

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 9480 af 20/05/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for rejseudgifter – afbrydelse af rejse ved tilbagevenden til containerområde

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-03284

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for rejseudgifter – afbrydelse af rejse ved tilbagevenden til containerområde

Resumé

En lastbilschauffør kunne få fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, idet rejsen ikke ansås afbrudt i en situation, hvor han vendte tilbage til et containerområde nær arbejdsgivers adresse.

Klagen vedrører, i hvilket omfang en lastbilchauffør kan få fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, herunder hvorvidt rejsen kan anses at blive afbrudt ved tilbagevenden til et container-område nær arbejdsgiverens adresse.

Landsskatterettens afgørelse

Skattepligtig indkomst - Ligningsmæssige fradrag

Skatteankenævnet har ansat klagerens fradrag for rejseudgifter til 9.651 kr.

Klageren har selvangivet fradrag for rejseudgifter med 47.164 kr.

Landsskatteretten ændrer skatteankenævnets afgørelse, idet klageren er berettiget til fradrag for rejseudgifter med 31.231 kr.

Sagens oplysninger

Klageren arbejdede i 2006 som lastbilchauffør for G1 (herefter arbejdsgiveren), som er et datterselskab under G2.

Arbejdsgiveren har adresse på Y1. G2 har ifølge firmaets hjemmeside adresse på henholdsvis Y1, Y2 og Y3, alle på havnen i X.

Der foreligger kørselsrapporter for klagerens kørsler foretaget i 2006.

Klageren blev aflønnet efter antallet af kørsler. Dvs. jo flere kørsler, han kunne nå pr. arbejdsdag, jo mere tjente han. Klageren skulle samtidig overholde reglerne i lastbilchaufførernes overenskomst, hvorefter lastbilchauffører efter det oplyste har 15 timer til rådighed til at arbejde i løbet af et døgn. Reglerne er blandt andet fastsat for at overholde hviletidsbestemmelserne.

Ved arbejdsdagens start mødte klageren hos arbejdsgiveren på Y1, hvor han hentede lastbilen (førerhus uden lastbil) og beskrivelse af dagens første tur. Herefter kørte klageren hen for at hente den trailer, som han skulle transportere.

Efter det oplyste bestod klagerens arbejde i at fragte containere rundt i landet for forskellige firmaer, blandt andet G3. Trailerne blev ofte hentet hos G3, Y2, og kørt til deres bestemmelsessted, hvor klageren aflæssede godset. Han havde telefonisk kontakt til arbejdsgiveren, som gav ham besked om nye opgaver. Det fremgår af kørselsrapporterne, at han mange dage vendte tilbage til X samme dag for at hente en ny trailer.

Ifølge det oplyste var X Havn kun ét opsamlingssted blandt flere. Klageren opsamlede dog oftest containerne på X Havn. Alle containere, der transporteres fra England til Danmark med skib, afskibes på X Havn.

Det er oplyst, at klageren først kørte ind på arbejdsgiverens adresse, når arbejdsdagen var færdig, og hvis den sidste destination på ruten gjorde det muligt for ham at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Efter det oplyste påbegyndte klageren ofte sit arbejde om søndagen, for at han kunne nå så mange mandagsture som muligt. Dette fremgår imidlertid ikke af kørselsrapporterne, da disse danner grundlag for lønudbetalingen, og kørslen om søndagen kun blev honoreret som mandagskørsel.

Arbejdsgiveren har ikke et afgrænset område på havnen, hvor de trailere, der skal transporteres, stilles. Trailerne stilles på en vilkårlig plads på havnen, når de kommer ind med skib. Arbejdsgiveren ejer ikke transportgodset, men skal alene transportere det for sine ordregivende kunder.

Der er fremlagt kort over X Havn. Man kan kun komme ind på selve havneområdet, hvor containerne er opmagasinet, via gaten på Y4. Området er indhegnet og overvåges af et vagtfirma.

Ved henvendelse i gaten oplyste klageren nummeret på den trailer, han skulle hente, hvorefter vagten oplyste, hvor den pågældende trailer var placeret på havnen. Klageren kørte selv hen til den oplyste plads, tilkoblede anhænger og kørte via gaten til bestemmelsesstedet.

Klagerens revisor har udarbejdet en rejseopgørelse, der beskriver kørslen, herunder dato, afgangs- og ankomsttidspunkter, overnatningssted, afstand og transporttid til hjem, samt det antal timer, der ønskes fradrag for. Ifølge opgørelsen har klageren været på rejse i alt 2.091 timer i 2006.

Der er desuden fremlagt kørselsrapporter.

SKAT har godkendt fradrag for 849 timer svarende til 9.651 kr. efter bundfradrag.

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har ansat klagerens fradrag for rejseudgifter til 9.651 kr.

