

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9746 af 05/10/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. rejsefradrag er nægtet i forbindelse med tidsbegrænsede ansættelser

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-0300317

Landsskatteretskendelse vedr. rejsefradrag er nægtet i forbindelse med tidsbegrænsede ansættelser

Resumé

Rejsefradrag nægtet fra en i Polen bosat person, der arbejdede som køkkenhjælper i et cateringfirma her i landet på tidsbegrænsede kontrakter over flere år.

Klagen skyldes, at rejsefradrag (kost og logi) er nægtet i forbindelse med tidsbegrænsede ansættelser som køkkenhjælp hos G1. Spørgsmål om reel midlertidighed.

Landsskatterettens afgørelse

Ligningsmæssige fradrag

Øvrige lønmodtagerudgifter

Indkomståret 2009

SKAT har ikke anset klageren for berettiget til fradrag for rejseudgifter (kost og logi) i henhold til ligningslovens § 9 A, stk. 7, med 112.500 kr.

Indkomståret 2010

SKAT har ikke anset klageren for berettiget til fradrag for rejseudgifter (kost og logi) i henhold til ligningslovens § 9 A, stk. 7, med 50.000 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Ifølge lønoplysninger til SKAT samt ansættelseskontrakter har klageren arbejdet i Danmark siden 2008 således:

2008:

01. april 2008 til 01. maj 2008, G1 ApS, Y1, jf. ansættelseskontrakt af 01. april 2008.

01. juli 2008 til 31. juli 2008, G1 ApS, Y2, jf. indberettede lønoplysninger.

01. august 2008 til 31. december 2008, G1 ApS, Y1, jf. indberettede lønoplysninger.

2009 og 2010:

Januar 2009, jf. indberettede lønoplysninger.

23. marts 2009 til og med 22. maj 2009 og 29. juni 2009 til og med 28. august 2009, G1 ApS, Y1, jf. ansættelseskontrakt af 30. marts 2009.

29. august 2009 til og med 15. januar 2010, G1, Y1, jf. ansættelseskontrakt af 3. september 2009.

22. marts 2010 til 31. maj 2010, G1, Y1, jf. ansættelseskontrakt af 23. marts 2010.

23. juni 2010 til 15. oktober 2010, G1, Y1, jf. ansættelseskontrakt.

Oktober 2010 til december 2010, G1, Y1, jf. indberettede lønoplysninger.

2011:

Januar 2011 til april 2011, G1, Y1, jf. indberettede lønoplysninger.

Det følger af klagerens ansættelseskontrakter, at hun har været ansat som ufaglært køkkenhjælp primært ved G1 ApS, Y1, bortset fra juli måned 2008, hvor klageren var ansat ved G1 ApS, Y1. I den kontrakt som dækker perioden 29. august 2009 til 15. januar 2010, ses klageren at være ansat som tilkaldenhjælp.

SKAT har modtaget kopi af klagerens arbejdssedler for perioden 1. januar 2009 til 31. december 2009. Det følger heraf, at klageren de fleste uger har arbejdet 5 dage pr. uge, bortset fra perioden 23. maj 2009 til 21. juni 2009, 29. august 2009 til 29. september 2009 samt 31. oktober 2009 til 9. november 2009. Klageren ses ikke at have arbejdet i januar 2009 og februar 2009, jf. arbejdssedlerne, men klageren ses ifølge den indberettede løn at have udført arbejde 70 timer i januar 2009.

I 2010 har klageren ifølge de indberettede lønoplysninger arbejdet hele året, bortset fra februar og marts måned 2010.

Det er i brev af 18. februar 2011 fra klagerens repræsentant oplyst overfor SKAT, at klageren bor i en campingvogn, når hun arbejder i Danmark. Det er tillige oplyst, at klageren bor i egen lejlighed sammen med sin ægtefælle og to børn i Y3.

Det er tillige oplyst, at G1 er et cateringfirma, der leverer mad til private med store sæsonudsving især april/maj ved konfirmationer og fra 15. oktober/november/december.

Det fremgår af SKATs oplysninger, at klageren har foretaget fradrag for øvrige lønmodtagerudgifter/rejseudgifter i indkomståret 2008 på 126.690 kr., i indkomståret 2009 på 112.500 kr., i indkomståret 2010 på 50.000 kr. og har forskudsangivet for indkomståret 2011.

SKATs afgørelse

SKAT har ikke anset klageren for berettiget til fradrag for rejseudgifter (kost og logi) i henhold til ligningslovens § 9 A, stk. 7, med 112.500 kr. for indkomståret 2009 og med 50.000 kr. for indkomståret 2010.

