

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9335 af 23/04/2024 (Gældende)

Rejsegodtgørelse med standardsats for kost og småforbrugsvarer - Bygge- og anlægsarbejde

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1729155

Rejsegodtgørelse med standardsats for kost og småfornødenheder - Bygge- og anlægsarbejde

Spørger deltog i et større anlægsarbejde ved Y1. Anlægget strakte sig over en afstand på mere end 8 km.

Skatterådets kunne ikke bekræfte Spørgers opfattelse af, at hele arbejdsområdet i og omkring Y1 kunne anses for omfattet af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt., med den virkning, at 12-månedersbegrænsningen for udbetaling af rejsegodtgørelse med standardsatsen for kost og småfornødenheder i § 9 A, stk. 5, 2. pkt., ikke fandt anvendelse.

Henset til hvad Spørger havde oplyst om de arbejdsfunktioner, Spørgers ansatte udførte, var der tale om arbejdspladser, som blev udført på det samme sted under hele projektet. Spørgers ansatte kunne derfor ikke anses for at arbejde på et sted, der flyttede sig over en strækning på mindst 8 km i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, hvilket er en betingelse for at 12-måneders begrænsningen ikke finder anvendelse, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt.

Skatterådsmøde 23. april 2024 - SKM2024.272.SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at det arbejdssted, der omfatter hele arbejdsområdet i og omkring Y1, som midlertidigt er udlagt til et større anlægsarbejde, og som Skatterådet i et tidligere bindende svar har anset for midlertidigt i hele anlægsperioden, tillige kan anses for omfattet af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt., med den virkning at 12 måneders begrænsningen i § 9 A, stk. 5, 2. pkt. ikke finder anvendelse?

Svar

1. Nej, se dog begrundelse

Offentliggjort i redigeret og forkortet form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger udfører en del af et større anlægsarbejde ved Y1.

Skatterådet har i et bindende svar tidligere bekræftet, at arbejdsstedet ved Y1, som er inddraget til anlægsarbejdet, udgør et midlertidigt arbejdssted. Det bindende svar er offentliggjort som SKM2021. 359. SR.

Spørger påtænker at fortsætte udbetalingen af skattefri rejsegodtgørelse for kost og småfornødenheder til sine medarbejdere, der er beskæftiget på projektet, med de aktuelle satser for godtgørelserne nævnt i ligningslovens § 9 A, stk. 2, nr. 1, og stk. 3 og stk. 4, udover 12 måneders begrænsningen, som fremgår af stk. 5, 2. pkt.

Da anlægsarbejdet vil strække sig over mere end 8 km, ønsker Spørger det bekræftet, at hele området og alle arbejdsfunktioner omfattes af undtagelsen fra 12 måneders reglen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt., så udbetalte godtgørelser er skattefrie efter denne bestemmelse i hele anlægsperioden, uanset om de 12 måneder overskrides.

Spørger kontrollerer selv, om de øvrige betingelser for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse er overholdt.

Skatterådet skal derfor udelukkende tage stilling til, om alle Spørgers aktiviteter på det samlede arbejdsområde, der knytter sig til etablering af anlægget, og derfor udgør et samlet arbejdsområde, der i takt med arbejdets udførelse og/eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km, omfattes af undtagelsen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt. fra 12 måneders begrænsningen.

Spørger har om de arbejdsfunktioner, som Spørgers ansatte udfører, oplyst, at arbejdet omfatter bygning af område til fabrik og bassiner mv., der skal anvendes til fremstilling af elementer. I den forbindelse har Spørger ansatte, som arbejder med dumpere og gravemaskiner, hvor de udfører forskellige former for jordarbejde samt en del ansatte, som binder jern mv. i forbindelse med støbning.

Spørger har derudover en ansat, der er produktionsansvarlig for produktion af elementer, en projektdirektør, en sektionschef, ansatte, der har ansvaret for design, tegning og planlægning, en HR-funktion, en økonomichef, en indkøbschef samt 2 indkøbere, ansatte til at udføre "document control" samt en teknisk chef og ansatte der står for betonsammensætningen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "Ja", således at Skatterådet bekræfter, at der kan betales skattefri rejsegodtgørelse for kost og småforbrødsudgifter i hele anlægsperioden uden hensyn til 12 måneders begrænsningen.

Vi skal i den forbindelse pege på, at den nuværende opfattelse af ligningslovens § 9, stk. 5 stammer fra L199 2008/09. Det fremgår af lovforslaget, at:

"... Med arbejdssteder, der flyttes over en strækning på mindst 8 km, når flytningen sker i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, forstås f.eks. motorvejs-, bro-, jernbane-, metro-, eller gasledningsprojekter."

