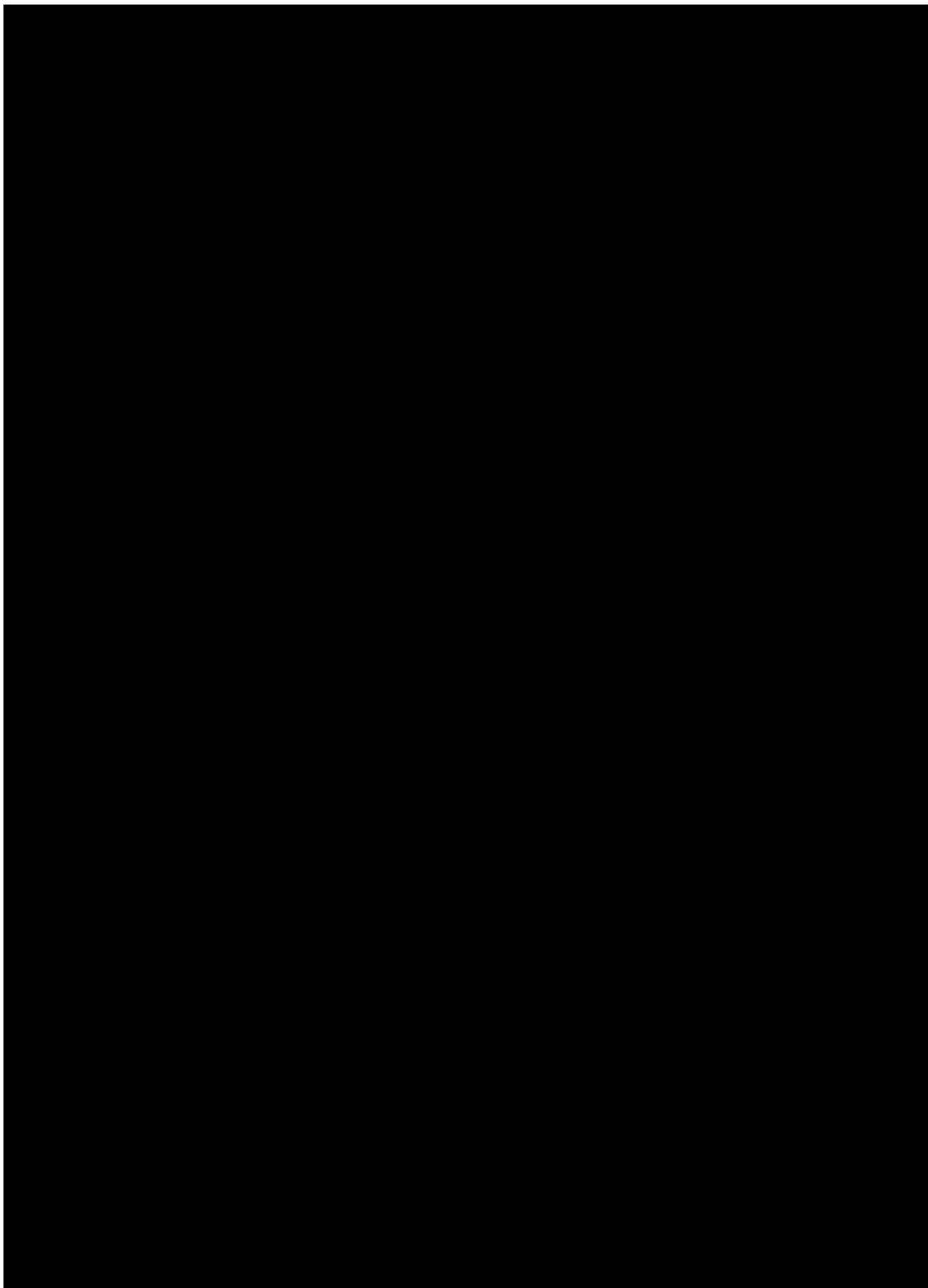


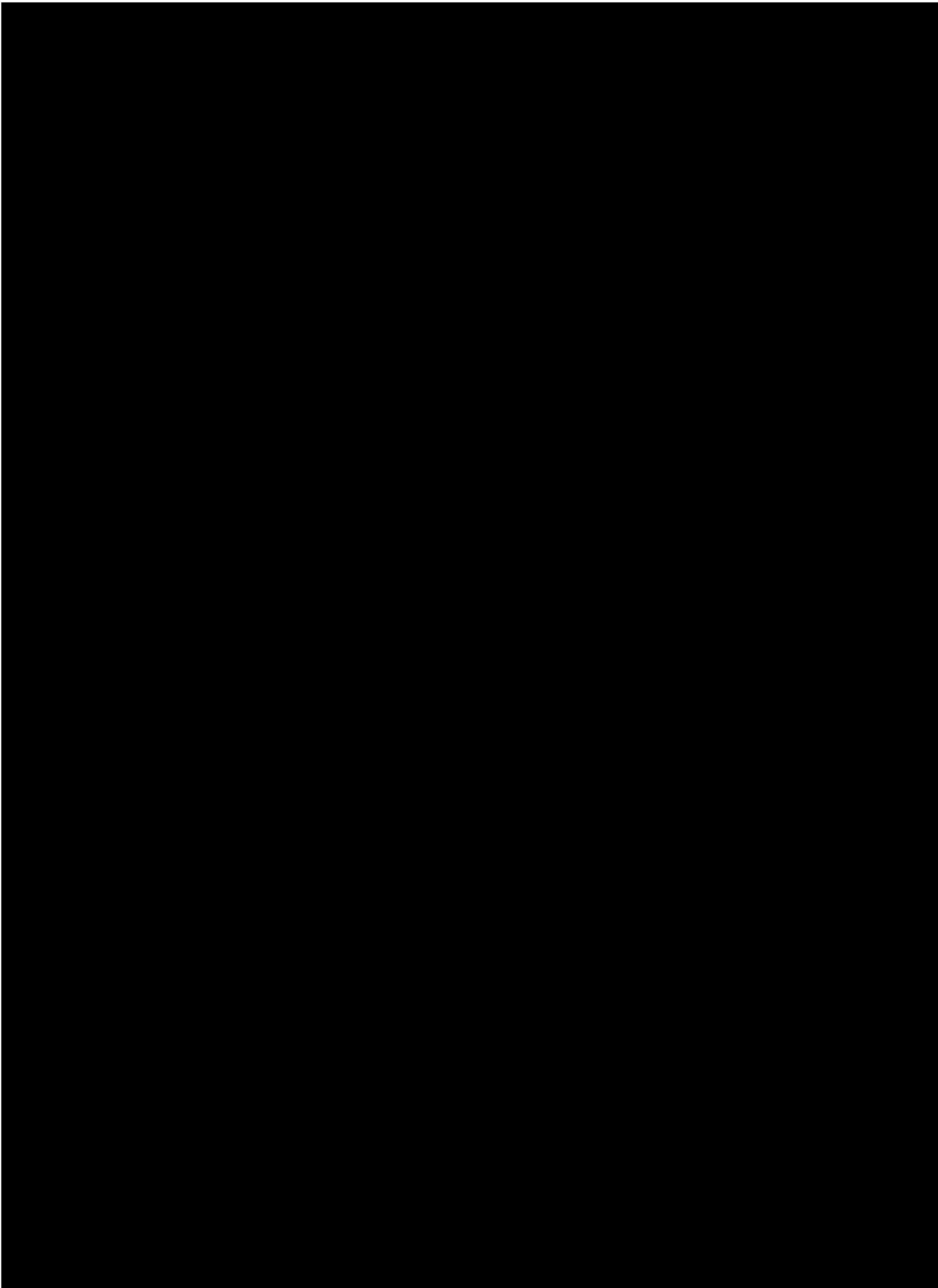


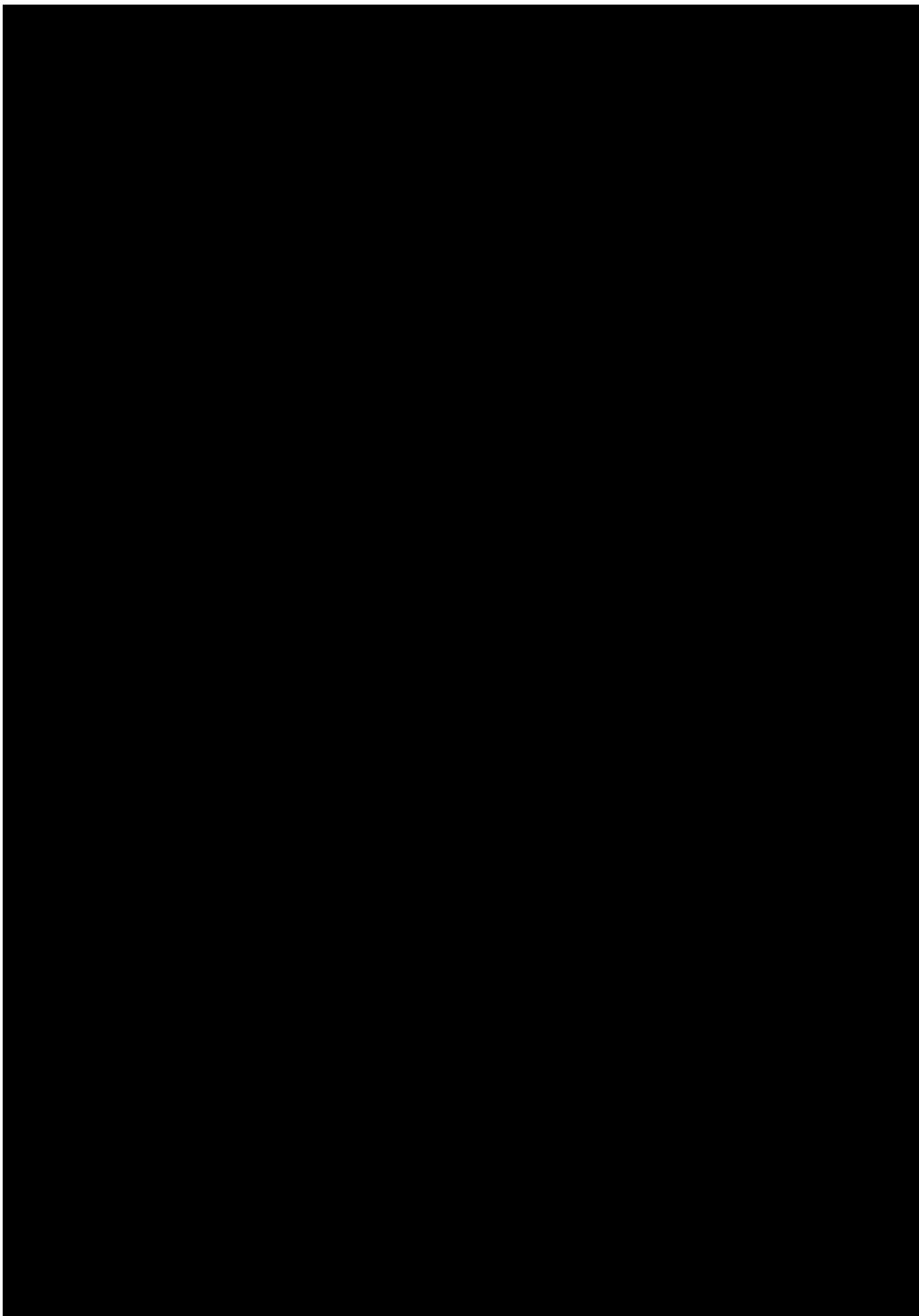


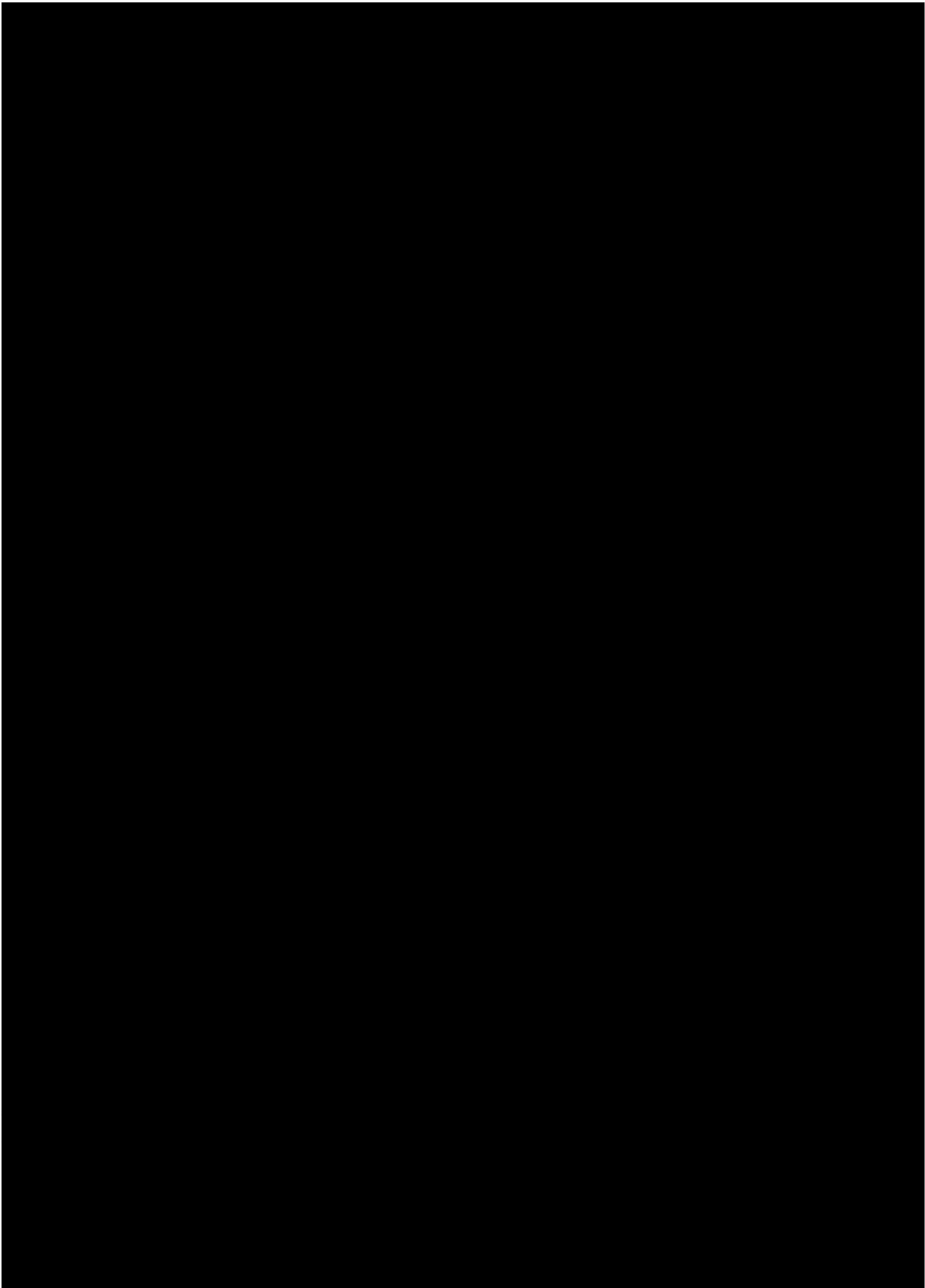


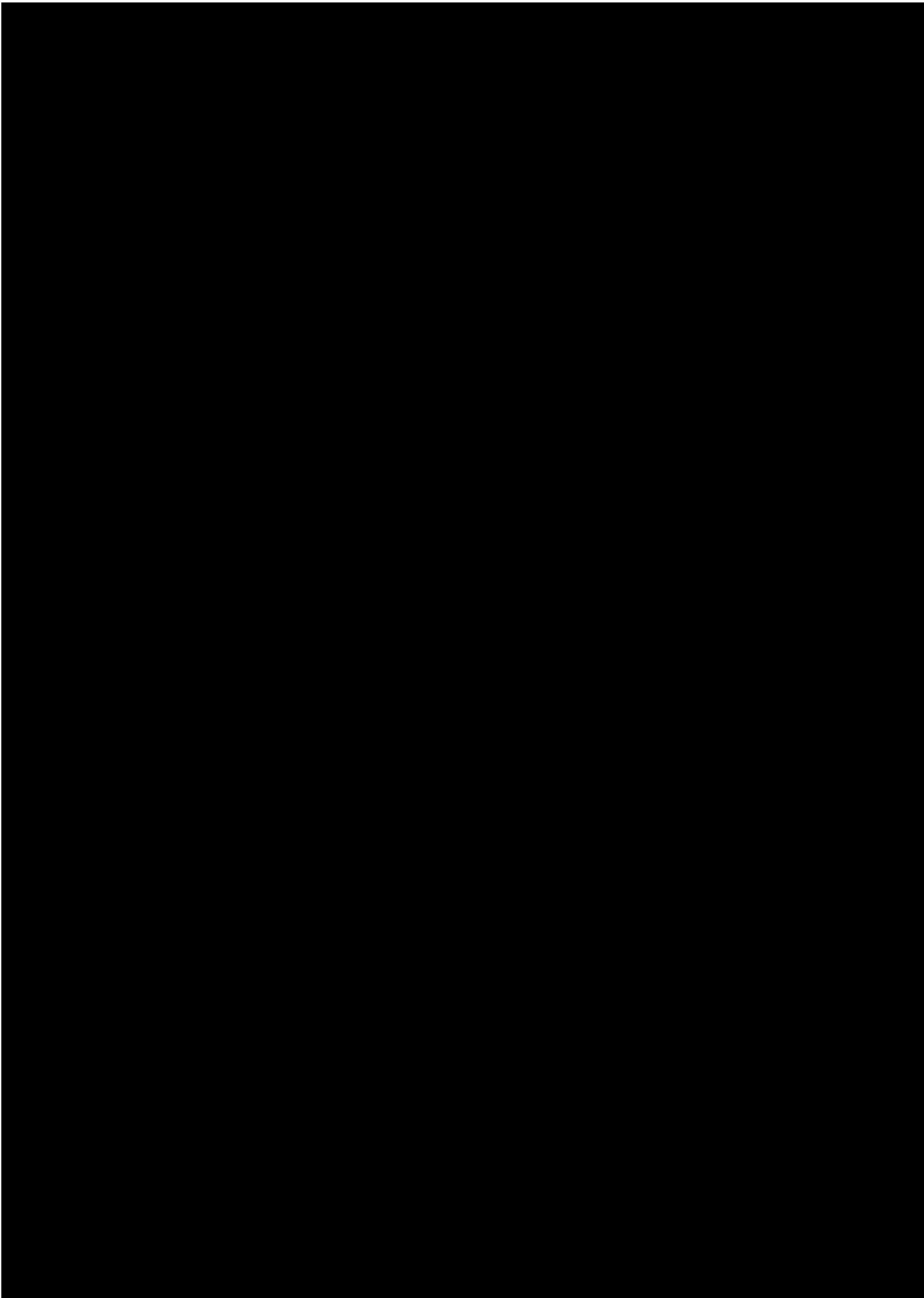


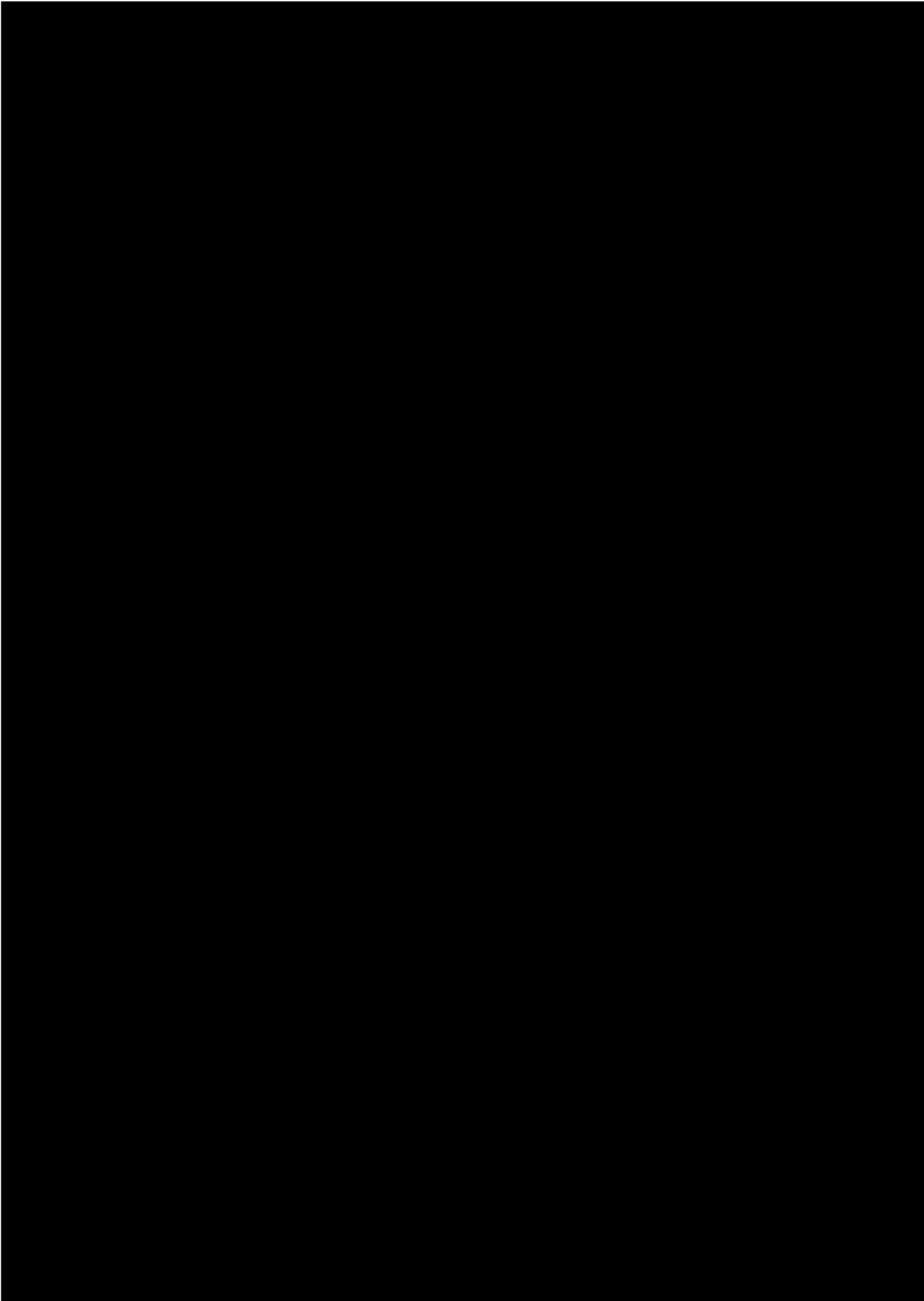


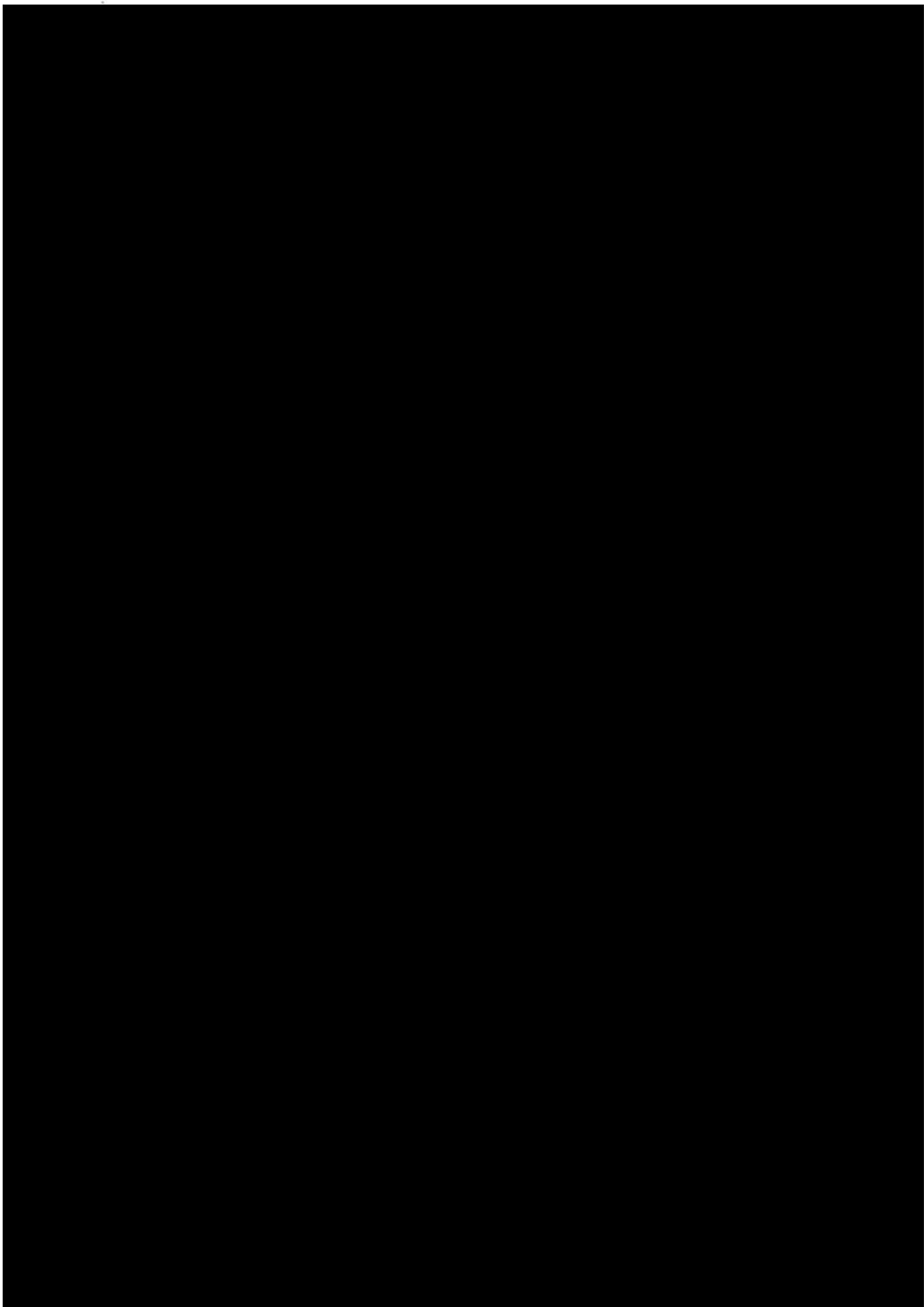


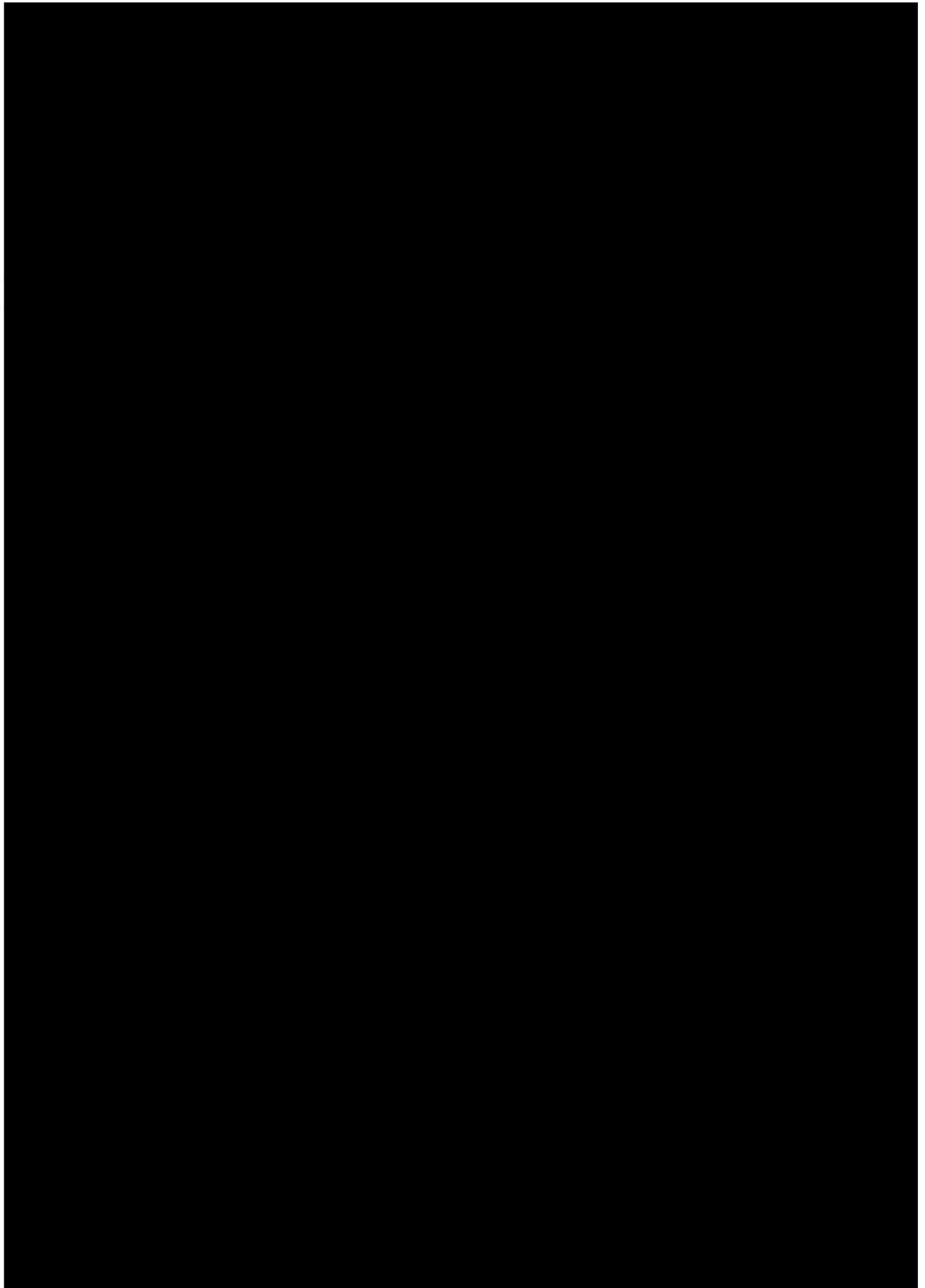


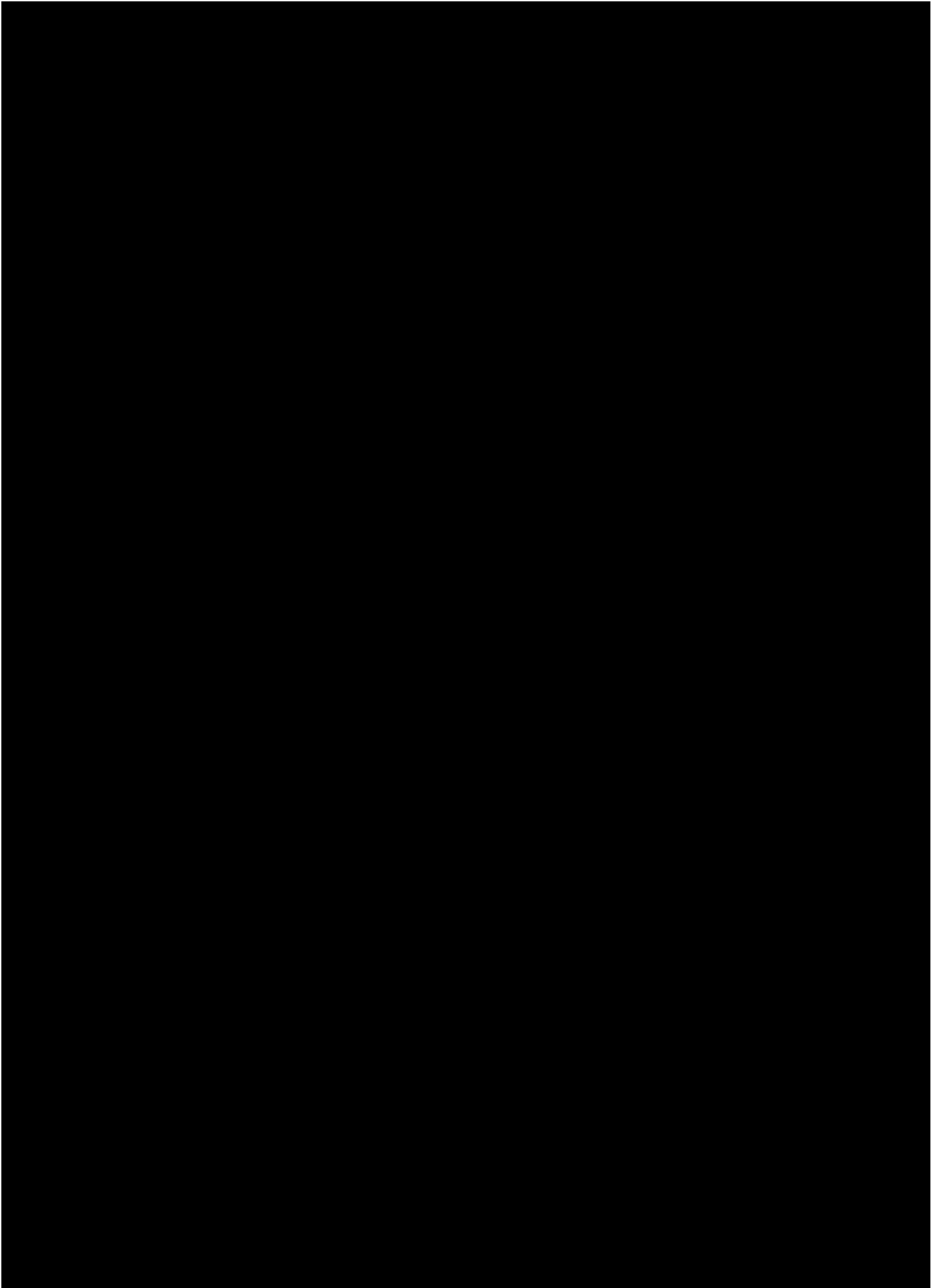


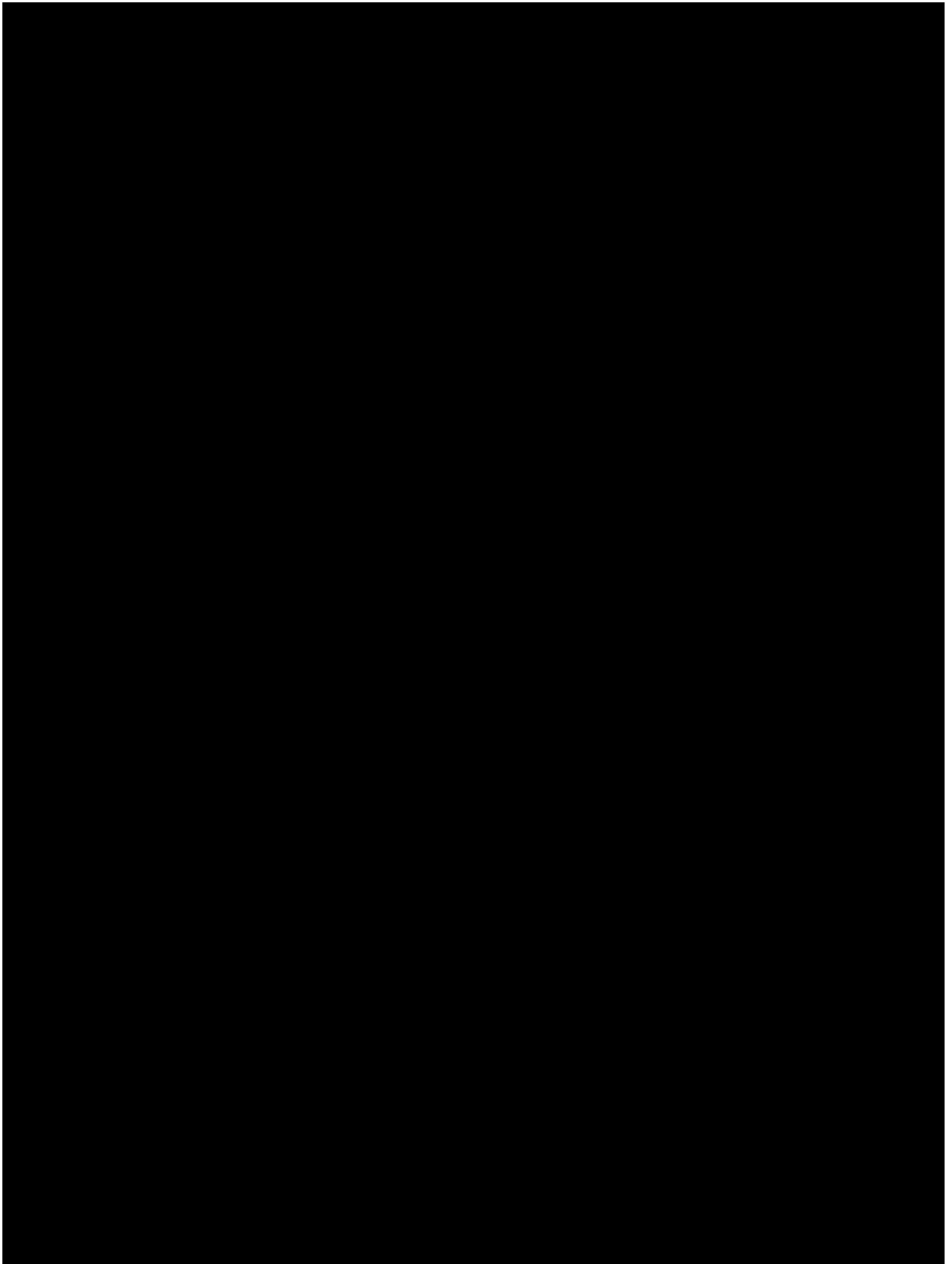


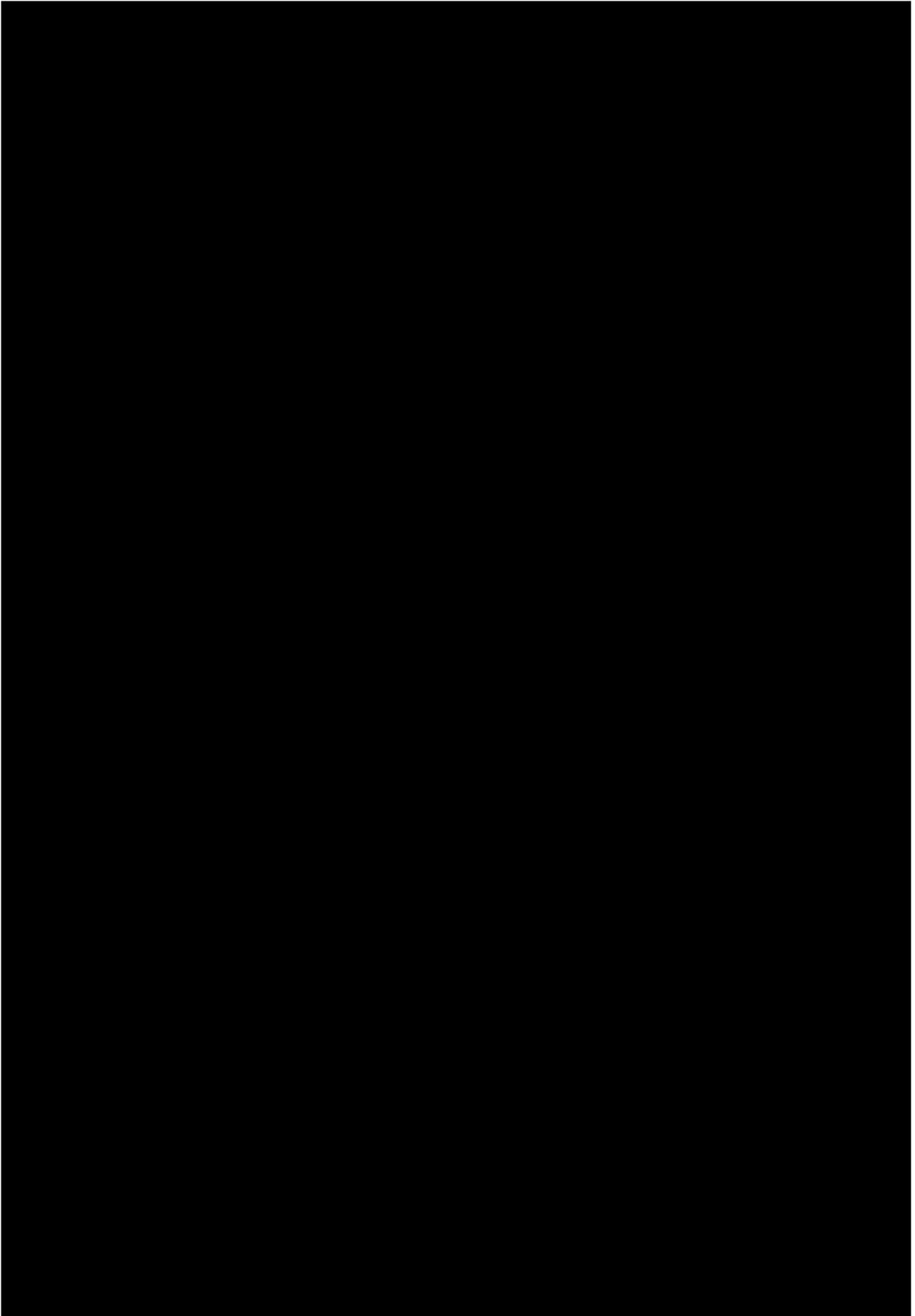