Skatteankenævnet har bemærket, at SKAT har accepteret revisorens forklaring om, at klageren i nogle tilfælde faktisk er kørt dagen før for at kunne nå mest muligt, selvom det ikke fremgår af kørselsrapporterne, samt 3 tilfælde som anført i revisorens opgørelse, hvor SKAT ikke har kopi af kørselsrapporterne. Dette har ikke givet anledning til andre bemærkninger end, at nævnet som følge heraf ikke har behandlet denne del af klagen, idet der herefter ikke anses at være tvist om, hvornår klagerens rejser begyndte.

En lønmodtager kan foretage fradrag for udgifter til kost og småforbrødenheder mv., der påføres lønmodtageren, fordi han på grund af afstanden mellem bopæl og midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. Det følger af ligningslovens § 9 A, stk. 7. Efter ligningslovens § 9 A, stk. 5 skal rejsen mindst have varet 24 timer.

Ved anvendelsen af standardsatserne i ligningslovens § 9 A, stk. 2, nr. 1-3 og stk. 4, kan et arbejdssted højst anses for midlertidigt i de første 12 måneder. 12-måneders begrænsningen gælder dog ikke for personer, som har et arbejdssted, der flytter sig i takt med arbejdets udførelse, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5. Langturschauffører vil derfor normalt ikke blive ramt af 12-måneders-reglen. Det samme gælder lønmodtagere, som gør tjeneste om bord på skibe under sejlads, herunder fiskerfartøjer.

Ved vurderingen af, om klageren er berettiget til fradrag for kost, er hovedspørgsmålet, hvornår hans rejser/midlertidige arbejdsplads afbrydes, dvs. hvornår han vender tilbage til det faste arbejdssted. Dette er afgørende for, i hvilket omfang klageren opfylder betingelsen om at have været på rejse i 24 timer og dermed kan få fradrag efter ligningslovens § 9 A.

Det, der er strid om, er fastlæggelsen af klagerens faste arbejdssted.

I ligningslovens § 9 A er der ikke fastlagt kriterier for, hvornår der er tale om et arbejdssted, ligesom der ikke foreligger praksis herfor. Det antages, at praksis for hvornår der er tale om et arbejdssted i relation til befodringsfradrag efter ligningslovens § 9 C også kan anvendes ved bedømmelsen af, om der er tale om et arbejdssted i relation til rejsebegrebet i ligningslovens § 9 A.

Et arbejdssted er det sted, hvor der udføres indtægtsgivende arbejde.

I Told- og Skattestyrelsens meddelelse i SKM2003.294.TSS omtales forståelsen af »midlertidigt arbejdssted« og hvornår en »rejse« anses for afbrudt i relation til erhvervsfiskeres anvendelse af fradrag efter rejsereglerne i ligningslovens § 9 A. Meddelelsen støttes af Højesteret, som i SKM2007.557.HR og SKM2007.559.HR fastslog, at fradrag for rejseudgifter for en fisker skulle beregnes ud fra, at rejserne startede og et midlertidigt arbejdssted opstod, når båden forlod den eller de havne, som fiskeren var fast tilknyttet, og at rejserne blev afbrudt ved bådens ankomst til havnen igen. Havnen skulle anses for fiskerens faste arbejdssted.

Når der er tale om sammenlignelige arbejdsituationer, skal rejsebegrebet i ligningslovens § 9 A fortolkes ens for alle lønmodtagere.

Praksis vedrørende erhvervsfiskeres fradragsret findes at kunne overføres til denne sag, idet klagerens arbejdsituation er sammenlignelig med en erhvervsfiskers, selvom han er langturschauffør.

For begge gælder, at når det faste arbejdssted forlades for at udføre arbejdet, bliver det til et midlertidigt arbejdssted, da det flytter sig i takt med arbejdets udførelse.

På samme måde som for erhvervsfiskere afbrydes klagerens rejse, når han vender tilbage til det faste arbejdssted, og han er hermed ikke længere på et midlertidigt arbejdssted.

Der findes ikke at være grundlag for at tilsidesætte SKAT's vurdering af, at klagerens faste arbejdssted er containerhavneområdet på X Havn, hvor hans arbejdsgiver har adresse umiddelbart ved siden af det afgrænsede område på havnen, hvor han afhenter trailerne.

Skatteankenævnet er enig med SKAT i, at et fast arbejdssted ikke behøver at være snævert begrænset til arbejdsgivers adresse/matrikel.

Nævnet lægger vægt på, at i relation til befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads kan et område anses for en arbejdsplads. Til eksempel kan nævnes skove eller lufthavne. Der findes ikke at være grundlag for at antage, at tilsvarende ikke gør sig gældende i relation til definition af den sædvanlige arbejdsplads i § 9 A's forstand.