Det er vores opfattelse, at da det overordnede formål med hele anlægsprojektet er etablering af et anlæg, der strækker sig over en afstand på mere end 8 km, er alle Spørgers arbejdsfunktioner på den midlertidige arbejdsplads ved Y1 accessoriske i forhold til selve anlægget, og dermed er alle førnævnte arbejdsfunktioner i arbejdsområdet nødvendige forudsætninger for anlæggets tilblivelse, hvorfor vurderingen af, om arbejdsstedet flytter sig mindst 8 km i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, skal tage udgangspunkt i anlægget.

Det kan derfor ikke føre til andet resultat, end at 12 måneders begrænsningen ikke finder anvendelse for alle de førnævnte arbejdsfunktioner, som alle foregår på arbejdsområdet i Y1, da anlægget falder ind under de typer af anlægsarbejder, der nævnes i lovforslaget, og anlægget strækker sig over mere end 8 km.

12 måneders reglen

Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet tager bl.a. afsæt i L199 fra 22. april 2009.

Tidsmæssigt forud for denne ændring var der en større ændring af reglerne i 1999 ved L88. Lovforslaget (L88) indeholder visse præciseringer af tidligere tilkendegivelser vedrørende bl.a. arbejdssteder, der flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse.

Fælles for disse ændringer var en virkelighed, som var virkeligheden i både 1999 (på grundlag af Storebæltssagen) og i 2009 på grundlag af bl.a. Øresundsbyggeriet og Metrobyggeriet.

Skattestyrelsen bedes bemærke, at virkeligheden bag disse projekter var kendetegnet ved at elementleverandørarbejdspladserne geografisk og fysisk var adskilt fra selve tunnel- og broarbejdspladserne, der i

begge lovforslag samt i TfS 1999.642 defineres som arbejdssteder, der flytter sig i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse. Derfor er der overensstemmelse mellem definitionen af "et projekt" som værende en overordnet plan og den virkelighed, der var grundlaget for de nævnte byggerier og grundlaget for lovforslagene og TfS 1999.642.

Det kan oplyses, at elementfremstillingen i de nævnte projekter fandt sted i Nordhavnen, som ligger langt fra både Metrobyggeriet og Øresundstunnelen.

Skattestyrelsen bedes tillige bemærke samt tillægge det afgørende betydning, at for projektet i Y1 og den geografiske afgrænsning vi arbejder med i nærværende sag, så er "projektet" geografisk sammenfaldende med det fulde arbejdsområde, og alle funktioner findes indenfor samme geografiske afgrænsning.

Efter vores opfattelse, er dette netop årsagen til, at alle arbejdsfunktioner indenfor denne geografiske afgrænsning ene og alene knytter sig til og er nødvendige accessoriske arbejdsfunktioner til slutproduktet, som er selve anlægget.

Vi hæfter os ved, at i både L88 og L199 gentages eksemplerne på arbejdssteder, der flytter sig i forbindelse med arbejdets udførelse eller færdiggørelse som værende motorvejs-, bro-, jernbane-, metro- eller gasledningsprojekter, og dette vel at mærke uden at der skriftligt foretages en afgrænsning eller udskillelse af visse funktioner som værende stationære.

Det skal også tillægges afgørende betydning, at det i nærværende sag er selskabet selv, der står for alle funktioner. F.eks. er elementfremstillingen ikke udskilt i en særskilt entreprise, hvilket var tilfældet for de projekter, som nævnes i L88, L199 og i TfS 1999.642. Det betyder, at selskabet fra fremstillingen af elementet til elementet er færdigmonteret, har det fulde ansvar for elementet og hæfter for alle fejl og mangler.

Dette fører til uddybende at forklare, at det er vores opfattelse, at startpunktet for vurderingen af de 8 kilometer er det geografiske område i Y1 defineret som den midlertidige arbejdsplads, og at denne flytter sig i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, og er mere end 8 kilometer, da anlægget er mere end 8 kilometer langt. Samme udmålingsprincip af de 8 kilometer blev godkendt i SKM2016. 342. SR.

Efter vores opfattelse går det for vidt, når Skattestyrelsen først forsøger at definere et projekt som en overordnet plan og derefter anvender følgende formulering fra L88;

"Dog er stationære arbejdspladser inden for projektet, f.eks. elementleverandørarbejdspladser, omfattet af tidsbegrænsningsreglerne." (vores understregning)

til at definere elementleverandørarbejdspladser som værende stationære uden hensyn til at elementerne i denne sag fremstilles indenfor samme geografiske område, som hele projektet gennemføres på.