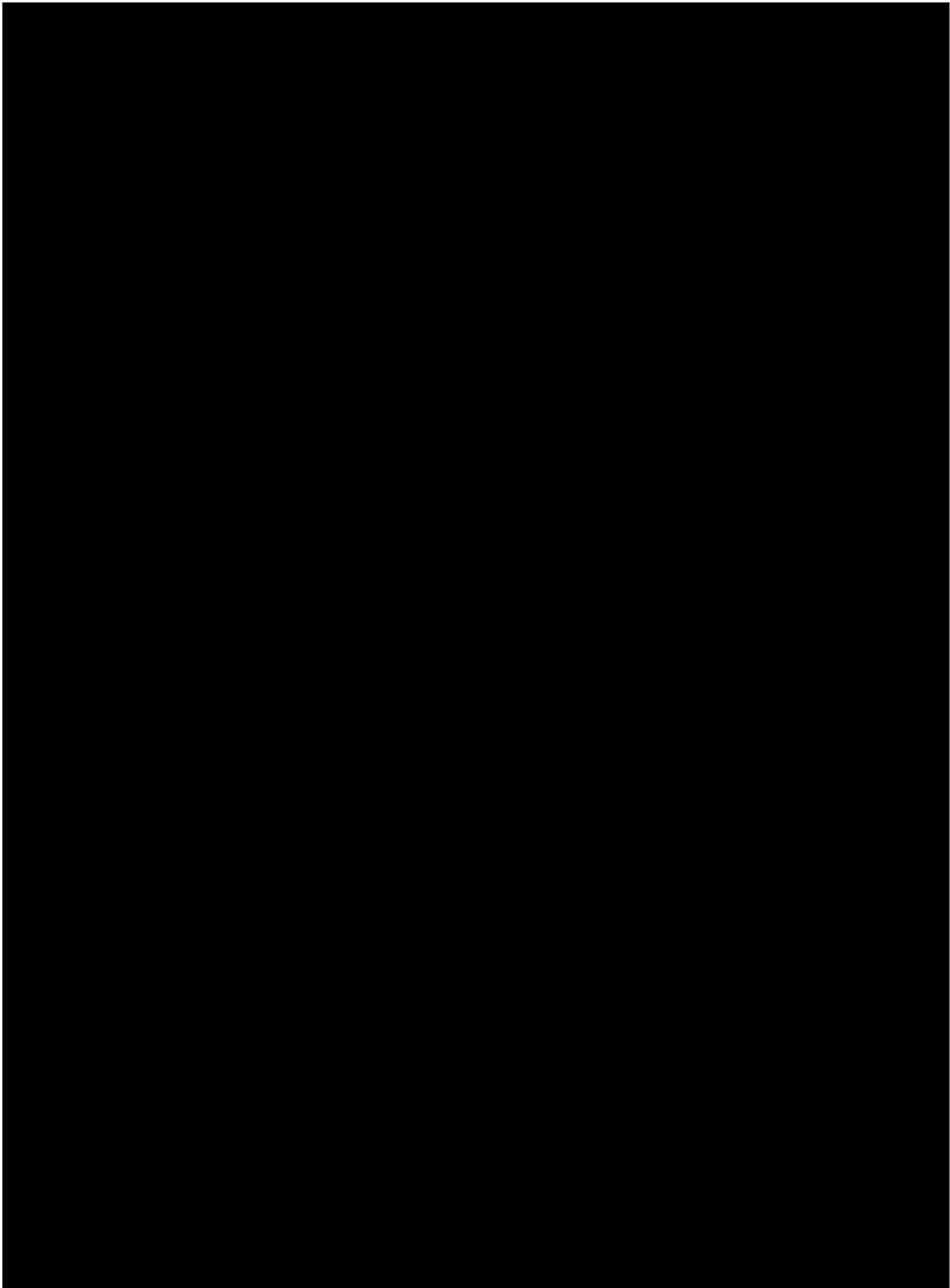


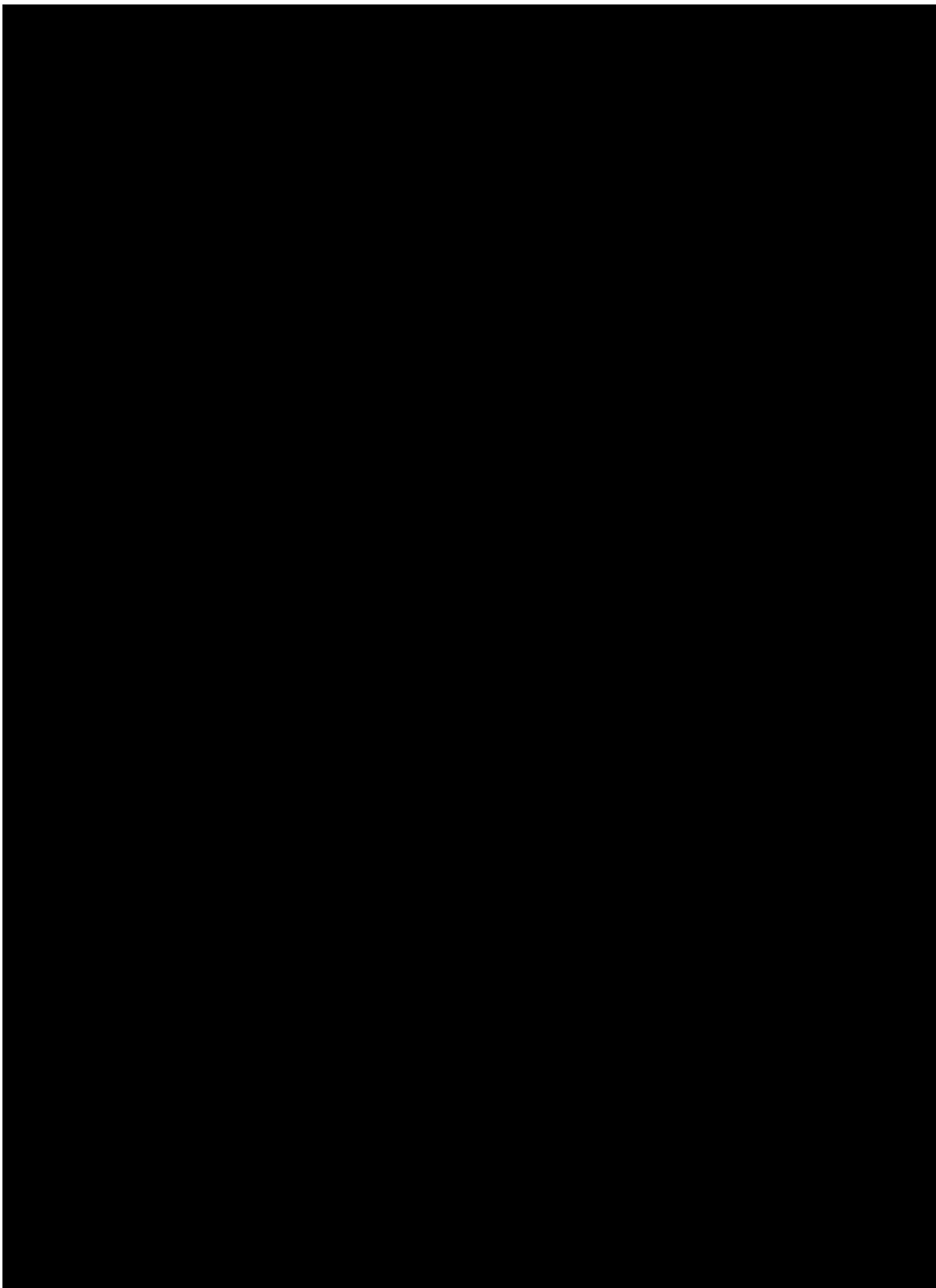


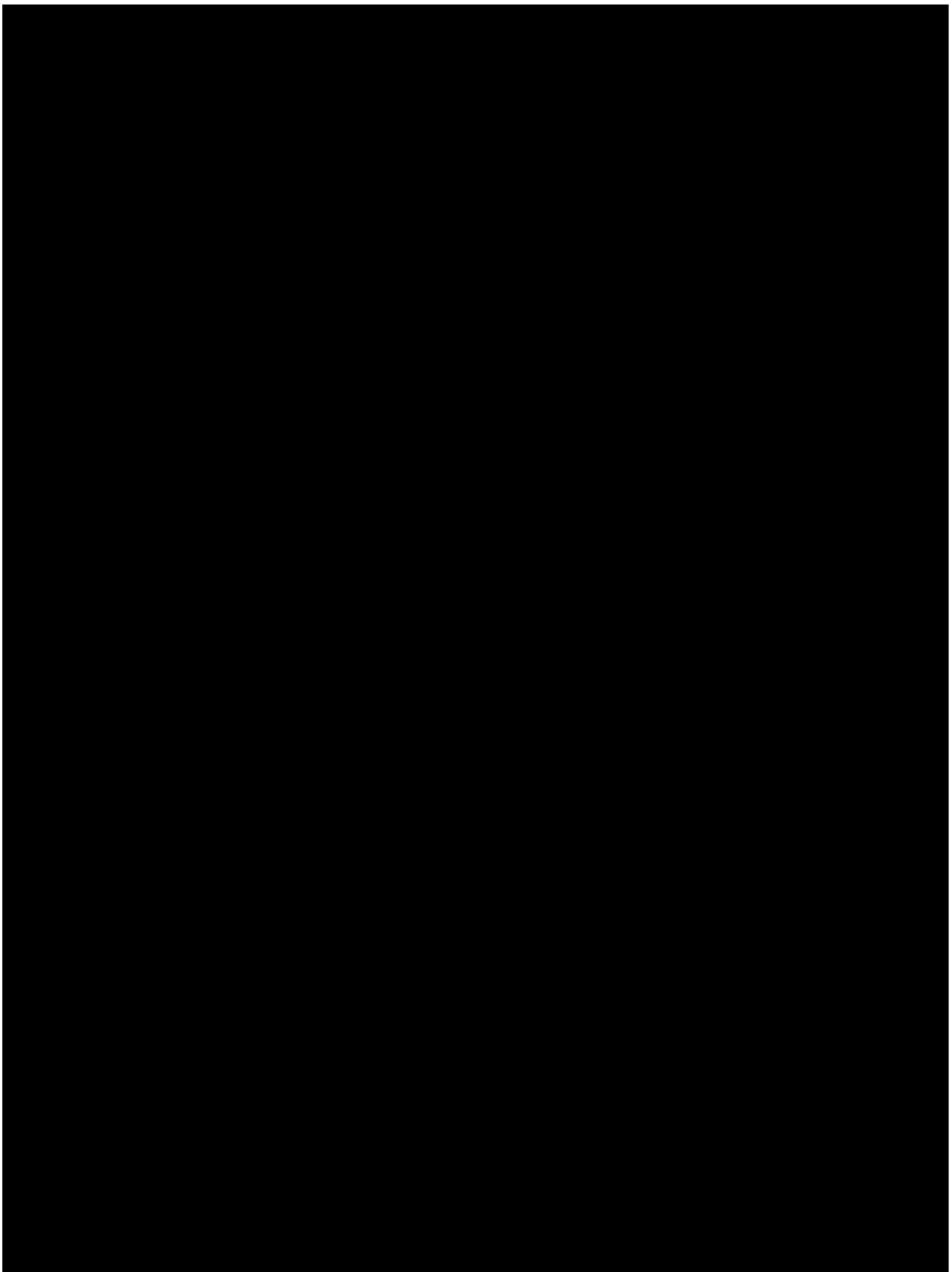


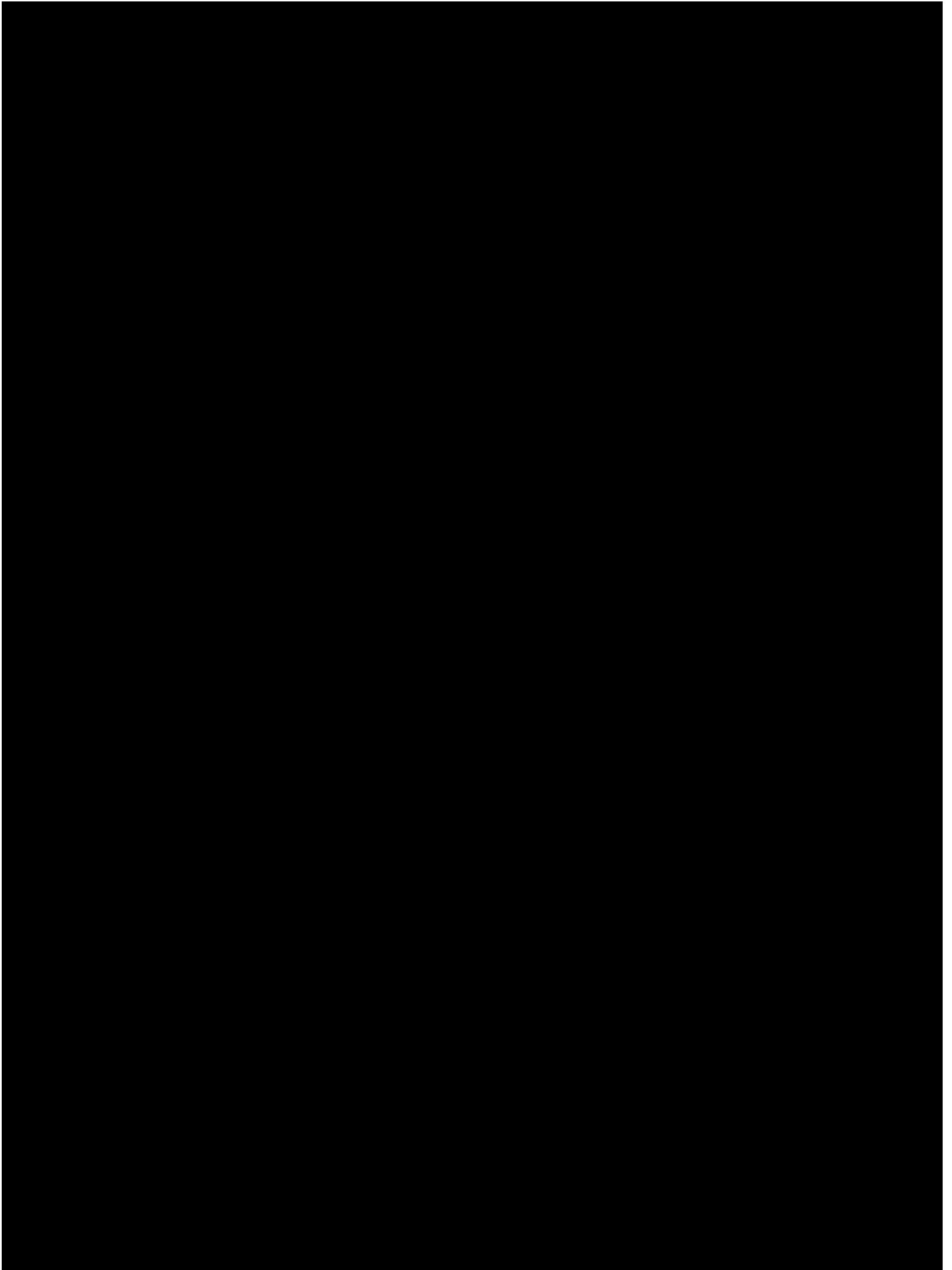


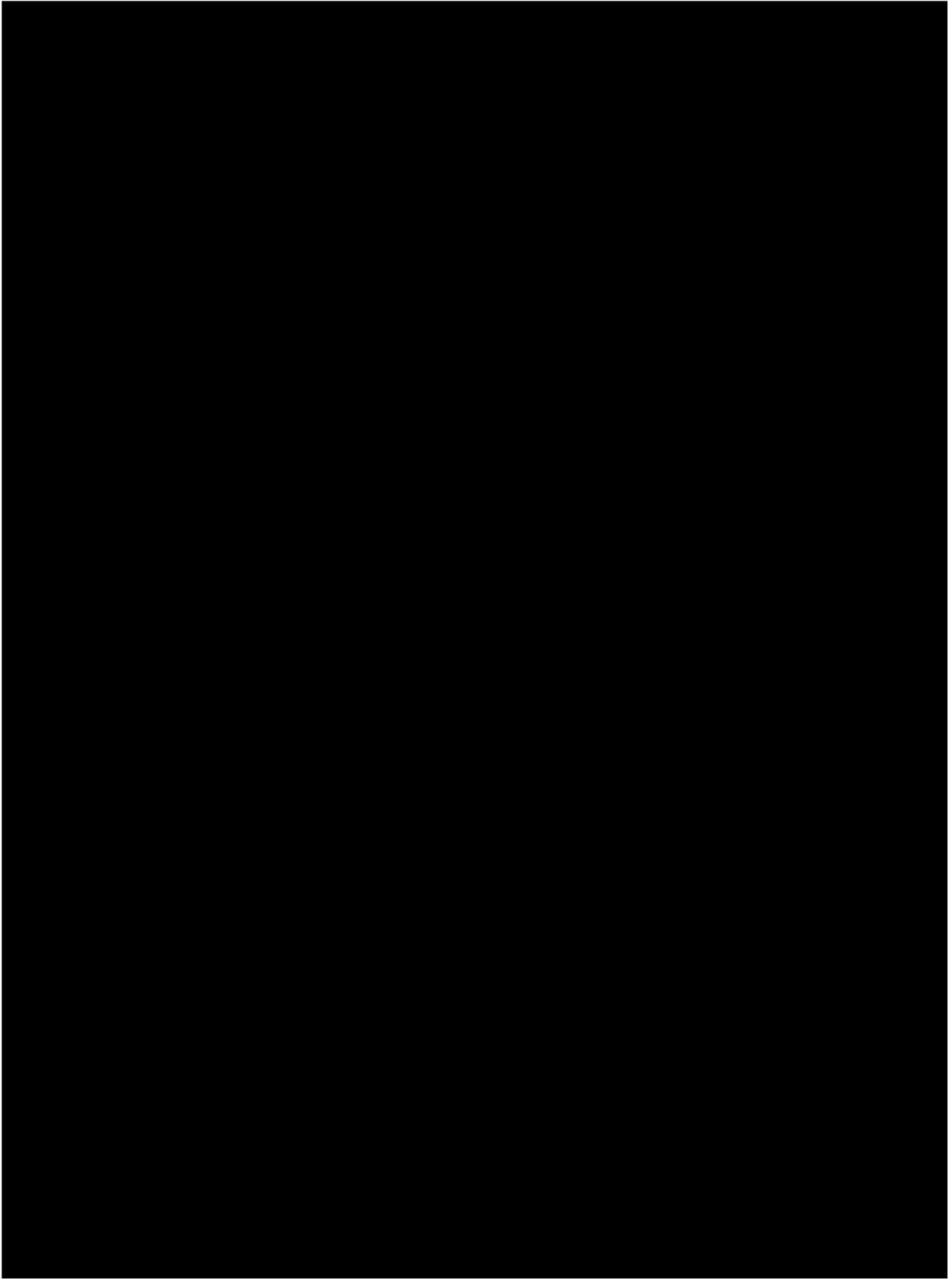


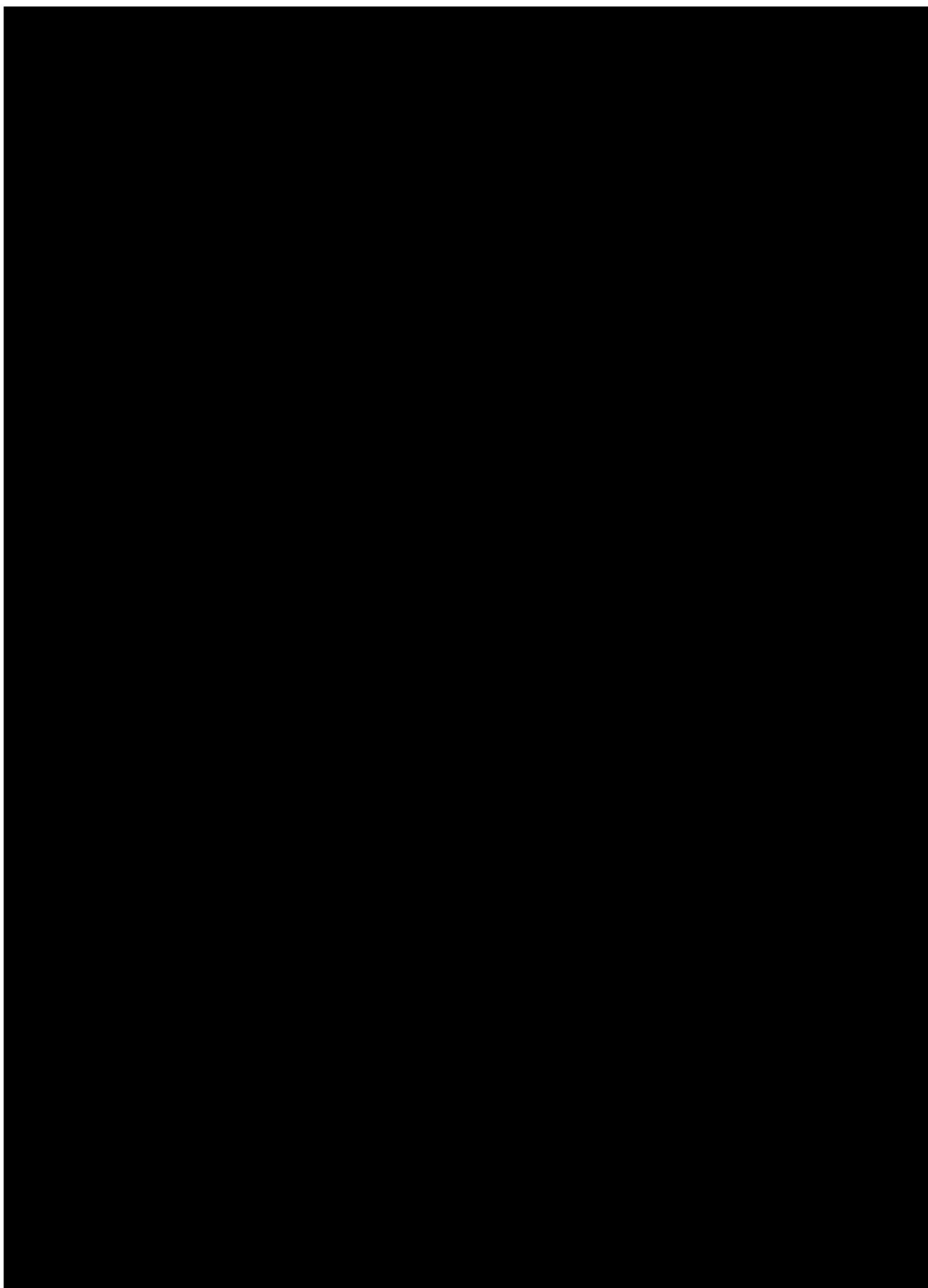


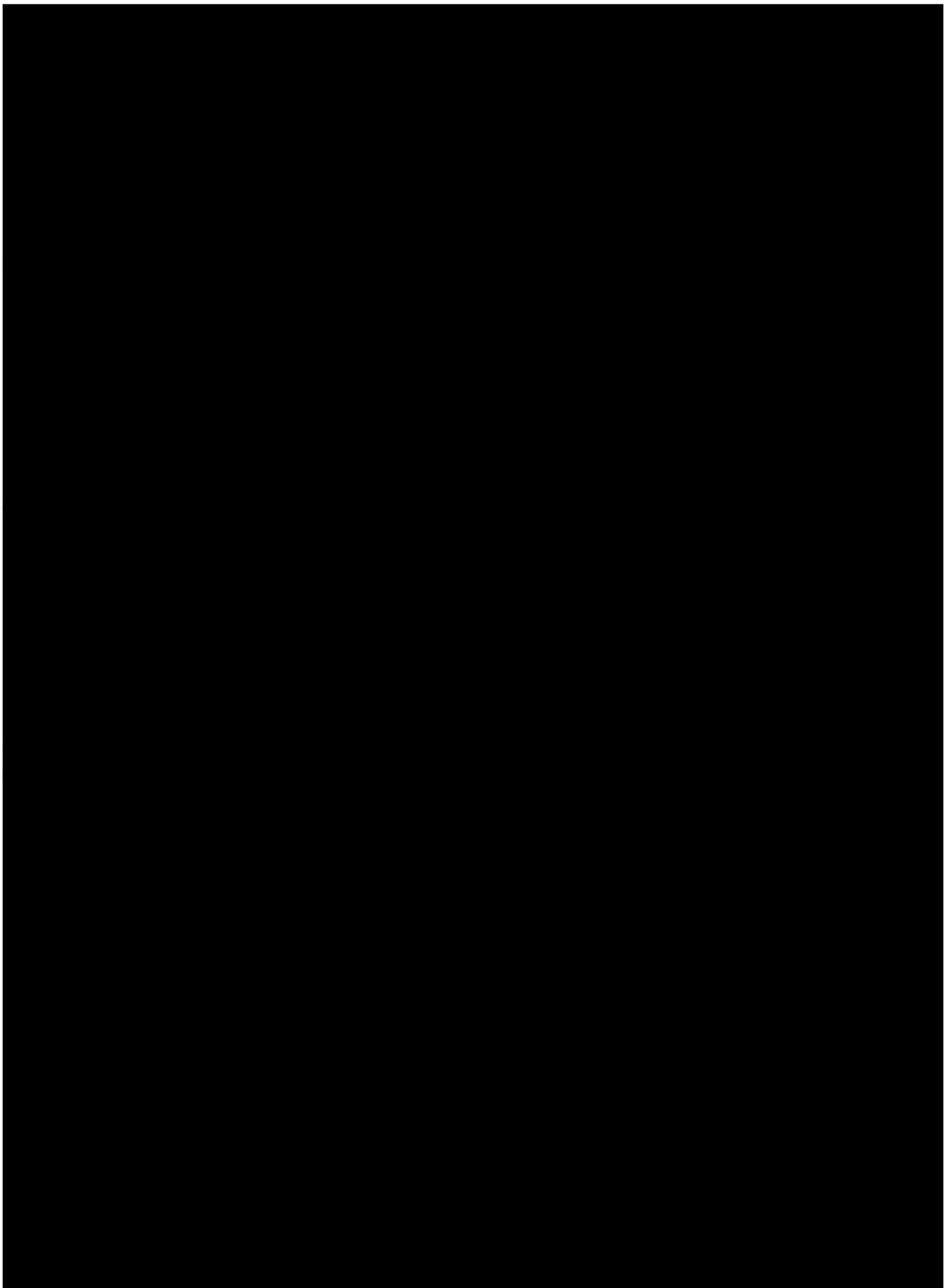


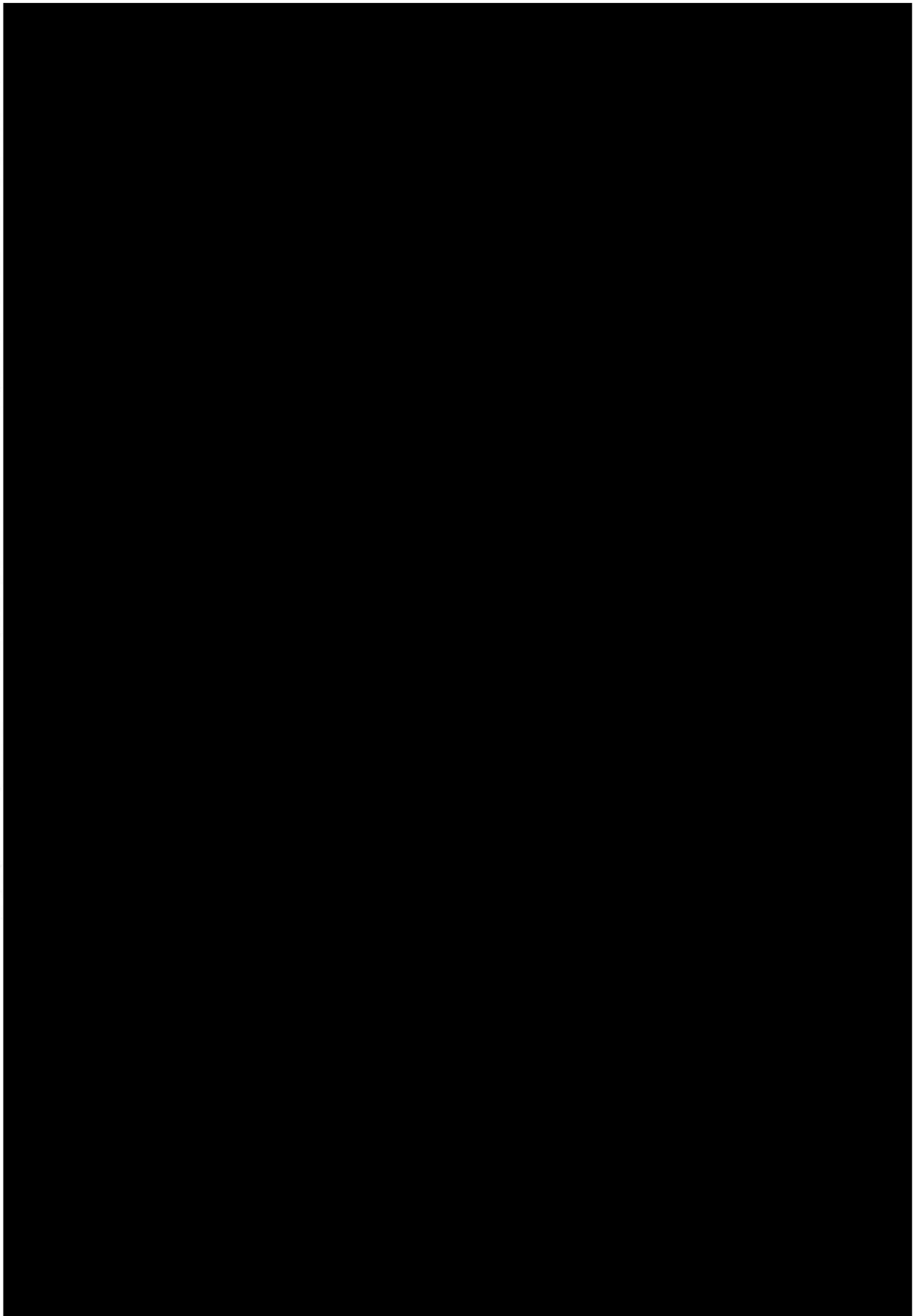


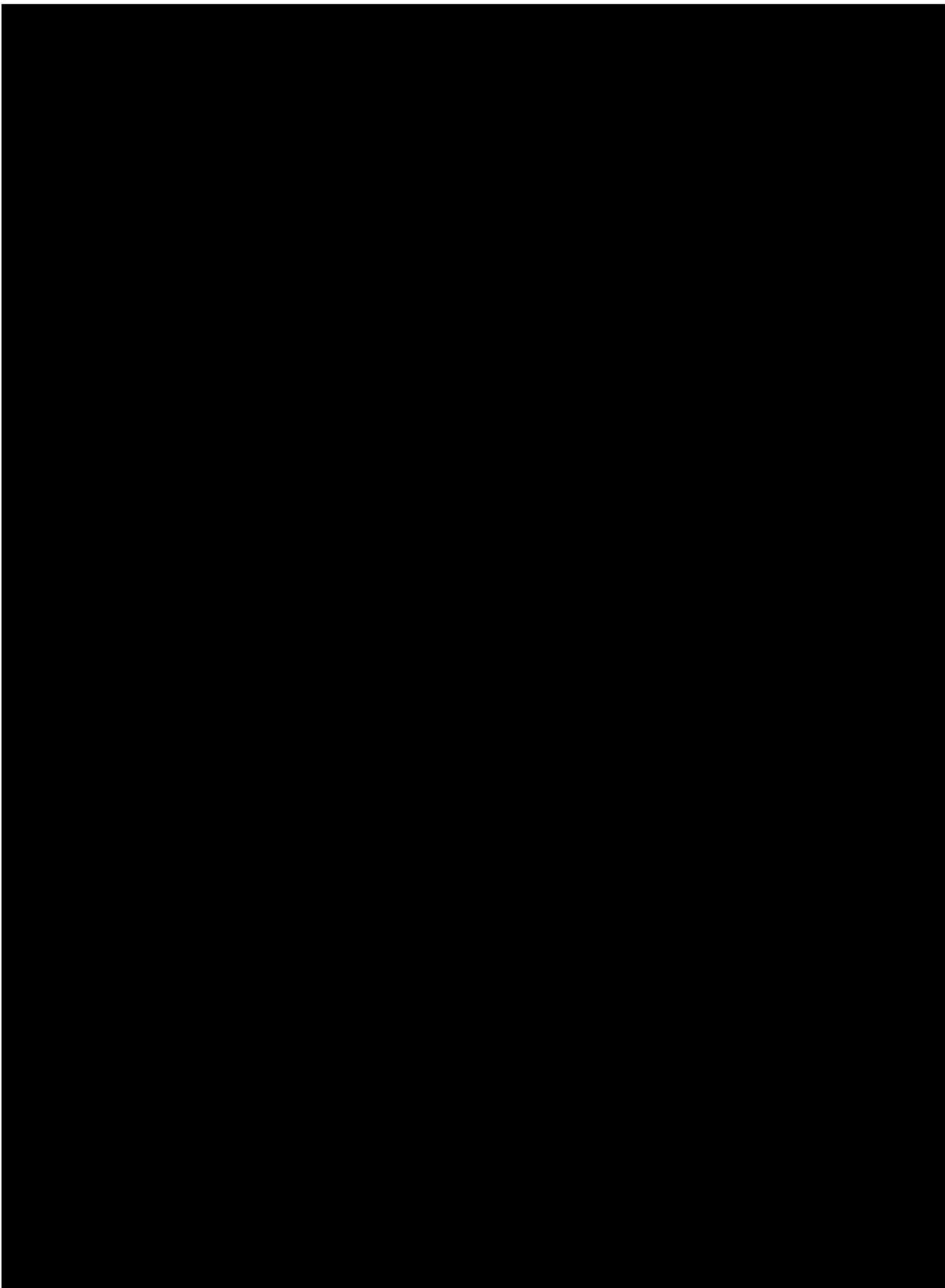


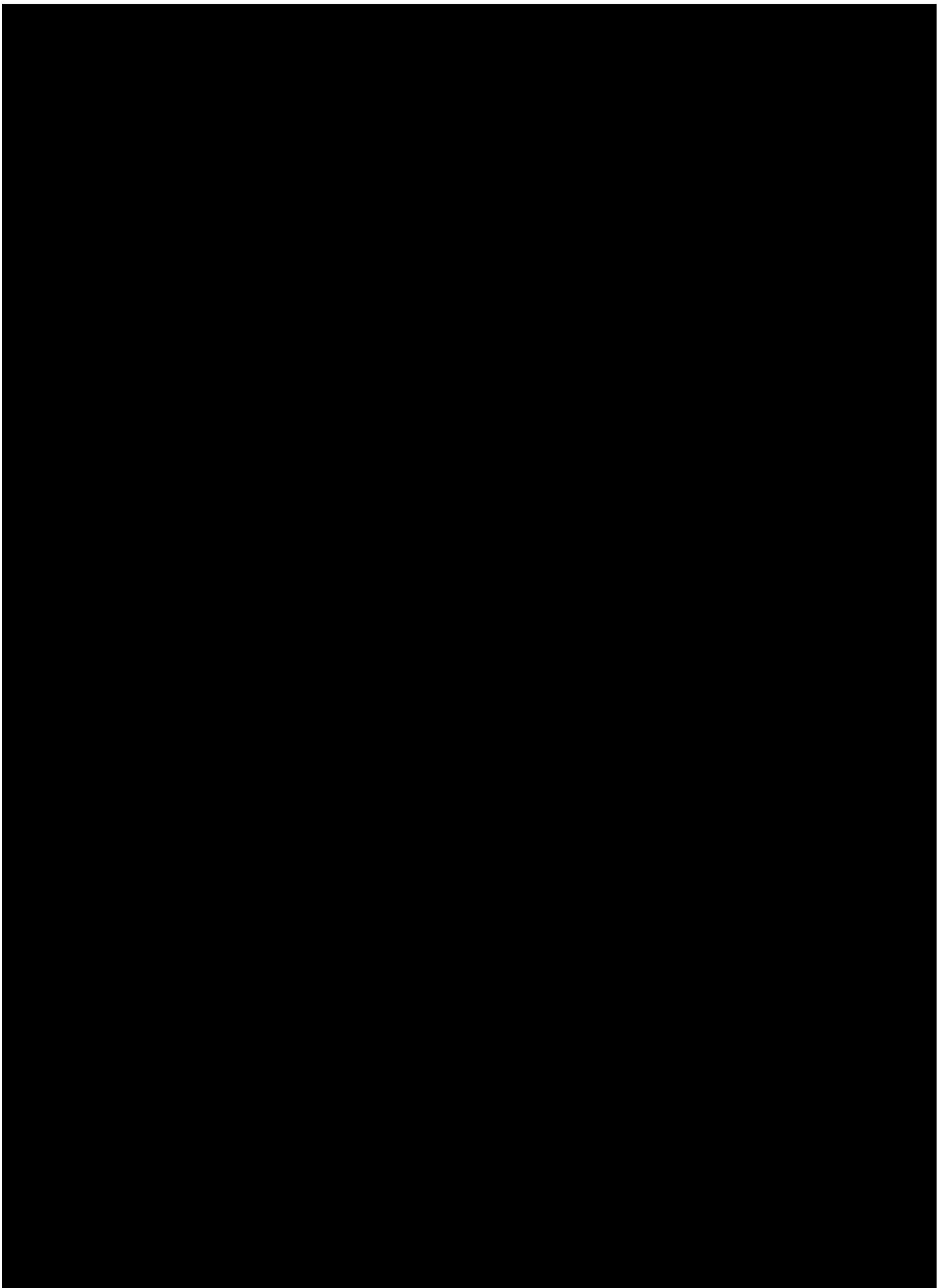