Der lægges endvidere vægt på, at klagerens arbejdsopgaver på containerhavnen med at hente og aflevere trailere, herunder at han ofte vender tilbage samme dag for at hente en ny trailer, indebærer en så fast arbejdsmæssig tilknytning til containerhavnen, at der er tale om et fast arbejdssted.

Klagerens revisor har henvist til den praksis, der fremgår af SKM2008.259.LSR. Landsskatteretten udtalte, at der ved vurderingen af, om betingelserne for fradrag efter ligningslovens § 9 A var opfyldte, ikke kunne lægges vægt på afstanden til det faste arbejdssted eller lignende, herunder om klageren var »i nærheden af« disse steder.

Lønmodtagerens arbejdsituation i den nævnte afgørelse er efter nævnets opfattelse ikke sammenlignelig med klagerens, idet containerhavnen netop anses for klagerens faste arbejdssted. Der er således ikke tale om, at klageren er »i nærheden af« det faste arbejdssted, men derimod at han vender tilbage til det faste arbejdssted.

Nævnet finder ikke, som anført af klagerens revisor, at parterne i den nævnte afgørelse var uenige om, at tilbagevenden til arbejdsgiveren midt i rejsen skulle afbryde den, og Landsskatteretten har derfor heller ikke taget stilling til dette spørgsmål i afgørelsen.

I afgørelsen er det således oplyst, at den pågældende klager var enig i synspunktet om, at det først var når det faste arbejdssted blev forladt, at en rejse påbegyndes. Vedkommende havde dog den tilføjelse:

»at i det omfang, der var tale om, at en ansat tager direkte fra hjemadressen ud til et midlertidigt arbejdssted, påbegyndes rejsen, når hjemmet forlades og afsluttes ved tilbagekomst til hjemmet eller det faste arbejdssted.«

I afgørelsen er det yderligere oplyst, at:

»Ved beregningen af den principale påstand har repræsentanten baseret sin opgørelse på, at rejsen startede/sluttede på det tidspunkt, hvor klageren forlod sin bopæl/ vendte tilbage til sin bopæl, således at rejsen dog blev afbrudt i forbindelse med tilbagevenden til arbejdsgiverens adresse.«

Da det fremgår af kørselssedlerne, at klageren ofte vender tilbage til containerhavnen i X Havn, og at hans rejser derfor i mange tilfælde ikke varer over 24 timer, finder nævnet, at klageren alene er berettiget til at foretage fradrag for kost efter ligningslovens § 9 A med 9.651 kr. efter bundfradrag på 5.100 kr. som opgjort af SKAT.

Der er henvist til ligningslovens § 9 A, Ligningsvejledningen, afsnit A.B.7.1.2, SKM2003.294.TSS, SKM2007.557.HR, SKM2007.559.HR og SKM2008.259.LSR.

Skattecentrets udtalelse

SKAT har anført, at det afgørende for sagen er, om det efter praksis i henhold til ligningslovens § 9 A er på bopælen, den pågældende rejse starter, eller om det er et andet sted. Hvis den ansatte har et fast arbejdssted/mødested, vil en rejse efter SKAT's opfattelse slutte på dette faste arbejdssted/mødested. Såfremt der også anses at være tale om arbejdstid for så vidt angår transport fra bopælen til køretøjet eller til det faste arbejdssted/mødested, vil det ikke indebære, at denne arbejdstid anses som rejsetid efter ligningslovens § 9 A.

Det er bemærket, at det ikke fra SKAT's side er påstået, at det forhold, at klageren i løbet af arbejdsdagen befinder sig i nærheden af arbejdsgiverens adresse, skulle afbryde rejsen eller i øvrigt have betydning for spørgsmålet om klageren er på rejse eller ej. Det er derimod SKAT's opfattelse, at X Havn skal anses som et samlet arbejdssted, jf. praksis efter ligningslovens § 9 B, hvorefter blandt andet kørsel inden for en havns område anses som kørsel inden for samme arbejdssted. Klageren må derfor anses at påbegynde og afslutte sine rejser på X Havn, uanset om han møder på arbejdsgiverens adresse eller et andet sted på havnen, f.eks. på containerpladsen.

Det følger af praksis, jf. blandt andet Højesterets dom i SKM2007.559.HR, at det beror på en konkret vurdering for den enkelte ansatte, om den pågældende har et eller flere faste arbejdssteder.

Det kan ikke anses for afgørende, om arbejdsgiveren ejer eller kontrollerer det arbejdssted, som skal bedømmes. Det afgørende må derimod være, om der er tale om et fast mødested, som arbejdsgiveren har pålagt den ansatte at møde på, og som derfor kan anses som det sted, hvor en rejse påbegyndes og afsluttes.

