

Udskriftsdato: 1. januar 2026

KEN nr 9355 af 30/11/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for kost og logi – sædvanlig bopæl i Danmark eller Ukraine

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-03352

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for kost og logi – sædvanlig bopæl i Danmark eller Ukraine

Resumé

En landbrugspraktikant, der stammede fra Ukraine, ansås at have bopæl i Danmark og var ikke berettiget til fradrag efter rejsereglerne, uanset at han ejede en ejendom i Ukraine.

Klagen vedrører fradrag for kost og logi i forbindelse med ansættelse som landbrugspraktikant. Spørgsmål om sædvanlig bopæl i Danmark eller i Ukraine

Landsskatterettens afgørelse

Indkomstårene 2008-2009

Ligningsmæssige fradrag

Ikke godkendt fradrag for befordring efter ligningslovens § 9 C med henholdsvis 3.727 kr. og 3.849 kr.

Øvrige lønmodtagerudgifter

Ikke godkendt fradrag for kost og logi efter ligningslovens § 9 A med henholdsvis 171.871 kr. og 209.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelserne.

Sagens oplysninger

Klageren er født den 27. januar 1981 og kommer fra Ukraine.

Det er oplyst, at klageren har boet i lejet parcelhus siden den 26. juni 2007. Klagerens ægtefælle har boet på adressen siden den 6. juli 2007. Det er yderligere oplyst, at klagerens ægtefælle har arbejde i Danmark. Klageren er i Ukraine 1 gang årligt.

I juni 2009 har klageren og klagerens ægtefælle købt bolig i Ukraine.

Den 24. januar 2005 har klageren underskrevet en ansættelseskontrakt om ansættelse som landbrugspraktikant hos landmand RJR, på adressen Y1. Ansættelsesperioden var ifølge kontrakten fra 1. marts 2005 til 28. februar 2006.

Ved brev af 17. marts 2005 fik klageren opholds- og arbejdstilladelse frem til 28. februar 2006. Tilladelsen gav klageren ret til at arbejde som landbrugspraktikant hos RJR i denne periode. Der er i tilladelsen anført, at man ikke kan forvente at få opholds- og arbejdstilladelsen forlænget udover i alt 18 måneder.

Den 9. februar 2006 underskrev klageren en ny ansættelseskontrakt om ansættelse som landbrugspraktikant hos landmand JPJ, på adressen Y2. Ansættelsesperioden var ifølge kontrakten fra 1. marts 2006 til 1. oktober 2006.

Ved brev af 20. marts 2006 gav Udlændingesservice opholds- og arbejdstilladelse til klageren frem til 1. oktober 2006. Tilladelsen gav klageren ret til at arbejde som landbrugspraktikant hos JPJ i denne periode. Der var i tilladelsen anført, at man ikke kan forvente at få opholds- og arbejdstilladelsen forlænget yderligere.

Den 3. januar 2007 har klageren påbegyndt et ophold som landbrugselev på Den økologiske Landbrugs-skolebeliggende på adressen Y3.

Udlændingesservice gav med baggrund i skoleopholdet opholdstilladelse frem til 30. juni 2007. I tilladelsen anføres, at tilladelsen er givet med henblik på midlertidigt ophold i Danmark, og opholdstilladelsen kan ikke forlænges yderligere.

Den 30. september 2007 indgik klageren en midlertidig ansættelsesaftale med landmand TJ, på adressen Y4. Ansættelsesforholdet var aftalt til at begynde den 1. oktober 2007 og ophører uden varsel den 30. juni 2008.

På baggrund af ansættelsesaftalen med TJ udsteder Udlændingesservice en ny opholds- og arbejdstilladelse den 6. november 2007. Tilladelsen er gyldig til den 30. juni 2008 og er givet med henblik på midlertidig ophold i Danmark.

Den 19. maj 2008 indgik klageren en ny midlertidig ansættelsesaftale med TJ. Ansættelsesforholdet var aftalt til at begynde 1. juli 2008 og ophører uden varsel den 31. december 2009.

På baggrund af den ny ansættelsesaftale med TJ udstedte Udlændingesservice en ny opholds- og arbejdstilladelse den 20. august 2008. Tilladelsen er gyldig til den 31. december 2009, og er givet med henblik på midlertidig ophold i Danmark.

Klageren indgik aftale om ansættelse hos landmand TU, på adressen Y5. Ansættelseskontrakten med TU blev underskrevet den 18. september 2008, og ansættelsesforholdet var aftalt til 18. september 2009, eller til at ophører senest 1. januar 2010, når klagerens visa udløber.