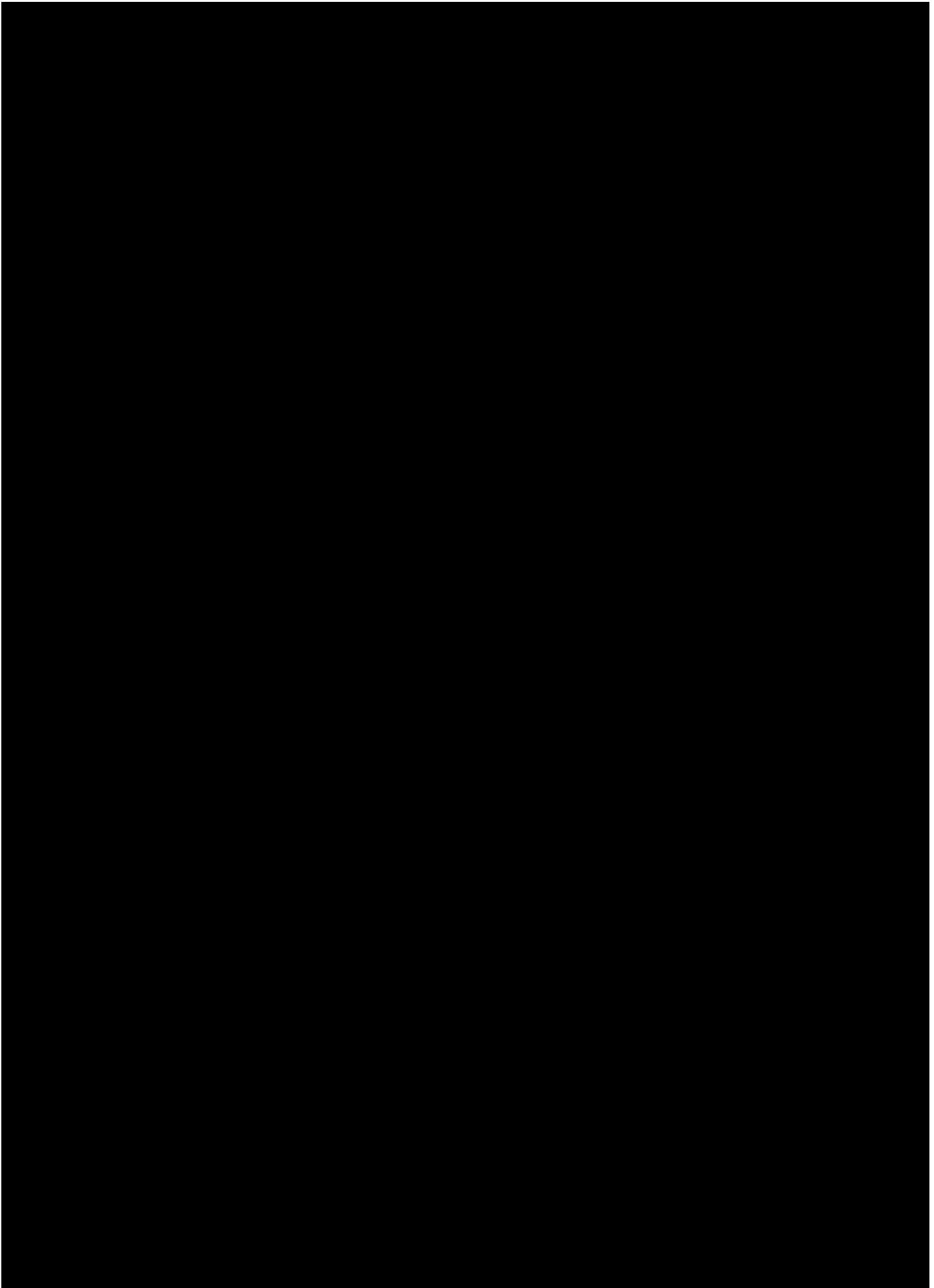


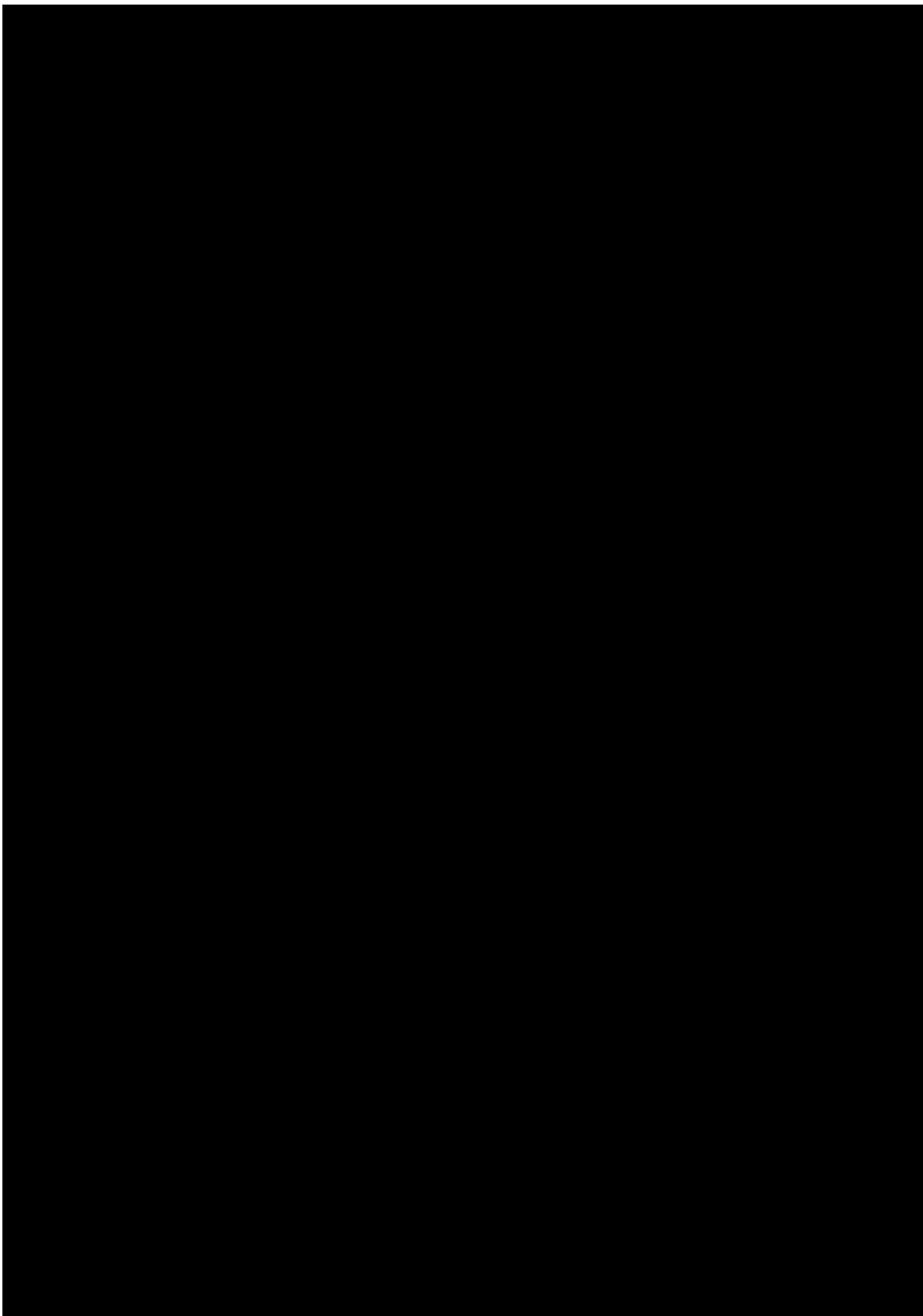


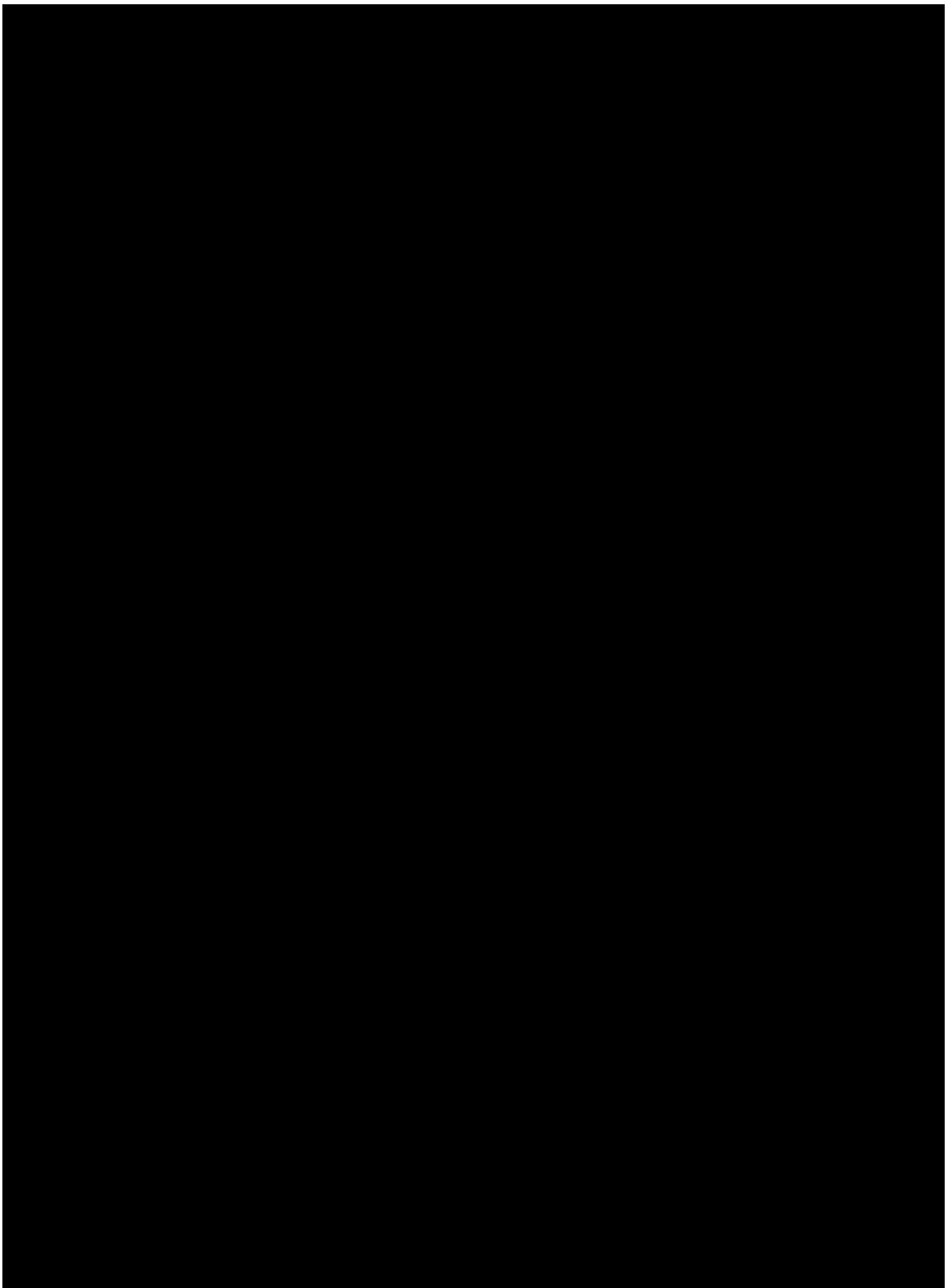


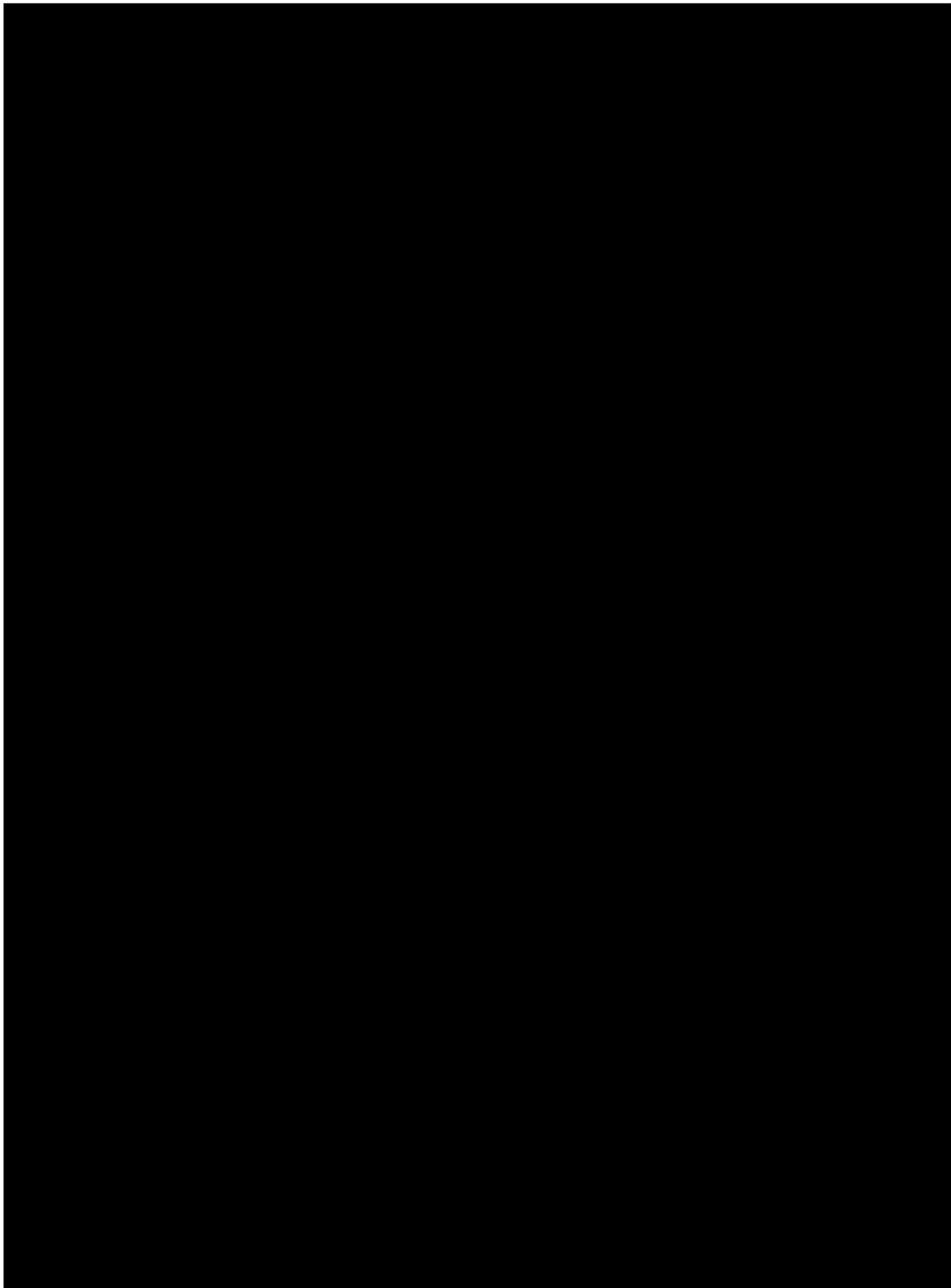


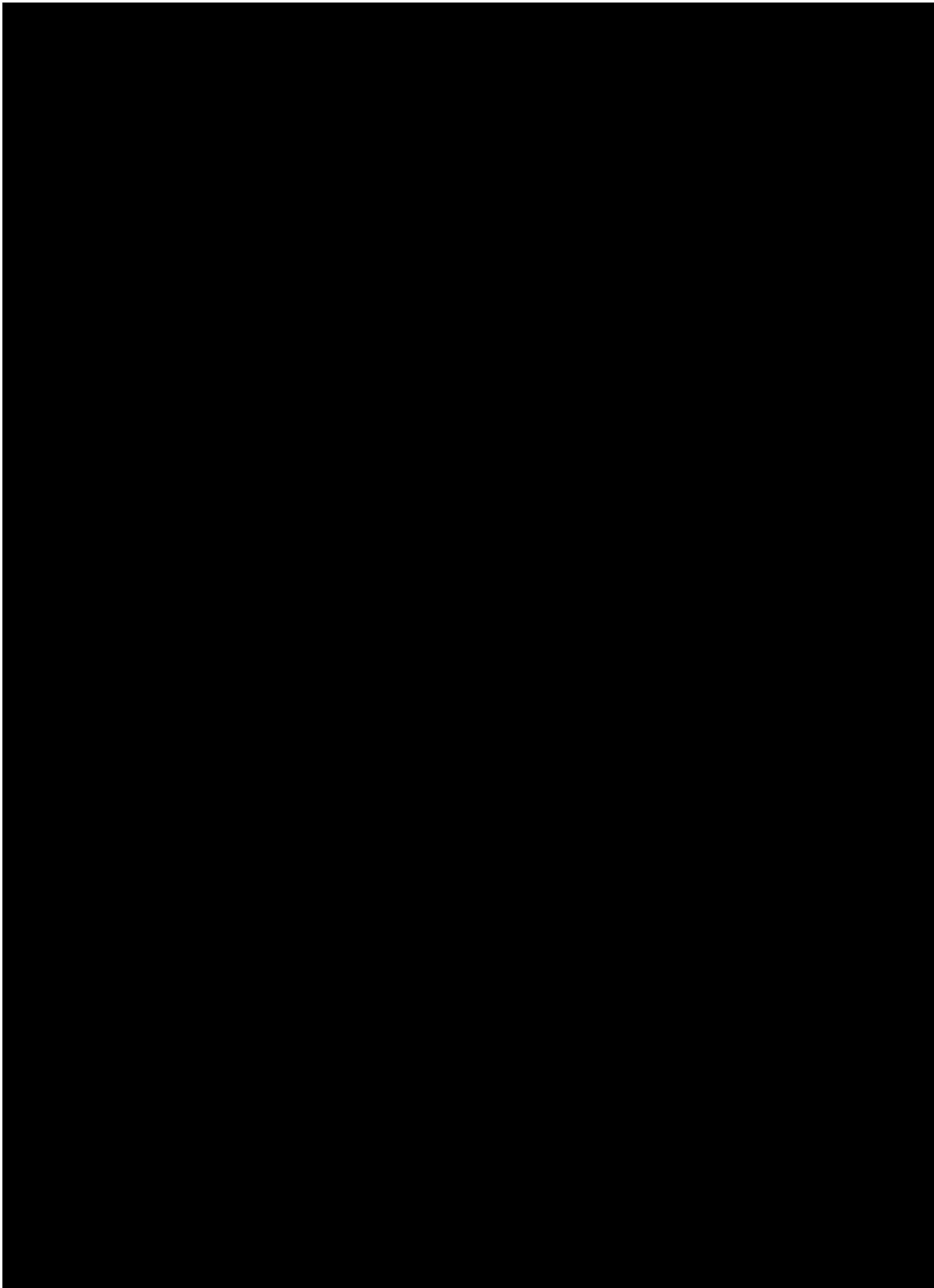


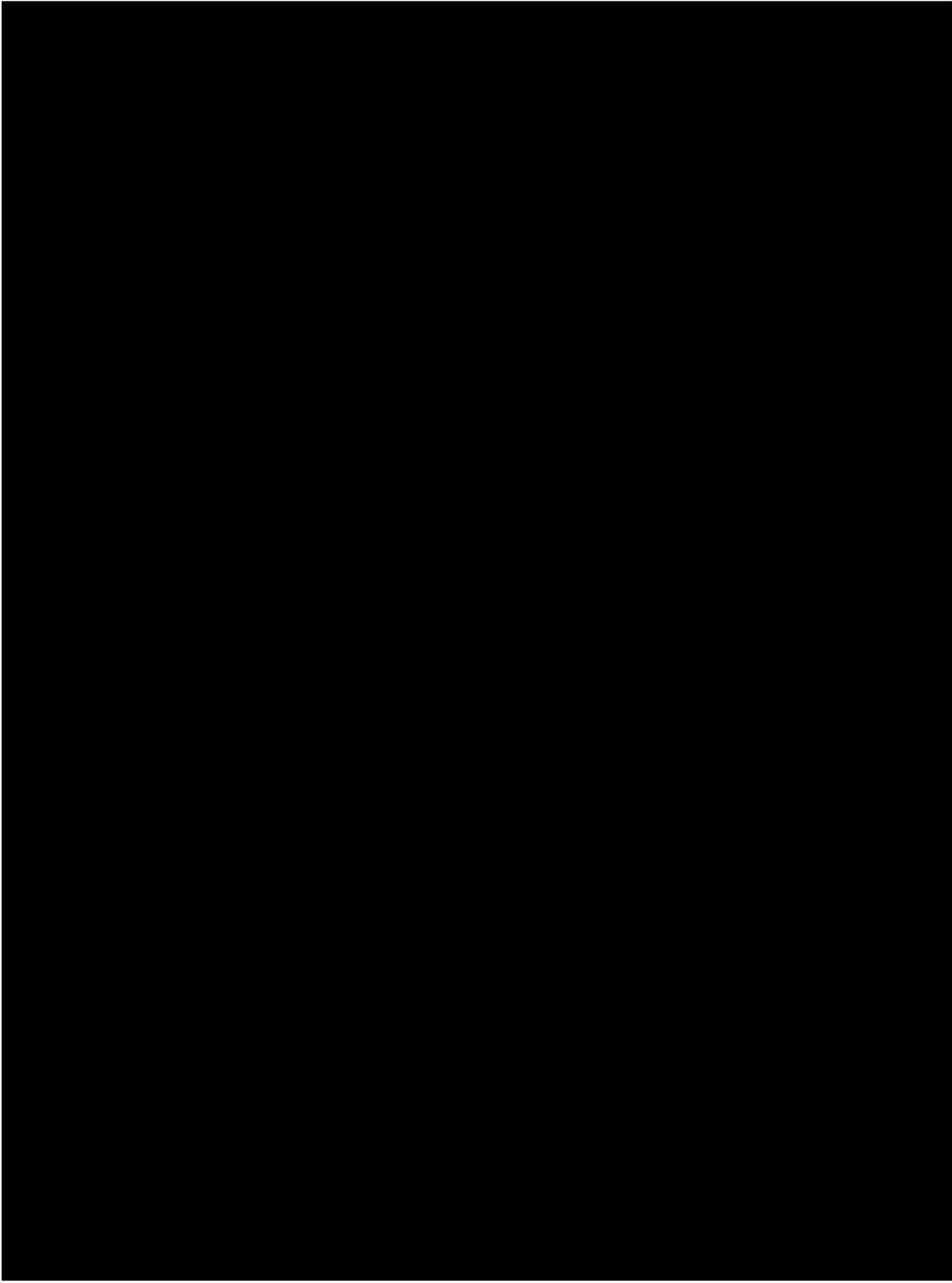


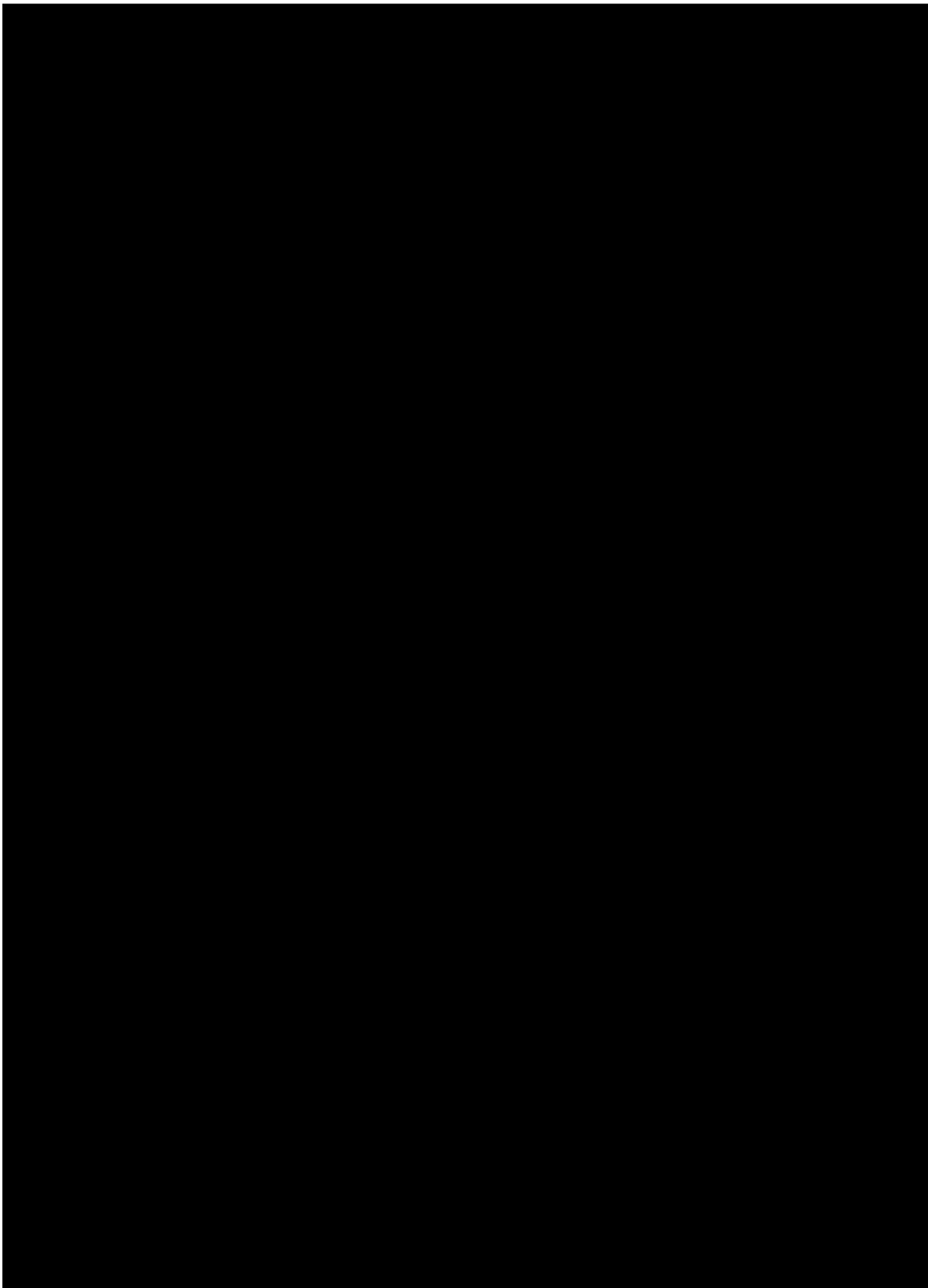


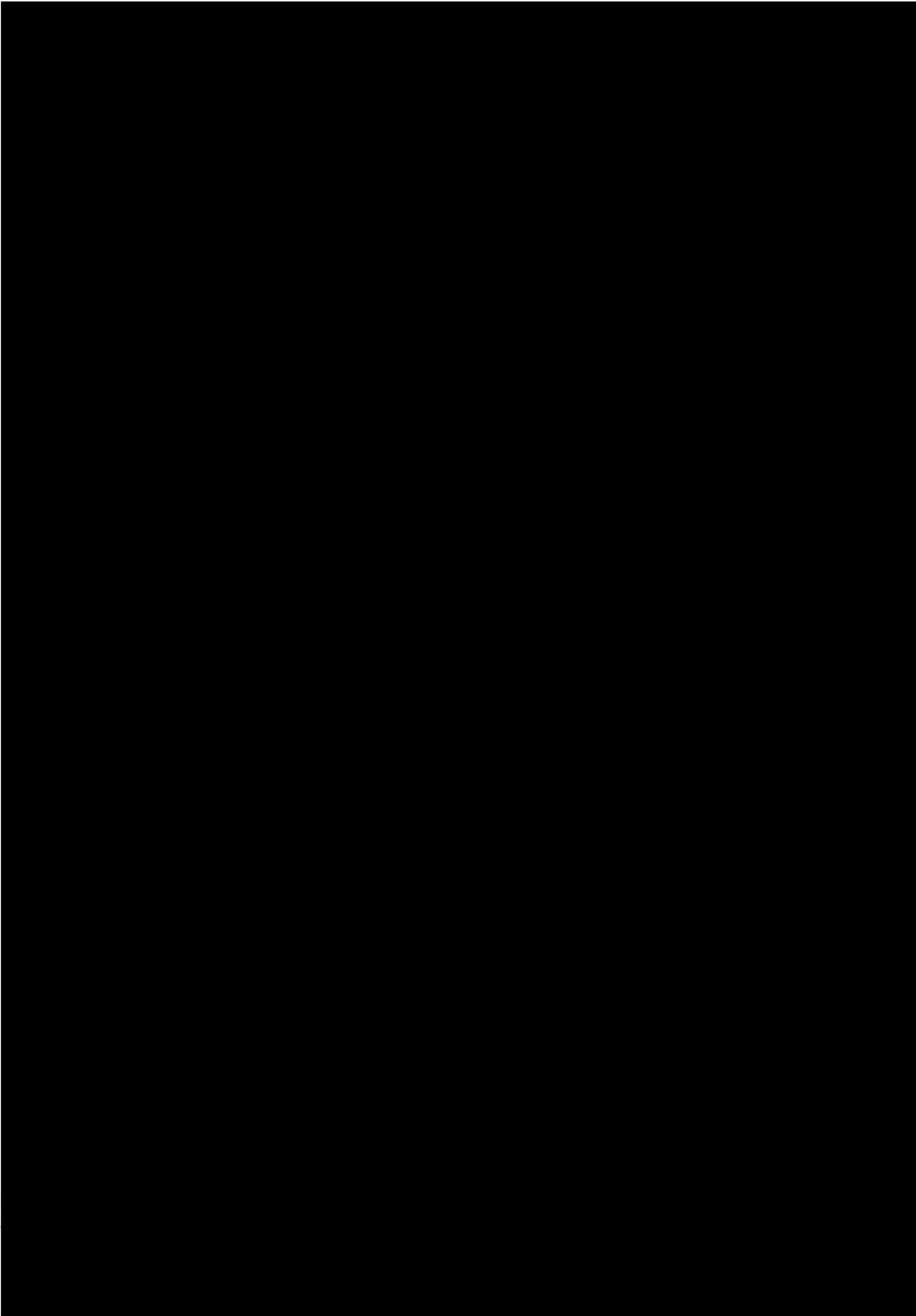


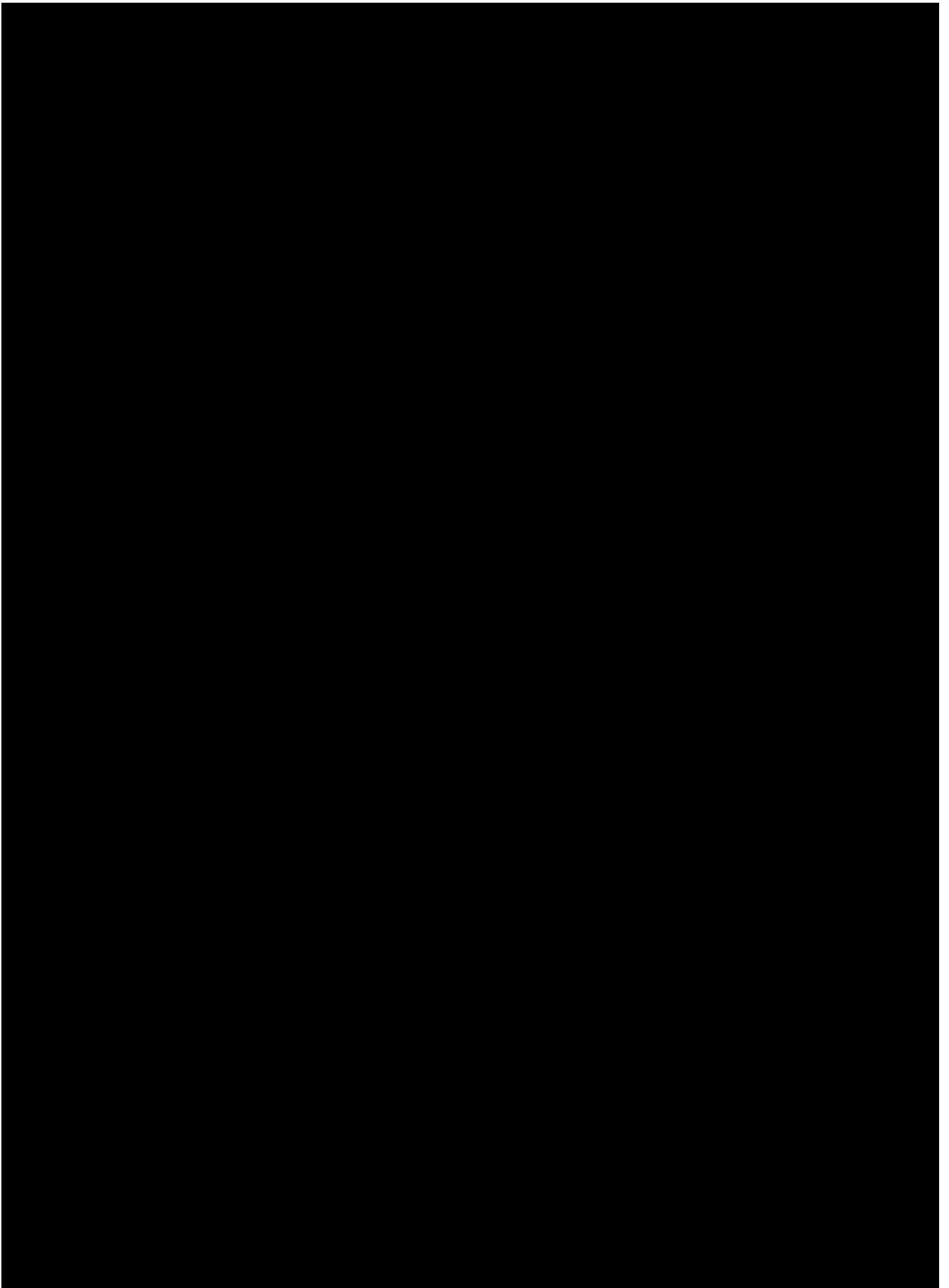


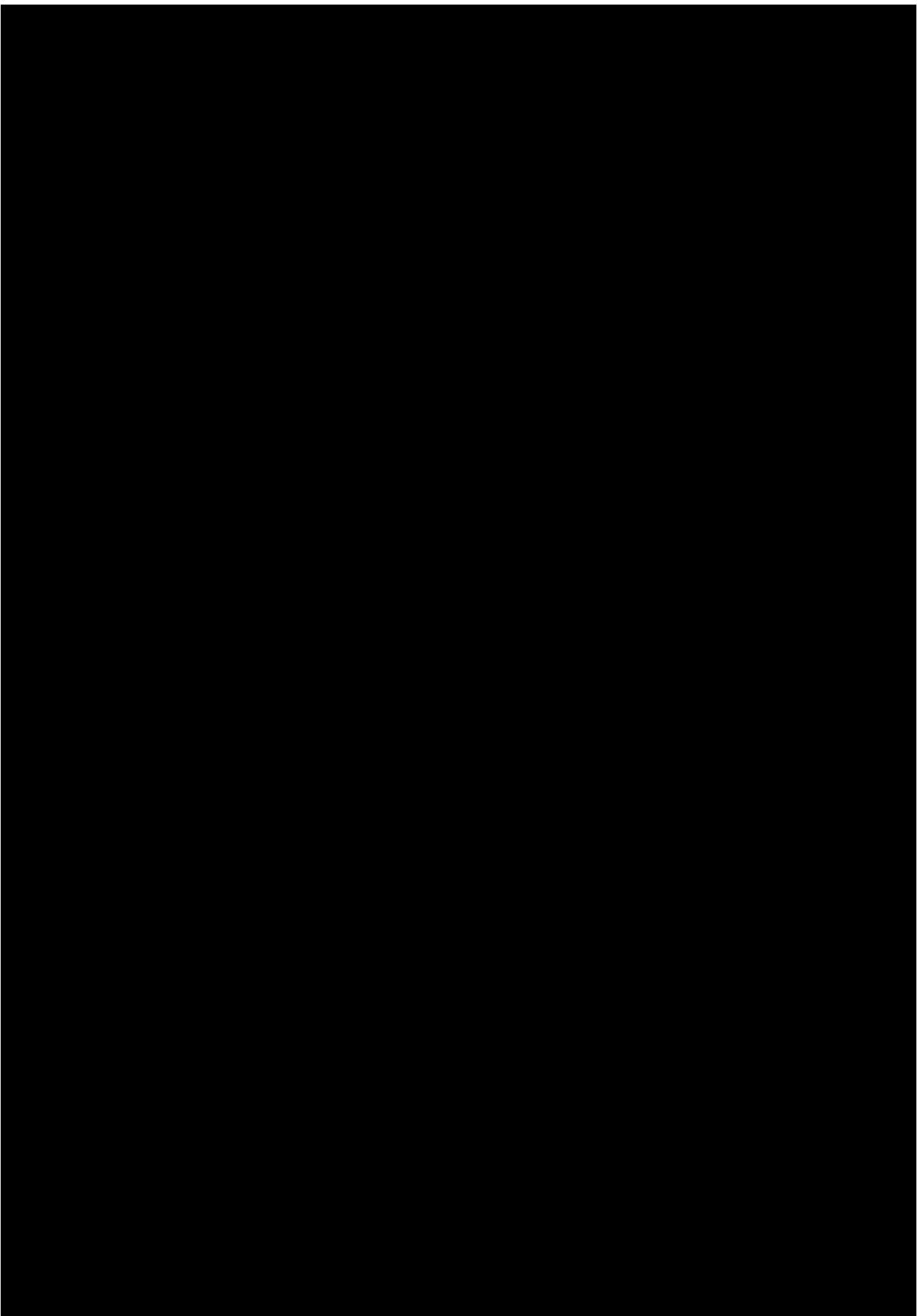


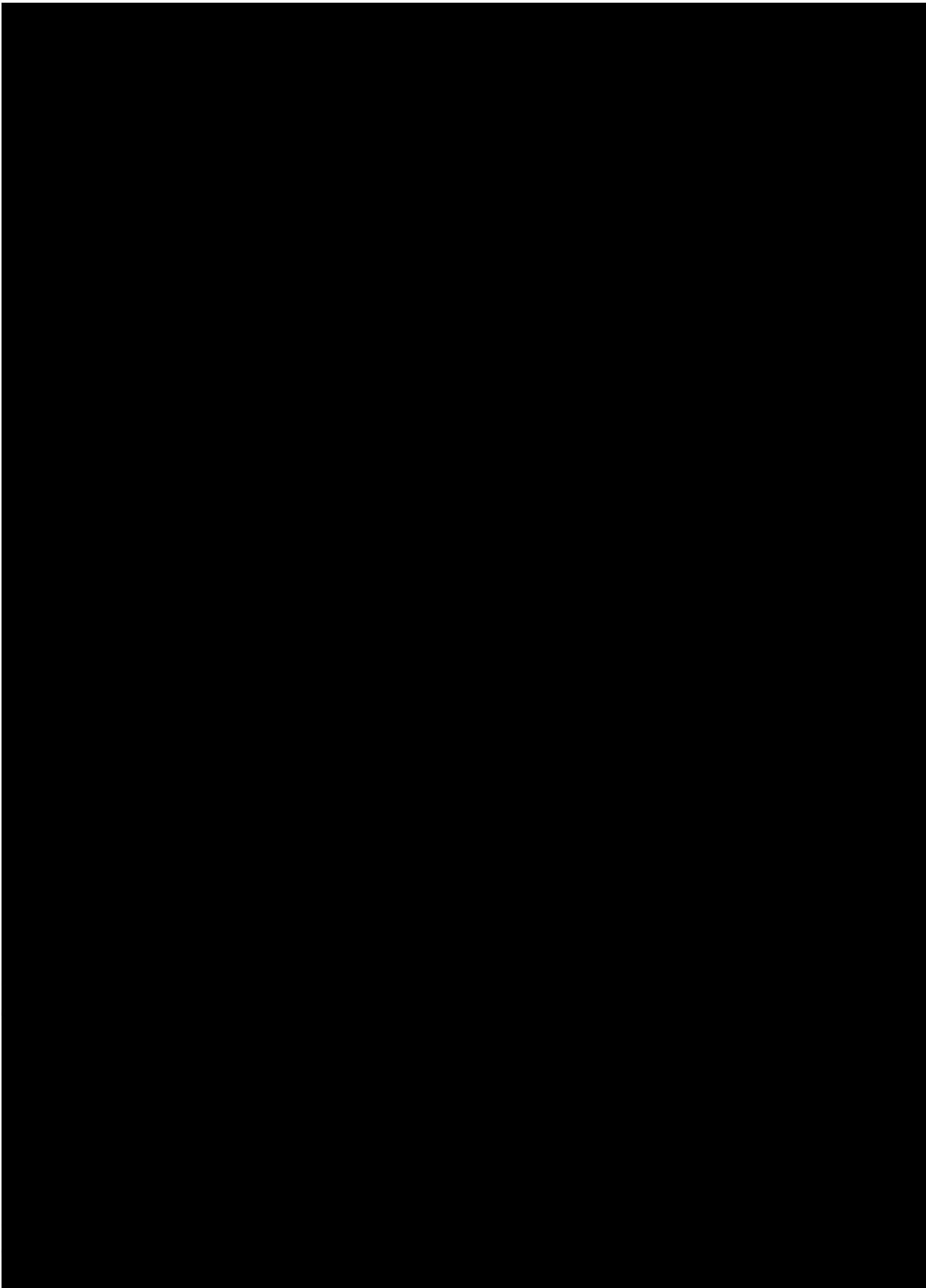