Det selvangivne fradrag vedrører fradrag for »rejseudgifter« (udgifter til kost og logi), jf. ligningslovens § 9 A.

Det er bl.a. en betingelse for fradrag for kost og logi, jf. dagældende ligningslov § 9 A (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006) og nugældende ligningslov § 9 A, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted.

Det følger af SKATs meddelelse af 28. oktober 2008, offentliggjort i SKM2008.853.SKAT, hvornår et arbejdssted kan anses for midlertidigt i forbindelse med flere tidsbegrænsede ansættelser ved samme arbejdsgiver. Det følger bl.a. heraf, at ved arbejde, som ikke i sig selv er af midlertidig karakter, er det en forudsætning for at kunne anse et arbejdssted som midlertidigt ved en forlængelse, at det dokumenteres, at der er en arbejdsmæssig begrundelse for forlængelsen.

Det følger desuden af SKM2008.853.SKAT, at korterevarende sæsonarbejde, som f.eks. plukning af æbler på en æbleplantage, som udgangspunkt anses for at være arbejde på et midlertidigt arbejdssted.

Efter SKATs opfattelse kan klagerens ansættelse i 2009 og 2010 ved G1 ApS, Y1, ikke anses for reelt midlertidigt.

Der er herved lagt vægt på, at der er tale om et arbejdssted, der ikke efter dets karakter er midlertidigt. SKAT finder desuden ikke, at der er tale om reelt sæsonarbejde, eller en reel tilkaldehjælp, henset til arbejdets omfang, herunder at klageren fortsat udfører arbejde for samme arbejdsgiver.

Der er herved lagt vægt på, at klageren har arbejdet ca. 5 dage pr. uge i ca. 10 måneder i 2009 og tillige har arbejdet ca. 10 måneder i 2010. Der er desuden lagt vægt på, at klageren i 2011 ses at have modtaget løn for arbejde i januar 2011 til april 2011, og at klageren fortsat arbejder ved G1 i Y1.

SKAT har endvidere anført, at der reelt er tale om en fastansættelse, selv om klageren er hjemme i Y3 i perioder af en til to måneders varighed i indkomstårene 2008-2011.

Det fremgår ud fra det faktiske arbejdsforløb, at det er bestemt, at klageren skal tilbage til arbejdsgiveren for at udføre arbejde. Dette fremgår desuden af ansættelseskontrakten af 30. marts 2009, hvor der er indsat to perioder i samme kontrakt.

SKAT finder, at principperne i SKM2008.853.SKAT tillige finder anvendelse, når der er tale om ansættelseskontrakter på mindre end et år.

SKM2005.590.SR omhandler en situation, hvor skatterådet ikke fandt, at en skatteankenævnsafgørelse var åbenbart ulovlig. Afgørelsen er efter SKATs opfattelse ikke udtryk for, at skatterådet ville være kommet til samme resultat som flertallet i skattankenævnet.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at klageren anses for berettiget til fradrag for rejseudgifter (kost og logi) i henhold til ligningslovens § 9 A, stk. 7, med henholdsvis 112.500 kr. for indkomståret 2009 og 50.000 kr. for indkomståret 2010.

Personligt har klagerens repræsentant fra 2005 haft et nært samarbejde med flere skattecentre over hele landet, hvor han har fået deres fortolkning af reglerne inklusive ændringerne gennem årene. Da de forbavsende nok alle var enige, kan man som borger kun forvente at sådan skal det være.

»Du kan få mere information om reglerne for skattefri rejsegodtgørelse og fradrag for rejseudgifter i et skattecenter.« Det er teksten i den nye opsætning af regler på SKATs hjemmeside. Det er det, repræsentanten har gjort.

Med hensyn til Y1 er kontrakterne hver gang blevet afleveret af repræsentanten personlig, når medarbejderen var blevet ansat for en ny periode, og skattekortet er lavet sammen med skattemedarbejderen.

Det er klagerens repræsentants indtryk, at man ved kontrollen bruger de nyeste fortolkninger og direktiver, der er blevet sendt ud, og dermed retter med tilbagevirkende kraft. Som en medarbejder ved et andet kontrolcenter sagde »vi har fået ordre på, at vi skal bruge dem.«

Med en udgivelse af mere end 2500 SKM'r og TsF'r pr. år, i et sprog der ikke altid er til at forstå, skal der bruges megen tid på at læse disse.