Containerpladsen på X Havn må ud fra en konkret vurdering anses som et sådant fast arbejdssted, såfremt Landsskatteretten ikke finder, at X Havn kan anses som et samlet (og dermed fast) arbejdssted.

Klagerens påstand og argumenter

Der er fremsat påstand om, at klageren skal indrømmes et fradrag på 31.231 kr., idet X Havn ikke kan anses at udgøre et fast arbejdssted i relation til ligningslovens § 9 A.

Det anfægtes, at der skal ske en indsnævrende fortolkning af rejsebegrebet som foretaget af skatteforvaltningen.

Klageren var beskæftiget som chauffør og har primært været beskæftiget med containertransporter rundt om i store dele af landsdelen.

Denne kørsel er underlagt bestemmelserne i EU-forordning 3820, de såkaldte køre-hviletidsbestemmelser, hvilket betyder, at hvile- og sovetid reguleres på baggrund af kørt tid, hvor den pågældende chauffør vil være tvunget til at hvile i et nærmere bestemt antal timer, før transporten kan fortsætte. Alt efter omstændighederne, vil hviletiden udgøre 9 eller 10 timer, hvorefter arbejdet kan genoptages.

Klageren overnattede de facto forskellige steder i landsdelen, hvilket er ubestridt og ikke anfægtet af skatteforvaltningen.

Ifølge lastbilchaufførernes overenskomst har lastbilchaufførerne 15 timer til rådighed til at arbejde i løbet af ét døgn. Reglerne er blandt andet fastsat for at overholde hviletidsreglerne. Det er oplyst, at hvis chaufføren for eksempel er på en kørsel til en by og hans 15 timer til rådighed den dag er opbrugt ved ankomsten, så overnatter han i lastbilen, og næste morgen starter han arbejdet i denne by.

Det fremgår hverken af forarbejderne til lovgivningen, af selve lovteksten eller af ligningsvejledningen, at der skulle være hjemmel til at fastsætte en generel regel om, at et givet generelt transit-område såsom X Havn, tæt på arbejdsgiverens adresse kan medføre, at rejsen afbrydes.

Det, der må lægges til grund er, hvor den pågældende befinder sig ved arbejdstidens ophør og ikke midt på en arbejdsdag. Det må samtidig lægges til grund, hvilke muligheder den pågældende lønmodtager reelt har for at overnatte i hjemmet under hensyntagen til transportmuligheder og den samlede pausevarighed, herunder hvornår arbejdet genoptages.

Den i SKM2008.259.LSR (TfS 2008,555) refererede Landsskatteretssag er ført af en fagforenings transportgruppe, som på sine medlemmers vegne ønskede at få fastlagt retsstillingen vedrørende medlemmernes ret til rejsefradrag.

Sagen vedrørte en langturschauffør, som havde taget fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, stk. 5. SKAT havde nægtet fradraget under henvisning til, at rejserne ikke oversteg 24 timer, idet rejserne blev afbrudt hver gang chaufføren var på den egn, hvor arbejdsgiveren havde adresse.

Landsskatteretten gav fagforeningen medhold og udtalte at:

»Der er ved afgørelsen lagt vægt på afstanden mellem klagerens bopæl og overnatningsstederne ifølge kørselsrapporterne. Efter ligningslovens § 9 A er det *afstanden til bopælen, der er afgørende for bedømmelsen af, om klageren kan siges at være på rejse. Der kan ikke lægges vægt på afstanden til det faste arbejdssted eller lignende, herunder om klageren er »i nærheden af« disse steder.* « (Repræsentantens fremhævelse)

Rejsen blev således ikke afbrudt hver gang chaufføren var i nærheden af arbejdsgivers adresse.

Fagforeningen har i en pressemeddelelse kommenteret afgørelsen. Heraf fremgår blandt andet at:

»Om selve rejsebegrebet er det nu klart, at rejsen afbrydes, såfremt man aflægger besøg i sit eget hjem eller på arbejdsgivers faste adresse. I den forbindelse skal man være opmærksom på, at arbejdsgiver godt kan have flere steder, der kan betragtes som værende fast arbejdssted for chaufføren, men LSR har fastslået, at det forhold, at man eksempelvis meget ofte bruger samme rasteplads eller lignende til at overnatte, ikke medfører, at den rasteplads bliver fast arbejdssted. *Der skal være tale om en reel arbejdsplads under arbejdsgivers kontrol! På samme tid har LSR slået fast, at alene det forhold, at man er i nærheden af et af arbejdsgivers faste driftssteder, ikke afbryder rejsen set i forhold til udregning af de 24 timer«.* (Repræsentantens fremhævelse.)

Som det fremgår af vedlagte fortegning af X Havn, er der tale om et stort geografisk område, hvor alt gods opmagasineres. Af sikkerhedsmæssige årsager er området indhegnet og overvåges af et vagtfirma. Reelt er det bare en stor parkeringsplads, hvor containerne står til afhentning.