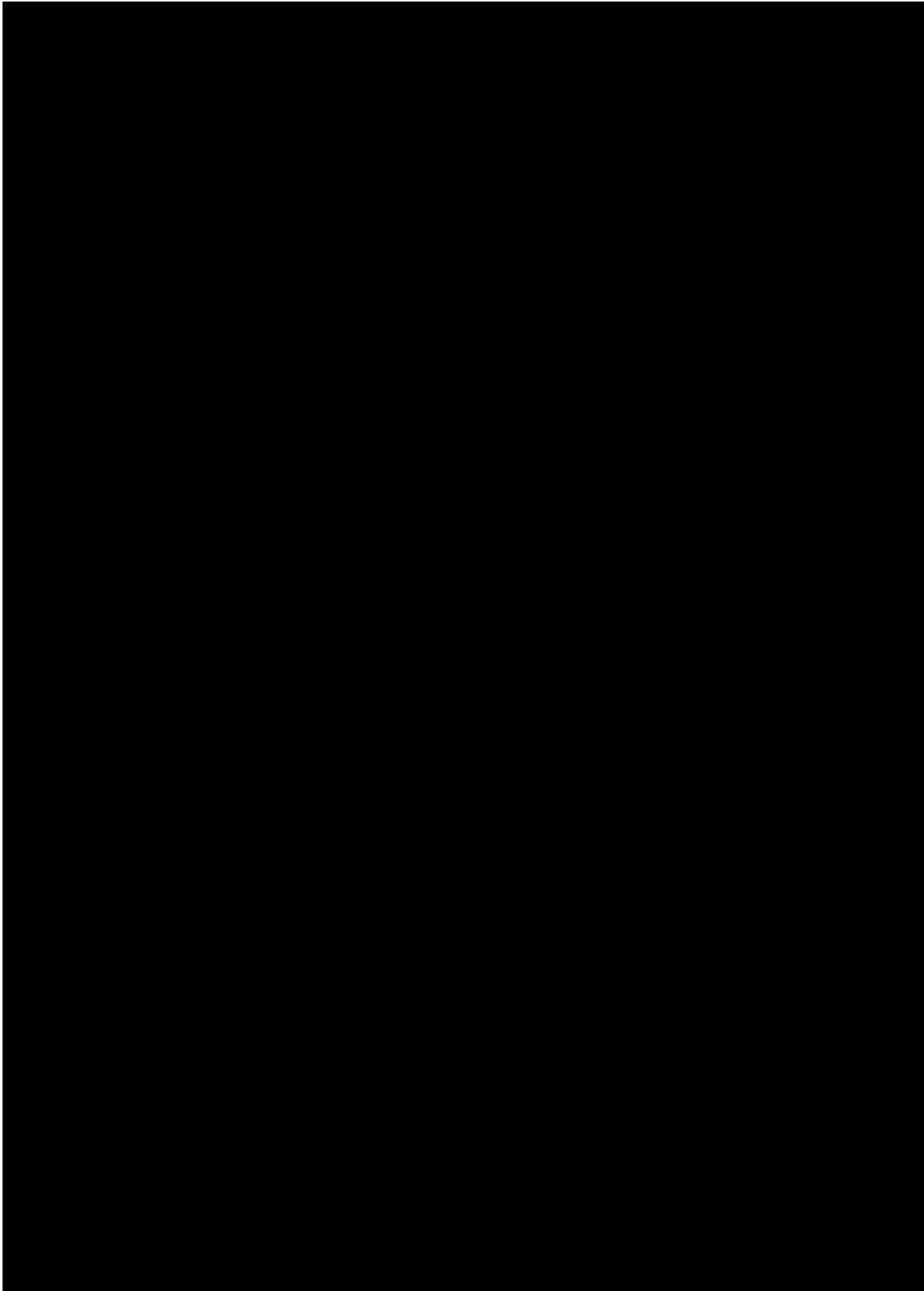












5 Hvordan verdsettningen av pendlerboliger er gjennomført

Rammer for verdsettelsen

Skattekontoret skal ved verdsettelsen av boligen komme frem til «brutto leieverdi» for hver enkelt bolig, jf. sktbf. § 5-8-22. For å foreta verdsettelsen har vi innhentet opplysninger fra Statsministerens kontor om hver enkelt boligs beskaffenhet. Målet med verdsettelsen er å anslå markedisleie for den enkelte bolig.