Når elementarbejdspladserne i denne sag rent faktisk findes indenfor samme geografiske afgrænsning, er der efter vores opfattelse hverken i loven eller dens forarbejder holdepunkter for ikke også at kunne anse elementarbejdspladsen som en del-arbejdsplads der er integreret i "en arbejdsplads der flytter sig i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse".

Det kan endvidere oplyses, at såfremt der opstår problemer med monteringen af elementerne, og dette medfører en forsinkelse i processen, så stopper fremstillingen af elementerne, da der ikke kan "produceres til lager". Alt er tilrettelagt efter, at elementerne umiddelbart efter de er færdigfremstillet skal flyttes ud og monteres - en ægte leanproces.

Dette underbygges tillige af det faktum, at hvis der er sygdom eller skader hos enkelte medarbejdere i de sjak, de normalt indgår i, så flyttes der rundt på medarbejdere mellem de enkelte sjaks. Det betyder,

at medarbejdere kan rokeres rundt blandt alle de funktioner og opgaver, som selskabet står for. Det betyder tillige, at hvis medarbejdere som flyttes til en opgave eller et sjak, som udfører arbejde på en anden funktion/opgave indenfor den midlertidige arbejdsplads der af Skattestyrelsen anses for stationær, så rammes denne medarbejder af 12 måneders reglen og mister adgangen til skattefri godtgørelse.

Det er vores opfattelse, at en sådan fortolkning er i strid med formålet med 12 måneders reglen for sådanne projekter, når hele projektet foregår indenfor samme geografiske område.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det arbejdssted, der omfatter hele arbejdsområdet i og omkring Y1, som midlertidigt er udlagt til et større anlægsarbejde, og som Skatterådet i et tidligere bindende svar har anset for midlertidigt i hele anlægsperioden, tillige kan anses for omfattet af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt., med den virkning, at 12-månedersbegrænsningen i § 9 A, stk. 5, 2. pkt., ikke finder anvendelse.

Begrundelse

Når en lønmodtager er på rejse efter ligningsloven § 9 A, stk. 1, kan arbejdsgiveren dække lønmodtagerens udgifter til logi, kost og småforbrødsudgifter med de standardsatser, der er fastsat i ligningsloven, uden dokumentation for de udgifter, lønmodtageren har afholdt, jf. herom Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.1.1 og C. A. 7.2.5.1.

Det følger af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 2. pkt., at standardsatsen for kost og småforbrødsudgifter kun kan anvendes de første 12 måneder i forhold til det enkelte arbejdssted. Herefter kan arbejdsgiveren godtgøre lønmodtagerens udgifter til kost og småforbrødsudgifter skattefrit med de faktisk dokumenterede udgifter, alternativt stille fri kost til rådighed, jf. herom Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.2.5.1.

Af ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt., fremgår dog, at 12-månedersbegrænsningen ikke finder anvendelse, når arbejdsstedet i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km. Lønmodtagere, der arbejder på et sådant arbejdssted, kan således få godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødsudgifter uden tidsbegrænsning under forudsætning af, at de opfylder betingelserne for at være på rejse efter ligningslovens § 9 A, jf. herom Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.2.5.1.

Det gælder fx motorvejs-, bro-, jernbane-, metro-, eller gasledningsprojekter, når der er 8 km mellem arbejdsprojektets begyndelses- og slutpunkt, jf. lovforslag nr. L 88, fremsat den 4. november 1999, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 4, til stk. 5, og lovforslag nr. L 199, fremsat den 22. april 2009, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 1, til nr. 33.

Det gælder dog kun de arbejdspladser, der flyttes i takt med færdiggørelsen af projektet, jf. TfS1999, 642, hvor Skatteministeriet svarede på spørgsmål om 12-månedersbegrænsningen, som efterfølgende dels blev lovfæstet og dels præciseret i bemærkningerne til lov nr. 955 af 20. december 1999 (L 88). Her fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 4, til stk. 5:

"Ved projekt forstås den overordnede plan for f.eks. et bestemt bygnings- eller anlægsværk. Heri indgår typisk en række forskellige entrepriser. Disse entrepriser indgår således alle i samme projekt. Et projekt kan være stationært eller kan flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse. Et eksempel på et stationært projekt kan f.eks. være et stort bygningsværk såsom Odense Banegård Center. Eksempler på projekter, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, er Storebælt- og Øresundsforbin-

delsen, hvor enkelte arbejdspladser i projektet dog kan være stationære, f.eks. elementleverandørarbejdspladser.