Svar til Skats bemærkninger: 2009 og 2010

Januar 2009 har klageren ikke arbejdet.

Hvis SKAT havde læst ansættelseskontrakten, ville man også kunne se, at firmaets måneder går fra den 20. til den 20., det vil sige den 20. december 2008. Alt derefter samt regulering af overskydende timer udbetales i måneden efter.

Desuden er timeantallet for fastansatte beregnet over en periode på 6 måneder til et gennemsnit på 160 timer. Såfremt de 6 x 160 timer er mindre end det faktiske antal timer, skal disse afspadseres inden udgangen af de 6 måneder, og såfremt dette ikke er sket, udbetales de overskydende timer. For løst ansatte bliver overskydende timer udbetalt, når kontrakten udløber. Det vil sige i måneden efter ophør.

Fra den 23. marts 2009 til den 22. maj 2009 var i forbindelse med konfirmationer. Firmaet valgte så samtidig at give klageren en kontrakt for sommerferieperioden 29. juni 2009 til 28. august 2009 for at være sikker på, hvis det var nødvendigt, at have en afløser, så flere af de fastansatte kunne afholde ferie og evt. afspadsering i denne periode.

Fra den 29. august 2009 til den 15. januar 2010 var klageren tilkaldt i september og oktober, og fra den 15. november var det beregnet på julefrokoster. At kontrakten var lavet til den 15. januar 2010, var på grund af det af SKAT indførte system »at når en kontrakt udløb, og der blev udbetalt regulering i måneden efter, skulle der betales 60 pct. skat«. Og da flere lønsystemer (bl.a. det hos G1) ikke kunne ændre datoen for beregning og udbetaling, valgte repræsentanten at lade den løbe til den 15. januar 2010. Jævnfør som tidligere nævnt, at måneden gik til den 20. december. Så i 2010 har klageren arbejdet til den 8. januar. Fra den 8. januar og i februar frem til den 23. marts hvor ordreindgangen havde vist, at det var nødvendigt med ekstra mandskab, og klageren bliver tilbudt en ny kontrakt. Hvilket er mere end 20 arbejdsdage, og der var ingen garanti for en ny ansættelse.

I øvrigt henvises til ligningslovens § 9 A, stk. 6, 20 dages-reglen.

Desuden er bemærkningen angående 2011 ude af proportioner. Klageren havde en kontrakt til den 28. februar 2011, så de to første måneder bør anses for midlertidige, men da et par af de fastansatte rejste, fik klageren tilbuddet om en fast kontrakt, som hun tog imod. Hvem rejser hjem til arbejdsløshed eller et job til 3 - 4.000 kr. pr. måned, når man får et godt tilbud, og mand og børn kan acceptere forholdene.

Alt i alt har klageren været ansat på korttidskontrakter af 2 og 3 måneders varighed. Og som en af de »heldige« (dygtige) blevet tilbudt kontrakt i spidsbelastningsperioderne i forbindelse med konfirmationer og julefrokoster.

G1 er et privatejet cateringfirma, der leverer til både firmaer og private, så antallet af fastansatte er tilpasset firmaleverancer, som er hele året, men i forbindelse med konfirmationer og julefrokoster er det nødvendigt med ekstra mandskab, hvor mange afhænger selvfølgelig af, hvor mange bestillinger der er kommet ind.

Firmaet prøver jo at tilbyde jobbet, i de få måneder, til de dygtigste af det ekstra mandskab, der har været der tidligere, hvoraf klageren var en af dem. Hvorimod der er flere, der ikke fik tilbuddet. De fleste af klagerens kontrakter er ikke i direkte forlængelse, men er kun for de omtalte perioder.

Repræsentanten anser (det samme gjorde skattecentret) ansættelsen som midlertidig frem til marts 2011 og forventer naturligvis, at retten giver klageren medhold.

I SKM2008.853.SKAT og SKM2009.588.SR er det nævnt, at det er præciseringer af regler og ikke ændring af regler. Det er dog en ændring af praksis med tilbagevirkende kraft. For øvrigt er de udsendt alt for sent til at være gældende for 2009, jf. Jan Pedersen Skatteretten 3.

Af SKM2009.588.SR fremgår:

»Skatteankenævnets begrundelse

Skatteankenævnet har vurderet, at B's ansættelse ved C i indkomståret 2008 kan anses at være af midlertidig karakter, jf. ligningslovens § 9 A.

Nævnet fandt, at ifølge de fremlagte oplysninger omkring arbejdet på minkfarmen, og de udarbejdede ansættelseskontrakter alene tager hensyn til de arbejdsmæssigt belastede perioder i branchen.