X Havn er alene et opsamlingssted blandt flere. Selv om klageren oftest opsamler containere på X Havn, hænder det således også, at han opsamler containere andre steder. Der er ingen kunderelation til havnen.

Vagtfirmaet har intet at gøre med transport af trailerne, og chaufførerne skal selv sørge for afhentning og tilkobling af containeren til lastbilen. Der er på ingen måde tale om »en reel arbejdsplads undergivet arbejdsgivers kontrol«.

Dette er ikke klagerens arbejdssted – tværtimod.

X Havn er et offentligt anliggende helt på linje med f.eks. en offentlig p-plads eller rasteplads, hvorpå chauffører holder hvile eller andet. Dette statuerer heller ikke »arbejdssted/-plads«, selv om det er et sted på en rute.

SKAT har under henvisning til SKM2003.294.TSS begrundet sin ændring med, at klagerens rejser skal anses for afbrudt, når han returnerer til X Havn for at hente en ny trailer.

Det bemærkes, at klageren ikke returnerer til sin arbejdsgivers adresse på Y1 i løbet af arbejdsdagen.

SKAT's meddelelse i SKM2003.294.TSS vedrører forståelsen af »midlertidigt arbejdssted« og hvornår en »rejse« anses for afbrudt i relation til fiskeres anvendelse af fradrag efter rejsereglerne i ligningslovens § 9 A.

Det er repræsentantens opfattelse, at meddelelsen udelukkende vedrører erhvervsfiskere, idet der gælder særlige regler for denne erhvervsgruppe.

I dommen refereret i SKM2007.559.HR udtalte Højesteret, at en fiskers fradrag for rejseudgifter skulle beregnes således, at rejserne startede, når båden forlod en af de tre havne, som efter en konkret vurdering af fiskerens forhold måtte anses for faste arbejdssteder for ham, og rejserne sluttede ved bådens ankomst til en af disse havne igen. Liggetiden i havnene og turen mellem bopælen og havnene skulle ikke medregnes til rejsetiden, selv om fiskeren udførte arbejde på båden i havnene. Skatteministeriet havde anerkendt, at turen mellem bopæl og havn samt liggetiden i havn var en del af rejsetiden i de tilfælde, hvor der var tale om andre havne end de tre nævnte.

Højesteret udtalte i dommen:

»Som anført af landsretten må det bero på en konkret vurdering af den enkelte erhvervsfiskers forhold, om en havn skal anses for et fast arbejdssted for den pågældende.

Med denne præcisering har det, der anføres i Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 26. juni 2003 efter Højesterets opfattelse klar støtte i de foran gengivne forarbejder til ligningslovens § 9 A, stk. 10, og § 9 G.«

Højesteret anerkender således, at en havn efter en konkret vurdering kan anses som et fast arbejdssted for erhvervsfiskere omfattet af ligningslovens § 9 G, med den følge at rejsen kan anses for afbrudt.

Erhvervsfiskere har efter ligningslovens § 9 G mulighed for et særligt standardfradrag, et såkaldt »havadagsfradrag«, ved fangstture af mindst 12 timers varighed. Erhvervsfiskere har mulighed for at vælge mellem at anvende de almindelige regler i ligningslovens § 9 A eller de særlige regler i ligningslovens § 9 G.

Ligningslovens § 9 G blev indsat ved lov nr. 1032 af 19. december 1992. I bemærkningerne til lovforslaget er det blandt andet anført at (Folketingstidende 1992-93, Tillæg A, sp. 177):

»Frdraget kan kun beregnes for de dage, som indgår i fangstture af mindst 24 timers varighed. *En fangsttur anses for afbrudt ved ophold i havn eller på land.* Herved vil ordningen kun omfatte fiskere, som er på havet i længere tid ad gangen. De kystfiskere, som sejler ud og kommer hjem samme dag, har arbejdsvilkår, der ikke afviger væsentligt fra personer med arbejde i land. Disse personer holdes derfor uden for fradragsordningen.« (Repræsentantens fremhævelse)

Af forarbejderne til loven og Højesterets kommentarer fremgår det tydeligt, at reglen kun gælder fiskere, og tilmed kun fiskere, der har arbejdsvilkår, der afviger væsentligt fra personer med arbejde i land. Reglen indeholder en begunstiggelse af disse fiskere, men indeholder dog den begrænsning, at en fangsttur anses for afbrudt ved ophold på havnen eller i land.

Det er repræsentantens opfattelse, at begrænsningen vedrørende afbrydelse af fangstturen ikke kan udstrækkes til også at gælde fradrag efter ligningslovens § 9 A, stk. 7 og ej heller kan udstrækkes til at gælde andre erhvervsgrupper end fiskere, der er på havet i længere tid ad gangen.