1. Arbejdssteder, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelsen

Motorvejs-, bro-, jernbane-, gasledningsprojekter samt metroprojektet m.v. er anlægsprojekter, som er kendetegnet ved, at arbejdsstedet faktisk flyttes i takt med færdiggørelsen af den konkrete arbejdsopgave. Det fremgår af lovteksten i nærværende lovforslag, at disse typer af projekter ikke er omfattet af tidsbegrænsningsreglen. Personer, der arbejder på disse projekter, har en arbejdssituation, der kan sidestilles med den, som eksempelvis langturschaufførerne har. Langturschaufførerne rammes heller ikke af tidsbegrænsningsreglen, da deres arbejdssted hele tiden bevæger sig. Arbejdsstedet flyttes ikke i takt med udførelsen eller færdiggørelsen, medmindre der er 8 km mellem arbejdsprojektets begyndelses- og slutpunkt. Dog er stationære arbejdspladser inden for projektet, f.eks. elementleverandørarbejdspladser, omfattet af tidsbegrænsningsreglerne." (Skattestyrelsens understregning)

Stationære arbejdspladser inden for et projekt, fx elementleverandørarbejdspladser, er således omfattet af tidsbegrænsningen på 12 måneder og ikke arbejdspladser, der flyttes i takt med færdiggørelsen af et projekt, jf. lovforslag nr. L 88, fremsat den 4. november 1999, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 4, til stk. 5.

Spørger har oplyst, at anlægsarbejdet vil strække sig over en afstand på mere end 8 km.

Spørger har om de arbejdsfunktioner, som Spørgers ansatte udfører, oplyst, at arbejdet omfatter bygning af område til fabrik og bassiner mv., der skal anvendes til fremstilling af elementer. I den forbindelse har Spørger ansatte, som arbejder med dumpere og gravemaskiner, hvor de udfører forskellige former for jordarbejde samt en del ansatte, som binder jern mv. i forbindelse med støbning.

Spørger har derudover en ansat, der er produktionsansvarlig for produktion af elementer, en projektdirektør, en sektionschef, ansatte, der har ansvaret for design, tegning og planlægning, en HR-funktion, en økonomichef, en indkøbschef samt 2 indkøbere, ansatte til at udføre "document control" samt en teknisk chef og ansatte der står for betonsammensætningen.

Idet der er tale om arbejdspladser, hvor arbejdet udføres på det samme sted under hele projektet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ansatte, der arbejder på området i og omkring Y1, ikke kan anses for at arbejde på et sted, der flytter sig over en strækning på mindst 8 km i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at 12-månedersbegrænsningen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 2. pkt., vil gælde for Spørgers ansatte, selvom der er tale om arbejdsfunktioner, som alle er nødvendige for tilblivelsen af anlægget.

Skattestyrelsen er ikke enig i Spørgers opfattelse af, at der i lovforarbejderne ikke foretages en skriftlig afgrænsning eller udskillelse af visse funktioner som værende stationære i forbindelse med motorvejsbro-, jernbane-, metro- og gasledningsprojekter. Af Lovforslag nr. L 88, fremsat den 4. november 1999, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 4, til stk. 5, fremgår netop, at eksempler på projekter, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, er Storebælt- og Øresundsforbindelsen, hvor enkelte arbejdspladser i projektet dog kan være stationære, fx elementleverandørarbejdspladser. Det fremgår i den forbindelse videre, at stationære arbejdspladser inden for projektet, fx. elementleverandørarbejdspladser, er omfattet af tidsbegrænsningsreglerne.

Skattestyrelsen er derfor heller ikke enig i Spørgers opfattelse af, at en praksis, hvor elementleverandørarbejdspladser og andre stationære arbejdspladser inden for projektet ikke anses for en arbejdsplads, der flytter sig i takt med færdiggørelsen af et projekt, vil være i strid med formålet med 12-månedersreglen,

når det netop fremgår af lovforarbejderne, at stationære arbejdspladser inden for et projekt, fx elementleverandørarbejdspladser, er omfattet af tidsbegrænsningen på 12 måneder.

Den omstændighed, at alle arbejdsfunktioner, herunder elementleverandørarbejdspladserne, er inden for samme geografiske område, som hele projektet gennemføres på, kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke føre til, at fx elementarbejdspladsen kan anses for en delarbejdsplads, der er integreret i "en arbejdsplads, der flytter sig i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse". En sådan fortolkning ses hverken at følge af lovens ordlyd eller forarbejder.

Skattestyrelsen er således heller ikke enig i Spørgers opfattelse af, at vurderingen af, om arbejdsstedet flytter sig mindst 8 km i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse skal tage udgangspunkt i anlægget. Vurderingen skal som det fremgår af forarbejderne, foretages i forhold til, om arbejdsstedet faktisk flyttes i takt med færdiggørelsen af den konkrete arbejdsopgave.