Nævnet fandt ved sin vurdering af sagen, at der ved avlen af mink kan anses at være tale om flere forskellige korterevarende perioder/sæsoner, jf. SKM2008.853.SKAT.

Der er således henset til, at der inden for samme indkomstår anses at være tale om flere sæsoner.«

Klagerens repræsentant ved godt, at der er tale om mink, men situationen er den samme, der er ikke konfirmationer og julefrokoster hele året.

Hos G1 er arbejdsdagen f.eks. fredag og lørdag op til konfirmationer på 10 til 12 timer for de ansatte, da man jo ikke har plads til at ansætte flere medarbejdere. Derfor kan det se ud, som at der er arbejdet 5 dage om ugen i 10 måneder, uden at dette er tilfældet.

Der henvises i SKATs afgørelse til SKM2005.590.SR, hvor klagerens repræsentant henviste til SKM2009.590.SR, »at skatterådet ville være kommet til samme resultat som flertallet i skatteankenævnet«. Dette må være en personlig konklusion. Det siger jo heller ikke det modsatte.

Der henvises til følgende uddrag fra SKM2009.590.SR:

Afgørende er herefter hvem der er bundet ved de såkaldte interne meddelelser (SKM).

Jan Pedersen har i »Skatteretten 3« til dels udtalt sig om de retskildeværdien af (SKM).

»Ved etablering af SKAT som en enhedsforvaltning uden over- og underordnede myndighedslag har told- og skatteforvaltningens administrative forskrifter fået karakter af interne forskrifter. Dette har den praktiske betydning, at forskrifterne ikke længere offentliggøres som cirkulærer i Ministerialtidende, men alene i Skatteministeriets elektroniske nyhedsformidling som interne meddelelser (SKM). Disse meddelelser har dog karakter af cirkulærer og udgør som sådan en ikke uvæsentlig retskilde. Meddelelserne har alene

bindende virkning i forhold til adressaten, dvs. embedsmænd i told- og skatteforvaltningen. Principielt har meddelelserne således ikke bindende virkning i forhold til de skattepligtige. Da meddelelserne udtrykker gældende praksis, og da praksis, ud fra en lighedsgrundsætning ikke kan fraviges til skade for den skattepligtige, kan denne i mange situationer reelt støtte ret på cirkulæret.«

Ligeledes kan der hentes inspiration i »Lærebog om indkomstskat« hvor det anføres, at:

»Om de af SKAT udsendte juridiske vejledninger – herunder Ligningsvejledningen – hedder det på SKATs hjemmeside:

»Vejledningerne giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og er bindende for told- og skatteforvaltningens medarbejder, medmindre vejledningernes indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilde; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og skatterådets praksis.

Endvidere vil vejledninger ikke være bindende i det omfang, borgerne/virksomhederne kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger. Dette vil kunne forekomme, hvis en skærpet virkning ikke har været offentliggjort på relevant måde i forhold til den hidtidige beskrivelse i en af vejledningerne.

Skatteankenævnene er ikke bundet af SKATs juridiske vejledninger. Skatterådet kan ikke, som Ligningsrådet hidtil har kunnet, vedtage anvisninger, som er bindende for skatteankenævnene.«

I det omfang SKATs vejledninger og meddelelser er rent deskriptive, dvs. at de blot gengiver en nyvedtagen lovs forarbejder, er deres funktion for så vidt rent informativ, idet det er lovens forarbejder, der forlener vejledningernes og meddelelsernes indhold med retskildeværdi.

I det omfang vejledninger og meddelelser derimod er normative, dvs. at indholdet indeholder selvstændige fortolkningsbidrag til den vedtagne lov, der ikke bygger på lovens forarbejder, er vejledningerne og meddelelserne ikke bindende for skatteyderne, skatteankenævnene, Landsskatteretten og domstolene. Der opstår herved retskildepolycentri i myndighedsspecifik forstand, idet vejledningerne og meddelelserne kun er bindende for skattemyndigheder, jf. hertil Aage Michelsen, R & R 1994/6 SM s.161 f.«

Med hensyn til SKATs bemærkning om, at klageren har arbejdet 10 måneder pr. år kan klagerens repræsentant med lidt god vilje i 2008 få det til 7 måneder forskudt og på to forskellige arbejdspladser.