Der henvises til brev af 1. november 2000 fra daværende skatteminister Ole Stavad til bl.a. Danmarks Fiskeriforening, hvor ministeren ridser op, hvordan henholdsvis rejsereglerne i ligningslovens § 9 A og erhvervsfiskerfradraget i ligningslovens § 9 G var i 2000. Af brevet fremgår blandt andet:

»Lovgivningen i dag giver mulighed for, at en ansat fisker kan anvende reglerne om fradrag for rejseudgifter eller reglerne om skattefri godtgørelse af rejseudgifter. Det kræver imidlertid, at han slet ikke har været registreret som erhvervsfisker i det pågældende indkomstår, og at han i øvrigt opfylder de almindelige betingelser for at benytte rejsereglerne, herunder at den enkelte rejse skal have haft en varighed på mindst 24 timer.

Fiskeren har således adgang til havdagsfradraget, hvis han er registreret eller har været registreret, og til at anvende rejsereglerne, hvis han ikke er eller har været registreret, i indkomståret. De øvrige fradrag, som man ikke kan få samtidig med havdagsfradraget, bortfalder kun, hvis fiskeren rent faktisk tager havdagsfradrag.

Med rejsereglerne er det anderledes: her er det selve registreringen, der er afgørende.

De selvstændige erhvervsfiskere skal efter fiskeriloven være registreret for at eje fiskerfartøjer, hvorfra der drives erhvervsmæssigt fiskeri, og for at afsætte fangsten mod vederlag. De selvstændige fiskere har derfor ikke samme mulighed som de ansatte fiskere for at anvende rejsereglerne i stedet for havdagsfradraget.

Jeg vil gerne understrege, at de to regelsæt ikke umiddelbart er sammenlignelige. Det er ikke tilstrækkeligt at se på kravene til turens varighed og at satsen for skattefri rejsegodtgørelse/rejsefradrag i 2000 er på 351 kr. pr. afsluttet døgn, mens havdagsfradraget er på 190 kr. pr. påbegyndt døgn. Det skyldes bl.a., at retten til en række andre fradrag bevares, hvis man anvender rejsereglerne, men fortabes, hvis der tages havdagsfradrag. Derfor må hver enkelt fisker vurdere for sit vedkommende, hvilket regelsæt der er mest fordelagtigt for den pågældende. Hvis en fisker har valgt ikke at lade sig registrere ved årets start, men sidst på året finder ud af at havdagsfradrag vil være mere fordelagtigt for ham end rejsereglerne, har han mulighed for at registrere sig i slutningen af året og derved få adgang til havdagsfradrag i hele indkomståret.« (Repræsentantens fremhævnings.)

Det er repræsentantens opfattelse, at klagerens færden på X Havn ikke medfører en afbrydelse af rejsen i ligningslovens § 9 A's forstand, hvorfor han er berettiget til det påståede fradrag, idet der er tale om en rejse.

Hertil kommer, at almindelige ansættelsesretlige termer også skal anvendes ved definition af »arbejdssted/arbejdsplads«. Arbejdsstedets beliggenhed skal ifølge lov om ansættelsesbeviser § 2, stk. 2, nr. 2 defineres direkte i kontrakten:

»Stk. 2. Arbejdsgiverens oplysningspligt omfatter mindst følgende oplysninger:

2) arbejdsstedet beliggenhed eller i mangel af et fast arbejdssted eller et sted, hvor arbejdet hovedsagelig udføres, oplysning om, at lønmodtageren er beskæftiget på forskellige steder, og om hovedsæde eller arbejdsgiverens adresse.«

Civilretligt kan X Havn ikke være klagerens arbejdssted/-plads, idet det ikke er arbejdsgiverens sted. X Havn har været transit på en i øvrigt helt erhvervsmæssig kørsel/rejse for klageren, og en nødvendig del af den erhvervsmæssige udførelse af rejsen uden for arbejdsgiverens plads.

Henset til at der er tale om et stort geografisk område, som ikke på nogen måde er undergivet arbejdsgiverens kontrol, kan X Havn ikke anses som en fast arbejdsplads. Arbejdsgiveren har med andre ord ingen reguleringsret for X Havn som led i ansættelsen af klageren.

Det fremgår direkte af fiskeres ansættelseskontrakter, at de har arbejdsplads på en havn. Dette er ikke tilfældet for klageren. Der er derfor ikke lighed mellem fiskere og lastbilchauffører.

Reglerne for erhvervsfiskere kan ikke anvendes analogt på andre lønmodtagere.

Den af SKAT anlagte fortolkning vil føre til helt urimelige skøn og tilfældigheder om, hvad der er arbejdsplads i skattelovgivningens forstand.