På baggrund af ansættelsesaftalen med TU udstedte Udlændingesservice en ny opholds- og arbejdstilladelse den 5. februar 2009. Tilladelsen var gyldig til den 25. oktober 2009. Klageren havde søgt om opholds- og arbejdstilladelse frem til 31. december 2009, men Udlændingesservice har kun givet tilladelse til den 25. oktober 2009, idet tilladelse gives således at den udløber senest 3 måneder før udløbet af udlændingens pas.

Klageren fik nyt pas og der blev udarbejdet en ny ansættelsesaftale med TU med start den 26. oktober 2009.

SKATs afgørelse

Fradrag for kost og logi forudsætter at lønmodtageren er på rejse. Ifølge ligningslovens § 9 A, stk. 1 anses man at være på rejse:

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.

Eller

Når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Når der foreligger en bopælsattest, vil den som udgangspunkt være indikator for, at der er bevaret sædvanlig bopæl i udlandet. Klageren har tidligere afleveret en attest om bopæl i Ukraine. Der kan dog ikke udelukkende lægges vægt på en bopælsattest.

Ifølge TfS 1994, 408, blev sædvanlig bopæl i skattemæssig henseende, anset for at være det sted hvor klageren opholdt sig med sin ægtefælle. Klageren boede i byen Y6, men kunne ikke finde arbejde i området. Klageren fandt herefter arbejde i byen Y7, og købte en 2 værelses andelsbolig på 48 kvm i byen Y8. Klageren havde 200 arbejdsdage i byen Y7 og rejste til Y6 35 weekender årligt.

På trods af stærk tilknytning til byen Y6, fandt Vestre Landsret, at klageren i skattemæssig henseende havde sædvanlig bopæl i byen G8. Rejser til byen G6 ansås at være private. Der blev lagt vægt på, at klageren opholdt sig de fleste af årets dage i byen G8, og at ægtefællen ligeledes boede størstedelen af året i byen G8, hvor hun endvidere havde arbejde.

Afgørelse af hvor sædvanlig bopæl er, skal altid ske ud fra en samlet vurdering af faktiske forhold. Der ses i den forbindelse på typen af bolig i Danmark, hvor opholder ægtefællen sig, samt antallet af år i Danmark.

Klageren har opholdt sig i Danmark siden 2005, og har dermed opholdt sig gennem en længere årrække i Danmark. Klageren bor i et fritliggende parcelhus med sin ægtefælle KO, boligen er på 107 kvm. Klageren har boet på adressen siden den 26. juni 2007. KO har boet på adressen siden den 6. juli 2007. Der er ikke andre personer tilmeldt adressen. Klageren har siden 2005 kun været i Ukraine 1 gang om året. Klagerens ægtefælle har arbejde i Danmark.

SKAT formoder, at boligen i Ukraine bliver anvendt som feriebolig. Der henses til omfanget af rejser til Ukraine samt opholdenes varighed.

Ved vurderingen af hvor »sædvanlig bopæl« er, er det uden betydning, om du har været fastansat, eller har haft midlertidige kontrakter eller skiftende arbejdsgivere.

Det kan endvidere bemærkes, at kontrakt indgået med TU med start den 1. januar 2009, ikke anses for at være midlertidig. Når en kontrakt er midlertidig, anføres dato for ophør af ansættelse. Det er anført, at ansættelsen ophører når visa udløber (01.01.2010). Ophør af ansættelse baseret på visas udløb, anses ikke af SKAT for at være en reel midlertidig ansættelse. Såfremt visa forlænges, ophører ansættelsen ikke. Der kan således ikke godkendes yderligere fradrag for kost for indkomståret 2009. Det fremgår, at klageren fortsat er ansat hos TU.

For 2008 og 2009 kan der ikke godkendes fradrag for kost og logi, da SKAT har anset klageren for at have taget ophold af permanent karakter i Danmark. Klagerens livsinteresser og sædvanlige bopæl vurderes af SKAT at være i Danmark og ikke i Ukraine. Klageren opfylder derfor ikke betingelserne for at få fradrag efter ligningslovens § 9 A.

Der er ved afgørelsen lagt vægt på, at klagerens ægtefælle bor i Danmark på samme adresse som klageren, og at klageren har opholdt sig her i landet siden indkomståret 2005. Herudover lægges der vægt på antallet af dage i Danmark.

Det fremgår af de af opgjorte kørselsfradrag, at klageren har været i Ukraine én gang årligt siden 2005.

Befordringsfradrag godkendes normalt kun mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads. Har du sædvanlig bopæl eller taget ophold af permanent karakter i Danmark, vil der ikke kunne godkendes fradrag for kørsel mellem Danmark og Ukraine jf. ligningslovens § 9 C.