Den første kontrakt er fra den 1. april til den 1. maj 2008 og er i Y1. Klageren arbejder så til og med den 3. maj 2008. Det, klageren har fået udbetalt i maj, er lønnen fra den 21. april til den 3. maj. Havde klageren nu ikke arbejdet i de tre dage af maj, havde hun stadigvæk fået en lønudbetaling, som så havde været fra den 21. til den 30. april, men tilsyneladende læser man ikke kontrakten, før man konkluderer.

Desuden er udbetalingen i september ligeledes fra arbejde i august, det ses også ud fra Detail-COR, da der ikke er opført nogen arbejdstimer.

Den anden kontrakt er fra den 24. juni til den 31. december 2008 i Y2.

Så det viser jo, at det ikke var planen, at klageren skulle tilbage til Y1.

Men uanset hvad årsagen er til, at klageren ville tilbage til Y1, fik hun en kontrakt den 31. december 2008, hvorefter hun tog hjem og var hjemme i ca. 3 måneder. Ordreindgangen viste sig at være så stor, at firmaet så tilbød hende jobbet for den næste periode.

Hvis man ser på paragrafferne for rejseudgifter, opfylder klageren under alle omstændigheder det såkaldte midlertidighedsbegrænsningsprincip, som er blevet indført:

1. Arbejdsplads nr. 2 ligger mere end 8 km fra den første.
2. Klageren har været på nr. 2 i mere end 20 arbejdsdage.
3. Det har ikke været planlagt, at klageren skulle tilbage til Y1.
4. Ejerforholdet er forskelligt, og det samme er SE-nummeret.

Så under alle omstændigheder er klageren berettiget til fradrag frem til den 11. august 2009.

Da kontrakterne er korttidsbegrænsede og afhængige af ordretilgang, holder klagerens repræsentant fast ved, at hun er berettiget til fradraget frem til den 1. marts 2011, hvorefter hun bør betragtes som fastansat. Desuden bør man også tillægge 3 måneders-reglen en tanke.

Men som repræsentanten tidligere har forklaret, er dette en virksomhed med meget sæsonbetonet arbejdsbyrde, da spidsbelastningerne er ved konfirmationer og julefrokoster.

Der henvises til den til Landsskatteretten indsendte kalender for 2008, 2009, 2010 og 2011, som måske kan kaste lidt lys over ansættelsesformen, lønperioden og udbetalingstidspunktet.

2008:

Kontrakt for april måned, løn beregnes den 20. april, udbetales den sidste i april måned.

Perioden fra den 21. april til den 3. maj. Beregnes den 20. maj og udbetales den sidste i maj måned.

I maj har klageren kun arbejdet 3 dage.

Kontrakt Y2:

Start den 24. juni, det vil sige, at beregning af løn sker den 20. juli med udbetaling den sidste i juli måned.

Løn fra den 20. juli til den 10. august beregnes den 20. august og udbetales den sidste i måneden.

Kontrakt Y1:

Start den 11. august. Løn fra den 11. august til den 20. august, hvor beregning sker, udbetales den sidste dag i august.

Løn fra den 21. august til den 29. august: Beregning sker den 20. september med udbetaling den sidste i september måned.

I september har klageren ikke haft kontrakt.

Ny kontrakt fra den 1. oktober til den 31. december 2008:

Igen fra den 1. til den 20. oktober udbetales lønnen den sidste dag i oktober måned.

Løn fra den 21. oktober til den 20. november udbetales den sidste dag i november måned.

Løn fra den 21. november til den 20. december udbetales den sidste dag i december måned.

Løn fra den 21. til den 31. december udbetales i januar 2009, uden at klageren har arbejdet endsige havde kontrakt i januar 2009.

2009:

Ny kontrakt fra den 23. marts til den 22. maj 2009:

Løn fra den 23. marts til den 20. april udbetales den sidste dag i april måned.

Løn fra den 21. april til den 20. maj udbetales den sidste dag i maj måned.

Løn fra den 21. maj til den 22. maj beregnes den 20. juni og udbetales i juni måned, hvor klageren ikke havde kontrakt.

Ny kontrakt fra den 29. juni til den 28. august 2009:

Løn fra den 29. juni til den 20. juli udbetales den sidste dag i juli måned.

Løn fra den 21. juli til den 20. august udbetales den sidste dag i august måned.

Løn fra den 21. til den 28. august udbetales i september måned.

Ny kontrakt fra den 29. august 2009 til den 15. januar 2010 som tilkaldehjælp. Klageren var i arbejde fra den 21. september til den 30. oktober og igen fra den 10. november til den 31. december.