Lastvognschauffører er ikke den eneste lønmodtagergruppe, som vil blive urimelig hårdt ramt af SKAT's ulovhjemlede indskrænkende fortolkning af ligningslovens § 9 A.

Landsretsafgørelsen refereret i SKM2006.313.ØLR (TfS 2006,655 Ø) (anket til Højesteret) vedrørte, hvorvidt en skatteyder, der var ansat på en passagerfærge, var berettiget til fradrag efter rejsereglerne i ligningslovens § 9 A. Den pågældende skatteyder var ansat på en færgerute med afgang hver time og boede 12 km fra færgelejet. Der var en hvilepause på mindst 5 timer mellem aften- og morgenvagt, og skatteyderen havde ikke pligt til at blive om bord på færgen om natten. Landsretten nægtede fradrag og henviste til, at skatteyderen ikke havde været på rejse i mindst 24 timer.

Landsretten stadfæstede Landsskatterettens afgørelse med følgende begrundelse:

»HE, der i den relevante periode boede mindre end 12 km fra færgelejet, mødte på arbejde til aftenørn på færgen i færgens hjemstedshavn. Færgen sejlede i rutefart frem og tilbage mellem to havne. HG's aftenørn sluttede, når færgen igen var i hjemstedshavnen, hvor færgedriften i øvrigt ophørte for det pågældende døgn. HG skulle på ny møde på arbejde til morgentørn om bord på færgen i samme havn efter en hvilepause på mindst 5 timer. Han var hverken ansættelsesretligt eller som følge af hviletidsbestemmelse i sømandsloven forpligtet til at blive på færgen under hvilepausen.

I hvert fald under disse omstændigheder tiltrædes det, at HG's rejse – uanset at han mellem aften- og morgentørnen valgte at overnatte på færgen – ikke har varet i mindst 24 timer, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5, 1. pkt., og at han derfor ikke har krav på fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, stk. 7, jf. stk. 1, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5, 1. pkt., og at han derfor ikke har krav på fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, stk. 7, jf. stk. 1.«

Landsretten begrunder sit resultat med, at den pågældende skatteyder på grund af den relativt korte afstand mellem havnen og hans sædvanlige bopæl havde mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, idet han ikke var forpligtet til at overnatte på færgen. Skatteyderens rejse blev således afbrudt på det tidspunkt, hvor han havde mulighed for at køre hjem og overnatte.

Det må formodes at have fremgået af dommen, hvis Landsretten var af den opfattelse, at rejsen blev afbrudt, hver gang færgen var i havn, idet sagen dermed kunne være afgjort som en »allerede-fordi-afgørelse« uden stillingtagen til sagens konkrete omstændigheder.

Landsrettens afgørelse findes således at støtte påstanden om, at en rejse – for alle andre lønmodtagergrupper end fiskere – ikke afbrydes ved tilbagevenden til et stort geografisk område, såsom en havn.

Højesteret har siden stadfæstet Østre Landsrets afgørelse med følgende begrundelse:

»Adgangen til at få fradrag for rejseudgifter efter ligningslovens § 9 A, stk. 7, jf. stk. 1, forudsætter, at lønmodtageren arbejder på et midlertidigt arbejdssted, og at det på grund af afstanden mellem det midlertidige arbejdssted og hans sædvanlige bopæl ikke er muligt for ham at overnatte på bopælen.

A var i hele indkomståret 2001 fastansat på færgeruten G3 med fast mødested på færgen, når den lå i færgelejet i G4 Havn, og hans arbejde sluttede samme sted. Han må dermed i relation til ligningslovens § 9 A anses for at have haft et fast arbejdssted tilknyttet G4 Havn i hele indkomståret. Det følger allerede heraf, at han ikke er berettiget til at få fradrag for rejseudgifter som påstået.«

I nærværende sag er der ikke uenighed om, at klageren skal anses for at være på rejse for sin arbejdsgiver. Stridspunktet er, om rejsen skal anses for afbrudt, hver gang klageren vender tilbage til X Havn. Som også anført af Højesteret, er det afgørende for retten til fradrag efter rejsereglerne, når en person er på rejse, om det på grund af afstanden mellem det midlertidige arbejdssted og den sædvanlige bopæl er muligt at overnatte på bopælen eller ej.

Det er uomtvisteligt, at klageren de omhandlede dage på grund af afstanden til bopælen, hviletidsreglerne, lang og fysisk krævende arbejdsdag mv. ikke havde mulighed for at overnatte på sin bopæl.