Desuden fremgår det hverken af lovens ordlyd eller forarbejder, at det skal tillægges betydning, om en opgave, fx elementfremstilling, er udskilt i en særskilt entreprise, eller om den indgår som en del af en større entreprise.

Det er endvidere ikke Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2016. 342. SR, som Spørger har henvist til, ændrer besvarelsen. SKM2016. 342. SR angik medarbejdere, der arbejdede offshore på en vindmøllepark, hvor Skatterådet bekræftede, at medarbejderne, der arbejdede offshore, og som boede på enten installationsskib eller hotelskib, skattefrit kunne få udbetalt godtgørelse efter kostsatsen uanset 12 måneders begrænsningen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 2. pkt., når arbejdet blev udført på en strækning på mindst 8 kilometer. Den situation Skatterådet tog stilling til i SKM2016. 342. SR er således ikke sammenlignelig med situationen i den foreliggende sag i forhold til de af Spørgers medarbejdere, der arbejder på den landfaste del af byggepladsen med bygning af område til fabrik og bassiner mv.

Skattestyrelsen kan på den baggrund ikke bekræfte, at det arbejdssted, der omfatter hele arbejdsområdet i og omkring Y1, som midlertidigt er udlagt til anlægsarbejdet, kan anses for et arbejdssted, der flytter sig over en strækning på mindst 8 km., jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt.

I de tilfælde, hvor Spørgers ansatte konkret måtte have arbejdspladser, der faktisk flytter sig over en strækning på mindst 8 km i takt med færdiggørelsen af projektet, er det derimod Skattestyrelsens opfattelse, at 12-månedersbegrænsningen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 2. pkt., ikke vil gælde, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 5, 3. pkt. Det vil imidlertid afhænge af en konkret vurdering for den enkelte ansatte.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog begrundelsen".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 9 A, stk. 1-5

"§ 9 A. 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.

Stk. 2. Følgende satser kan anvendes til dækning af udgifter til logi, kost og småforbrødsudgifter i stedet for de faktiske beløb:

1) Ved rejse med overnatning i Danmark eller i udlandet et grundbeløb på 455 kr. (2010-niveau) pr. døgn til kost og småforbrødsudgifter. Skatterådet kan fra og med 1. januar 2001 forhøje satsen efter 1. pkt. med et grundbeløb på 142 kr. (2010-niveau) pr. døgn ved overnatning i lande, hvor leveomkostningerne er væsentligt højere end i Danmark.

2) For turistchauffører med overnatning i udlandet 150 kr. pr. døgn.

3) For turistchauffører med overnatning i Danmark 75 kr. pr. døgn.

4) Ved rejser med overnatning i Danmark eller i udlandet et grundbeløb på 195 kr. (2010-niveau) pr. døgn til logi, medmindre den ansatte i sit hverv medvirker til transport af varer eller personer, gør tjeneste om bord på skibe (herunder fiskerfartøjer), arbejder på luftfartøjer, i fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster. Der kan ikke foretages afskrivninger i den skattepligtige indkomst på driftsmidler mv., der anvendes i forbindelse med logiet, når der modtages godtgørelse med satsen til logi.

Stk. 3. Satserne i stk. 2, nr. 1-3, udbetales pr. døgn, og derefter kan der udbetales 1/24 af satserne pr. påbegyndt time. Hvis der modtages fri kost, reduceres satsen efter stk. 2, nr. 1, med henholdsvis 15, 30 og 30 pct. for morgenmad, frokost og aftensmad. Uanset reduktionen i foregående punktum kan arbejdsgiveren dog altid til dækning af udgifter til småforbrødsudgifter udbetale et beløb på indtil 25 pct. af satsen i stk. 2, nr. 1, beregnet for den samlede rejse.

Stk. 4. Såfremt arbejdsgiveren afholder lønmodtagerens udgifter omfattet af stk. 1 efter regning, kan arbejdsgiveren til dækning af udgifter til småforbrødsudgifter udbetale et skattefrit beløb på indtil 25 pct. af satsen i stk. 2, nr. 1, beregnet for den samlede rejse.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder kun anvendelse, når rejsen varer mindst 24 timer. Det enkelte arbejdssted, jf. stk. 1, kan ved anvendelsen af standardsatserne i stk. 2, nr. 1-3, og stk. 4 højst anses for midlertidigt i de første 12 måneder. 2. pkt. finder ikke anvendelse, når arbejdsstedet er mobilt eller i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km. 2. pkt. finder endvidere ikke anvendelse i forhold til godtgørelser, der udbetales i forbindelse med enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted.

[...]"

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.1.1

"[...]"

Betydningen af at være på rejse

Hvis en lønmodtager er på rejse, kan arbejdsgiveren skattefrit dække lønmodtagerens udgifter til kost og småforbrødsudgifter samt logi. Se LL § 9 A, stk. 1.