Løn fra den 21. september til den 20. oktober udbetales i oktober måned.

Løn fra den 21. til den 30. oktober udbetales i november måned.

Løn fra den 10. til den 20. november udbetales i november måned.

Løn fra den 21. november til den 20. december udbetales i december måned.

Løn fra den 21. december 2009 til den 8. januar 2010 udbetales i januar måned 2010.

2010:

Kontrakten udløb den 15. januar 2010. Det var gjort på grund af SKATs system, hvor klageren skulle betale 65 pct. i skat efter kontraktudløb. Desværre kom klageren til det alligevel, da SKAT ikke havde lavet et skattekort for de 15 dage.

Ellers er 2010 baseret på tre forskellige kontrakter.

2011:

Klageren har en kontrakt fra den 1. januar til den 28. februar 2011, da ordreindgangen var steget markant i de to ellers stille måneder.

Da to medarbejdere rejste i den periode, valgte man at fastansætte klageren fra den 1. marts 2011.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

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. Dette fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 1 (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 og lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010).

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

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. Dette fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 1. og 2. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 og lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010).

Efter den indtil indkomståret 2010 gældende affattelse af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. - 5. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006) gælder 12-måneders-begrænsningen ikke, når arbejdsstedet i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flyttes over en strækning på mindst 8 km. En ny 12-måneders-periode påbegyndes, når der foretages et arbejdsstedsskifte. Et arbejdsstedsskifte anses for foretaget,

1. når der skiftes til en ny arbejdsplads mindst 8 km ad normal transportvej fra den tidligere arbejdsplads,
2. når der skiftes til et andet arbejdsprojekt eller
3. ved arbejdsgiverskifte.

Efter den indtil indkomståret 2010 gældende affattelse af ligningslovens § 9 A, stk. 6 (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006) er det en betingelse for arbejdsstedsskifte, når tilbagevenden til et arbejdssted ikke var upåregnelig, at der er forløbet 20 arbejdsdage, siden den pågældende sidst har været på arbejdsstedet.

Efter den fra og med indkomståret 2010 gældende affattelse af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010) gælder 12-måneders-begrænsningen ikke, når arbejdsstedet er mobilt eller i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km.

Efter den fra og med indkomståret 2010 gældende affattelse af ligningslovens § 9 A, stk. 6 (lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010) påbegyndes en ny 12-måneders-periode, når lønmodtageren skifter til et nyt midlertidigt arbejdssted, der ligger mindst 8 km ad normal transportvej fra det tidligere

arbejdssted, eller når lønmodtageren har arbejdet i en sammenhængende periode på mindst 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted før tilbagevenden til det tidligere arbejdssted.

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. Dette følger af ligningslovens § 9 A, stk. 7, 1. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 og lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010).

Med virkning fra og med indkomståret 2010 er fradragsretten blevet begrænset, således at udgifterne ikke kan fradrages, i det omfang de overstiger et grundbeløb på 50.000 kr. (2010-niveau) i et indkomstår. Dette følger af ligningslovens § 9 A, stk. 7, 4. pkt., som ændret ved lov nr. 519 af 12. juni 2009 (lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010).

Det lægges til grund, at klageren i 2009 og 2010 har bevaret sædvanlig bopæl i Y3.

Et »midlertidigt arbejdssted« i relation til ligningslovens § 9 A forudsætter en tidsbegrænsning.

Denne tidsbegrænsning er ikke defineret i lovens eller dens forarbejder.

Hvornår et arbejdssted kan anses for midlertidigt i relation til rejsebegrebet, må afgøres konkret ud fra en vurdering af den pågældende lønmodtagers ansættelses- og/eller arbejdsforhold.

Det fremgår af SKATs meddelelse af 28. oktober 2008 om præcisering af regelsættet i ligningslovens § 9 A om fradrag for rejseudgifter til kost og logi i relation til to centrale problemstillinger, offentliggjort i SKM2008.853.SKAT, at det ikke er muligt at gøre et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kan udføres det samme sted år efter år, til et midlertidigt arbejdssted i relation til ligningslovens § 9 A, stk. 1, ved at ansætte en medarbejder på tidsbegrænsede kontrakter af f.eks. 12 måneders varighed den ene gang efter den anden.

Klagerens ansættelseskontrakter er tidsbegrænsede. Klagerens arbejde udføres for den samme arbejdsgiver år efter år. Klagerens arbejdssted kan således ikke anses for midlertidigt i relation til spørgsmålet om fradrag for rejseudgifter.

SKATs afgørelse stadfæstes derfor.