Statsministerens kontor leier boligene som blir benyttet som pendlerboliger. I forbindelse med kontrollen har vi også fått tilsendt informasjon om betalt leie for hver enkelt bolig. Størstedelen av boligene er leid fra Statsbygg.

Leien arbeidsgiver betaler vil normalt kunne gi et godt utgangspunkt for å vurdere hva som er leieverdien for den aktuelle boligen. Forutsetningen for dette er at leien arbeidsgiver betaler er fastsatt på normale, markedsmessige vilkår. Statsbygg er en statlig forvaltningsbedrift og som sådan en del av staten. Leieforholdet mellom Statsbygg og Statsministerens kontor er derfor et leieforhold mellom nærstående parter. Presumsjonen for at leien gir et realistisk uttrykk for boligens leieverdi står derfor ikke like sterkt.

Ved beregningen av leieverdien for de aktuelle boligene, har vi derfor sett bort fra leien Statsministerens kontor har betalt til Statsbygg. I stedet har vi fastsatt leieverdien for boligene skjønnsmessig, med utgangspunkt i andre prisindikatorer.

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 OsloVest 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 skjønnsmessig 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 per måned. Fri parkeringsplass medfører et tillegg med kr 350 per måned.

Et mindre antall av boligene Statsministerens kontor har benyttet til pendlerboliger, er leid fra en uavhengig tredjepart (Frogner House). For disse boligene legger vi til grunn at leieverdien gir uttrykk for en realistisk markedsverdi. I disse tilfellene har vi derfor tatt utgangspunkt i leien Statsministerens kontor har betalt, for å beregne leieverdien for arbeidstaker.

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

Oslo, 16.06.2022

Inger-Aina Myhren-Jacobsen
seniorrådgiver

Kristine Engdahl Bjerkestrand
seniorrådgiver