Enten kan arbejdsgiveren refundere de faktisk dokumenterede udgifter, lønmodtageren har afholdt til kost, småforbrødsudgifter og logi (udlæg efter regning), eller også kan arbejdsgiveren, uden dokumentation, dække lønmodtagerens udgifter med en skattefri godtgørelse med standardsatser, der er fastsat i

ligningsloven. Endelig er der også en mulighed for, at arbejdsgiveren i stedet skattefrit stiller fri kost og logi til rådighed. Se afsnit C. A. 7.2 om skattefrie godtgørelser.

[...]

Hvis ikke arbejdsgiveren dækker lønmodtagerens rejseudgifter til kost, småforbrødenheder og logi, er det i stedet muligt at få fradrag for udgifterne. Se afsnit C. A. 7.3 om fradrag for rejseudgifter.

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.2.5.1"

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 7.2.5.1

"[...]

Standardsatsen for kost og småforbrødenheder

Når en lønmodtager er på rejse efter LL § 9 A, stk. 1, kan arbejdsgiveren dække lønmodtagerens udgifter til kost og småforbrødenheder med en standardsats uden dokumentation for de udgifter, lønmodtageren har afholdt. Standardsatsen er fastsat i ligningsloven eller i visse tilfælde af Skatterådet.

Arbejdsgiveren kan vælge i stedet at dække lønmodtagerens dokumenterede, faktiske udgifter til kost og småforbrødenheder på rejsen som udlæg efter regning. Se afsnit C. A. 7.2.4 om godtgørelse af den dokumenterede faktiske udgift (udlæg efter regning). Det kan fx være relevant, hvor lønmodtagerens udgifter til kost mv. er - eller forventes at blive - større end godtgørelsen med standardsatsen.

Bemærk

Der skal vælges samme dækningsprincip for alle udgifterne til kost og småforbrødenheder på den enkelte rejse. Se afsnit C. A. 7.2.7 om dækningsprincip for rejseudgifter (udlæg efter regning eller godtgørelse med standardsats).

Standardsatsen for kost og småforbrødenheder er fastsat som et grundbeløb pr. døgn. Se LL § 9 A, stk. 2, nr. 1. Satsen bliver reguleret årligt. Se PSL § 20 og LL § 9 A, stk. 13.

For turistchauffører er der fastsat en særlig sats. Se LL § 9 A, stk. 2, nr. 2 og 3. Den særlige sats er ikke et grundbeløb og bliver derfor ikke reguleret. Satsen bliver til gengæld heller ikke reduceret, hvis turistchaufføren modtager fri kost på rejsen. Se herom nedenfor i dette afsnit.

Skatterådet kan forhøje kostsatsen for lønmodtagere, undtagen turistchauffører, med et grundbeløb på 142 kr. (2010-niveau) pr. døgn for lande, hvor leveomkostningerne er væsentligt højere end i Danmark. Se LL § 9 A, stk. 2, nr. 1, 2. pkt. Der er tale om et grundbeløb, der reguleres efter PSL § 20. Skatterådet har ikke fastsat en forhøjet kostsats for nogen lande i 2024.

[...]

Hovedreglen om 12 måneders begrænsningen

Et arbejdssted kan godt være midlertidigt i et tidsrum på mere end 12 måneder. I forhold til godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødenheder kan et arbejdssted imidlertid højst anses for midlertidigt i 12 måneder.

En arbejdsgiver kan derfor kun udbetale skattefrie godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødenheder de første 12 måneder på et midlertidigt arbejdssted. Herefter kan arbejdsgiveren kun godtgøre

lønmodtageren udgifter til kost og småforbrødenheder skattefrit med de faktisk dokumenterede udgifter, alternativt stille fri kost til rådighed. Det fremgår af LL § 9 A, stk. 5, 2. pkt.

De 12 måneder regnes fra den første dag, lønmodtageren er på rejse til det midlertidige arbejdssted efter LL § 9 A, stk. 1.

Ferie, fridage, tjenesterejser eller sygedage afbryder ikke optællingen af de 12 måneder.

Undtagelser fra 12 måneders begrænsningen

Mobile arbejdssteder

Lønmodtagere, der har en arbejdsplads, der ikke er knyttet til en stationær lokalitet, men som bevæger sig fra sted til sted, er ikke omfattet af 12 måneders begrænsningen. Se LL § 9 A, stk. 5, 3. pkt.