På baggrund af udtalelsen fra SKAT har repræsentanten yderligere bemærket, at klageren altid startede arbejdsdagen på G1's adresse, da det var der, han skulle hente førerhuset og oplysninger om dagens første kørsel. Han hverken skulle eller kunne møde ved containerpladsen. Containerpladsen udgjorde dermed ikke et fast mødested, som arbejdsgiveren havde pålagt klageren af møde på. Ifølge ansættelseskontrakten var klageren forpligtet til at møde på G1's adresse og ingen andre steder.

G1 er beliggende på X Havn, men har i øvrigt intet med containeropbevaringspladsen at gøre.

En parkeringsplads kan lige så lidt som f.eks. en rasteplads eller et mødested for lastvognschauffører statuere fast arbejdssted for lastvognschaufførerne, uanset hvor tit man drikker kaffe eller tager en lur det pågældende sted.

Et fast arbejdssted er et mindre geografisk område, som er undergivet arbejdsgiverens tilsyns- og kontrolbeføjelser samt et sted, hvor den ansatte ifølge sin ansættelseskontrakt er forpligtet til at møde. Det må desuden være en betingelse, at der er tale om et sted, hvor der udføres arbejde.

Repræsentanten har endelig bemærket, at Højesteret ved dom af 5. maj 2009 (Højesterets sag 384/2007 og 385/2007) har udtalt, at der ved vurderingen af, om der er tale om en rejse, skal foretages en konkret helhedsbedømmelse.

Repræsentanten har desuden henvist til Metro-dommen (SKM2005.492.ØLR) og Landsskatterettens kendelse af 23. september 2005 (Landsskatterettens sag 2-6-1680-0166).

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Lønmodtagere kan fradrage udgifter, der er afholdt i forbindelse med det indtægtsgivende arbejde, i det omfang de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger et reguleret grundbeløb, som i 2006 var på 5.100 kr. Det fremgår af ligningslovens § 9, stk. 1.

Godtgørelse for rejseudgifter, der påføres en lønmodtager som følge af, at han ikke kan overnatte på sin sædvanlige bopæl på grund af afstanden mellem bopælen og et midlertidigt arbejdssted, kan modtages skattefrit, forudsat godtgørelsen holder sig inden for visse satser. Det fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 1.

Er der ikke udbetalt godtgørelse for rejseudgifter, har lønmodtageren mulighed for at foretage fradrag for rejseudgifterne efter standardsatserne i ligningslovens § 9 A, stk. 2, eller med de faktiske udgifter. Det følger af ligningslovens § 9 A, stk. 7.

Ud over, at der skal være tale om et midlertidigt arbejdssted, er det en betingelse for, at bestemmelsen kan anvendes, at rejsen varer mindst 24 timer. I forhold til standardsatserne for kost og småforbrødsudgifter kan et arbejdssted som udgangspunkt højst anses for midlertidigt i de første 12 måneder. Sker der et arbejdsstedsskifte, påbegyndes dog en ny 12-måneders-periode. Det fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 5. Et arbejdsstedsskifte forudsætter ifølge bestemmelsen

- at der skiftes til en ny arbejdsplads mindst 8 km ad normal transportvej fra den tidligere arbejdsplads,
- at der skiftes til et andet arbejdsprojekt, eller
- at der skiftes arbejdsgiver.

Personer, hvis arbejdssted flytter sig i takt med arbejdets udførelse, vil således normalt ikke blive ramt af 12-måneders-reglen.

En lønmodtager anses at være på rejse i ligningslovens § 9 A's forstand:

- når vedkommende på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, eller
- når arbejdsgiveren midlertidigt udsender den pågældende til et andet arbejdssted end lønmodtagerens sædvanlige arbejdsplads, og dette medfører, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Der kan henvises til Ligningsvejledningen, afsnit A.B.1.7.1.

Det følger af EF-Domstolens dom i sagen C-297/99 (Skills-dommen), at transporttid mellem bopæl og køretøj ikke kan anses for hviletid, men som arbejdstid.

Containerarealet på X Havn findes ikke at kunne anses som fast arbejdssted, uanset det ligger nær arbejdsgiverens adresse.

Det forhold at klageren på visse dage vender tilbage til containerarealet på X Havn i løbet af arbejdsdagen, og dermed er i nærheden af arbejdsgiverens adresse, findes ikke at kunne afbryde en eventuel rejse. Der henvises til SKM2008.259.LSR.

Under hensyn til det oplyste om arbejdstiden og afstanden mellem klagerens bopæl og overnatningsstederne, må klageren i overensstemmelse med den fremlagte rejseopgørelse og kørselsrapporterne anses at have været på rejse i 2.091 timer i 2006. Der er desuden lagt vægt på, at klageren er forpligtet til at overholde køre-/hviletidsbestemmelserne.

Landsskatteretten ændrer på den baggrund skatteankenævnets afgørelse, idet klageren i overensstemmelse med det påståede er berettiget til fradrag for rejseudgifter med i alt 31.231 kr.