Klagerens påstand og argumenter

Nærværende sag vedrører i hovedsagen 2 problemstillinger; nemlig hvad der forstås ved sædvanlig bopæl og hvad der skal forstås ved midlertidigt arbejdssted i ligningslovens § 9A.

Ligningslovens § 9A, stk. 1, lyder således:

»Godtgørelser til dækning af rejseudgifter, der påføres lønmodtageren, fordi lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, der er fastsat i stk. 2.«

Sædvanlig bopæl

Udgangspunktet er, at når udlændinge bevarer bopælen i hjemlandet i forbindelse med et midlertidigt ophold i Danmark, betragtes bopælen i hjemlandet som sædvanlig bopæl. Som dokumentation for at bopæl er bevaret i hjemlandet, har SKAT som udgangspunkt accepteret en bopælsattest fra hjemlandet. Dette var også tilfældet, da klageren oprindeligt kom til Danmark i 2005.

Når udlændinge kommer til Danmark for at arbejde i længere perioder, har de naturligvis også behov for at have en bopæl i Danmark, typisk i form af lejebolig. Udlændingene vil derfor oftest have 2 bopæle i den periode, hvor de midlertidigt opholder sig i Danmark, en bopæl i hjemlandet og en i Danmark. Ligningslovens § 9A forudsætter da også, at man overnatter på et andet sted end ens sædvanlige bopæl. Derfor er udgangspunktet også, at selvom en udlænding også har en bopæl i Danmark, anses bopælen i hjemlandet for at være den sædvanlige bopæl. Der skal altså noget særligt til for at statuere, at

det er bopælen i Danmark, der er sædvanlig bopæl i relation til ligningslovens § 9A, når man har bevaret bopælen i hjemlandet.

SKAT har henvist til Vestre Landsrets afgørelse af 10. maj 1994, (TfS 1994.408), hvor en person havde et parcelhus i byen Y6 og en andelsbolig i byen Y8.

Landsretten kom frem til, at den sædvanlige bopæl var andelsboligen i byen Y8, uanset personens stærke personlige tilknytning til byen Y6. Landsretten lagde vægt på, at personen havde opholdt sig de fleste af årets dage i Y8, og hustruen havde tilsvarende opholdt sig størstedelen af året i byen G8. Endvidere henviser Landsretten til, at personen arbejdede i byen G7 og at der i realiteten var tale om en fast stilling.

Hvor udlændinge bliver midlertidigt ansat i Danmark i f.eks. 1 år, vil de typisk opholde sig på bopælen i Danmark i langt størstedelen af året. Derfor kan dette moment ikke være altafgørende ved vurdering af sædvanlig bopæl. Som det fremgår af den ovennævnte dom, har Vestre Landsret valgt at fremhæve, at der i realiteten var tale om en fast stilling. Der er således ingen tvivl om, at man ved vurdering af om (arbejds-) bopælen er den sædvanlige bopæl, skal lægge vægt på, om der er tale om et midlertidigt arbejdssted eller ej. Et midlertidigt arbejdssted vil naturligvis indikere, at arbejdsbopælen ikke er den sædvanlige bopæl.

I nærværende sag er der netop tale om, at klageren og klagerens ægtefælle er ansat på et midlertidigt arbejdssted.

Det fremhæves særligt, at nærværende sag adskiller sig afgørende fra den ovenfor refererede sag fra Vestre Landsret, idet klageren altid har opholdt sig og arbejdet i Danmark på midlertidige opholds- og arbejdstilladelser. Dette forhold var ikke tilfældet i Vestre Landsretssagen, hvor der var tale om en dansker, der frit kunne vælge, hvor vedkommende ønskede at bo. Klageren og klagerens ægtefælle har aldrig haft anledning til at indrette sig varigt i Danmark, da klageren aldrig vil kunne opnå varig opholds- og arbejdstilladelse.

Derfor har klageren og hans ægtefælle altid været klar over, at de på et tidspunkt skal tilbage til Ukraine, og derfor har de også opretholdt deres sædvanlige bopæl i Ukraine. At parret køber bolig i Ukraine i 2009 understreger også dette.

Endelig skal det bemærkes, at det forhold, at klageren af arbejdsgiver TU har fået mulighed for at leje et parcelhus som et led i ansættelsen, ikke kan være afgørende, især ikke da huslejen alene udgør kr. 2.000 pr. måned, hvilket er markedslejen i dette område.

På baggrund af ovenstående må det konkluderes, at klagerens sædvanlige bopæl var i Ukraine i de påklagede indkomstår 2008 og 2009.