Tidsbegrænsningen på 12 måneder gælder derfor ikke for lønmodtagere, der arbejder på mobile arbejdssteder. Lønmodtagere, som transporterer varer, gods eller mennesker fx langturschauffører eller turistchauffører, kan derfor få godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødenheder uden tidsbegrænsning. Det er en forudsætning, at de opfylder de øvrige betingelser i LL § 9 A, herunder at de ikke har haft mulighed for at overnatte på deres sædvanlige bopæl. Det samme gælder lønmodtagere, som gør tjeneste om bord på skibe under sejlads (også fiskerfartøjer). Om ansatte på bore- eller produktionsplatforme, se TfS 2000,863 og 898 samt SKM2014. 35. SR, der er refereret i afsnit C. A. 7.1.4 om betingelse om midlertidigt arbejdssted.

Arbejdssteder, der flytter sig

Lønmodtagere, der arbejder på arbejdssteder, der flytter sig i takt med, at arbejdet udføres eller færdiggøres over en strækning på mindst 8 km, er heller ikke omfattet af tidsbegrænsningen på 12 måneder. Se LL § 9 A, stk. 5, 3. pkt.

Det er en forudsætning, at der er mindst 8 km mellem anlægs-, forbedrings- eller vedligeholdelsesarbejdets begyndelses- og slutpunkt. Om arbejdets samlede udstrækning bliver på i alt mindst 8 km, skal bedømmes ved arbejdets start. Senere ændringer i arbejdet, der gør, at udstrækningen bliver kortere end 8 km, medfører, at arbejdsstedet fra dette tidspunkt bliver omfattet af 12 måneders begrænsningen.

Eksempler herpå er arbejdssteder i forbindelse med anlæg, forbedring eller vedligeholdelse af motorveje, broer, jernbaner, metrobaner eller gasledninger. Om el-installationsarbejde i forbindelse med opførelse af en vindmøllepark, se SKM2016. 342. SR.

Lønmodtagere på sådanne arbejdssteder kan få godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødenheder uden tidsbegrænsning under forudsætning af, at de opfylder betingelserne for at være på rejse efter LL § 9 A.

Enkeltstående og kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted

Tidsbegrænsningen på 12 måneder gælder heller ikke i de tilfælde, hvor en arbejdsgiver udsender en lønmodtager på enkeltstående og kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted og udbetaler skattefri godtgørelse med standardsatsen for kost og småforbrødenheder.

[...]"

Forarbejder

Lovforslag nr. L 88, fremsat den 4. november 1999, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 4, til stk. 5.

" Til § 9 A, stk. 5-6 Stk. 5 fastsætter de nærmere betingelser for anvendelse af standardsatserne.

[...]

Tidsbegrænsning for anvendelse af standardsatserne

I de nuværende regelsæt kan et arbejdssted højst anses for midlertidigt i de første 3 måneder, hvis arbejdsstedet er i Danmark, og de første 6 måneder, hvis arbejdsstedet er i udlandet. Det foreslås, at denne forskel fjernes således, at tidsbegrænsningen er ens, uanset om arbejdsstedet er i udlandet eller i Danmark.

Samtidigt forlænges tidsbegrænsningen. Det foreslås således, at et arbejdssted ved anvendelsen af standardsatserne, bortset fra logisatsen, højst kan anses for midlertidigt i de første 12 måneder. Det foreslås ligeledes, at denne del af lovforslaget får virkning allerede fra 1. april 1999.

Præcisering af Skatteministeriets tidligere tilkendegivelser

Skatteministeriet har tidligere tilkendegivet (gengivet i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1999, 642), hvornår de nuværende tidsbegrænsningsregler fandt anvendelse, og hvornår de blev afbrudt. Det foreslås, at disse tilkendegivelser præciseres. Tilkendegivelserne kan opdeles i tre afsnit:

1. Arbejdssteder, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelsen.
2. Arbejdsstedsskifte.
3. Arbejdsstedsskifte i forbindelse med tilbagevenden til tidligere, midlertidige arbejdsplads.

I tilkendegivelserne er begrebet »projekt« blevet anvendt. Forståelsen af begrebet »projekt« har betydning for anvendelsen af tidsbegrænsningsreglen på 12 måneder.

Ved projekt forstås den overordnede plan for f.eks. et bestemt bygnings- eller anlægsværk. Heri indgår typisk en række forskellige entrepriser. Disse entrepriser indgår således alle i samme projekt. Et projekt kan være stationært eller kan flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse. Et eksempel på et stationært projekt kan f.eks. være et stort bygningsværk såsom Odense Banegård Center. Eksempler på projekter, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, er Storebælt- og Øresundsforbindelsen, hvor enkelte arbejdspladser i projektet dog kan være stationære, f.eks. elementleverandørarbejdspladser.