Midlertidigt arbejdssted

Det er ifølge den påklagede afgørelse alene ansættelsen i 2009 hos TU, som SKAT ikke anser for at være en midlertidig ansættelse. SKAT begrundede dette med, at der ikke er anført en dato for ansættelsens ophør i ansættelseskontrakten.

Som det fremgår af beskrivelsen af klagerens ansættelsesforhold i Danmark, er hver ansættelse nøje knyttet op på den nødvendige opholds- og arbejdstilladelse fra Udlændingetjenesten.

Det fremgår også af afgørelsen fra Udlændingetjenesten, at opholds- og arbejdstilladelse er knyttet op på ansættelsen hos TU. Af den første ansættelseskontrakt med TU fremgår det direkte af clause 9, at ansættelsesforholdet vil ophøre senest 1. januar 2010, når visa udløber, og i den anden ansættelseskontrakt er der direkte anført en ophørsdato i § 3. Derfor er der ingen tvivl om, at Udlændingetjenesten ved udstedelse af opholds- og arbejdstilladelsen har vurderet, at der var tale om et midlertidigt ansættelsesophold. I modsat fald ville klageren ikke have fået opholds- og arbejdstilladelse. Det forhold, at man bliver nødt til at lave 2 kontrakter, som følge af at klagerens pas udløber, kan ikke ændre på, at der er tale om et samlet midlertidigt ansættelsesforhold fra 1. januar 2009 og frem hos TU.

Det kan således konkluderes, at der i 2008 og 2009 har været tale om tidsbegrænsede ansættelseskontrakter og dermed midlertidigt arbejdssted.

Konklusion:

Indkomståret 2008:

I 2008 har der været tale om et midlertidigt ansættelsessted. klageren har opretholdt sædvanlig bopæl i Ukraine, og da de øvrige betingelser i ligningslovens § 9A er opfyldt, er klageren berettiget til fradrag for kost og logi samt fradrag for befordring mellem Danmark og Ukraine efter ligningslovens § 9C, som selvangivet.

Indkomståret 2009:

Pr. 1. januar 2009 startede klageren et nyt midlertidigt ansættelsesforhold hos TU. Der er tale om et arbejdsgiverskifte, hvorfor der begynder en ny 12 måneders periode i relation til ligningsloven § 9A, stk. 6. Klageren har opretholdt sædvanlig bopæl i Ukraine, og da de øvrige betingelser i ligningslovens § 9A er opfyldt, er klageren berettiget til fradrag for kost og logi samt fradrag for befordring mellem Danmark og Ukraine efter ligningslovens § 9C.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Godtgørelse for rejseudgifter, der påføres en lønmodtager som følge af, at vedkommende 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 dagældende bestemmelse i ligningslovens § 9 A, stk. 1.

Skattemæssigt anses en lønmodtager for at være på rejse, når den pågældende på grund af afstanden mellem sin sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på bopælen.

Det skattemæssige rejsebegreb forudsætter således for det første, at den pågældende lønmodtager, der er fuldt eller begrænset skattepligtigt til Danmark jf. kildeskattelovens bestemmelser, har en sædvanlig bolig i hjemlandet, og er så langt hjemmefra, at det er nødvendigt at sove i nærheden af arbejdsstedet i stedet for i eget hjem.

En skatteyder anses at have sædvanlig bopæl på det sted, som er centrum for hans livsinteresser. Hvor dette er, beror på en konkret individuel vurdering.

Rejsebegrebet forudsætter for det andet, at der arbejdes på et midlertidigt arbejdssted.

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. Det fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 5. Dog påbegyndes en ny 12-måneders-periode ved arbejdsstedsskifte. 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.

Når tilbagevenden til et arbejdssted ikke var upåregnelig, er det en betingelse for arbejdsstedsskifte, at der er forløbet 20 arbejdsdage, siden den pågældende sidst har været på arbejdsstedet. Det fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 6.

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.

I nærværende sag har klageren i 2008 haft en tidsbegrænset kontrakt. I 2009 har klageren haft en ny tidsbegrænset kontrakt. Ophør af ansættelsen når visa udløber anses ikke i sig selv som nogen reel tidsbegrænsning, da der opnås ny opholds- og arbejdstilladelse.

Under hensyn til, at klageren har boet i Danmark siden 2005, at han har boet sammen med sin ægtefælle i Danmark siden 2007, og at klageren har været i Ukraine 1 gang årligt, anses klageren ud fra en konkret helhedsvurdering ikke at have bevaret centrum for sine livsinteresser i Ukraine.

Afgørelsen stadfæstes derfor.