1. Arbejdssteder, som flyttes i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelsen Motorvejs-, bro-, jernbane-, gasledningsprojekter samt metropjektet m.v. er anlægsprojekter, som er kendetegnet ved, at arbejdsstedet faktisk flyttes i takt med færdiggørelsen af den konkrete arbejdsopgave. Det fremgår af lovteksten i nærværende lovforslag, at disse typer af projekter ikke er omfattet af tidsbegrænsningsreglen. Personer, der arbejder på disse projekter, har en arbejdssituation, der kan sidestilles med den, som eksempelvis langturschauffører har. Langturschauffører rammes heller ikke af tidsbegrænsningsreglen, da deres arbejdssted hele tiden bevæger sig. Arbejdsstedet flyttes ikke i takt med udførelsen eller færdiggørelsen, medmindre der er 8 km mellem arbejdsprojektets begyndelses- og slutpunkt. Dog er stationære arbejdspladser inden for projektet, f.eks. elementleverandørarbejdspladser, omfattet af tidsbegrænsningsreglerne.

[...]"

Lovforslag nr. L 199, fremsat den 22. april 2009, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 1, til nr. 33

"Til nr. 33

Der foreslås en ny affattelse af § 9 A, stk. 5.

Nyaffattelsen af § 9 A, stk. 5, 1. og 2. pkt., indebærer ingen ændringer i forhold til gældende ret.

I det foreslåede § 9 A, stk. 5, 3. pkt., præciseres det, at der ikke gælder en tidsbegrænsning på 12 måneder, jf. 2. pkt., for mobile arbejdssteder eller arbejdssteder, der i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km.

Mobile arbejdssteder er arbejdssteder, der hele tiden bevæger sig fra sted til sted. Lønmodtagere, som transporterer varer, gods eller mennesker, f.eks. langturschauffører, vil således kunne anvende standard-satsen for kost og småforbrugsudgifter uden tidsbegrænsning, hvis de øvrige betingelser herfor er opfyldt.

Med arbejdssteder, der flyttes over en strækning på mindst 8 km, når flytningen sker i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, forstås f.eks. motorvejs-, bro-, jernbane-, metro-, eller gasledningsprojekter.

[...]"

Praksis

TfS1999, 642

[...]

B

For det andet er det væsentligt for spørgeren at få en afklaring på forståelsen af arbejdsstedet/arbejdspladsen i forhold til 3/6-måneders-reglen. Er det den konkrete byggeplads, der er relevant, eller er kriteriet det samlede bygge/anlægsprojekt.

Til underbygning af spørgsmålet kan følgende eksempel nævnes:

En person ansat på virksomhed X arbejder fra 1/10 1998 i Nordhavnen i forbindelse med arbejde til Øresundsforbindelsen og bor i camp på Islands Brygge. Den 1/6 1999 skifter han arbejdsplads til Kastrup Havn for samme arbejdsgiver og fortsat til arbejde, der relaterer sig til Øresundsforbindelsen, og han bor fortsat på Islands Brygge. Er han berettiget til at modtage skattefri rejsegodtgørelse frem til 1/9 1999 på byggeriet i Kastrup?

Et lignende eksempel kan konstrueres for den person, der arbejder på Minimetroen for en enkelt arbejdsgiver, men på forskellige tilknyttede arbejdspladser rundt om i byen. Eller for den person, der arbejder på et motorvejsbyggeri - men på forskellige byggepladser efterhånden som byggeriet skrider frem.

[...]

Ad B

[...]

Kommentarer til det andet eksempel

Eksemplet, der bygger på Metroprojektet, kan efter Skatteministeriets opfattelse sammenlignes med et motorvejs-, bro-, jernbane-, gasledningsprojekt m.v. Disse typer af anlægsprojekter er kendetegnet ved, at arbejdsstedet faktisk flyttes i takt med færdiggørelsen af den konkrete arbejdsopgave.

Denne type projekter kan dermed sidestilles med den arbejdssituation, som eksempelvis langturschaufførerne har. Langturschaufførerne rammes ikke af tidsbegrænsningsreglen, da deres arbejdssted hele tiden bevæger sig.

Arbejder man på en projektarbejdsplads af ovennævnte karakter, der hele tiden flyttes i takt med færdiggørelsen af projektet, rammes man altså ikke af tidsbegrænsningsreglerne på henholdsvis 3 og 6 måneder. Dette gælder dog kun de arbejdspladser, der flyttes i takt med færdiggørelsen af projektet. Stationære arbejdspladser, f.eks. elementleverandører, inden for projektet er omfattet af tidsbegrænsningsreglerne.

[..]"

SKM2016. 342. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger skattefrit kunne udbetale godtgørelse efter kostsatsen til medarbejdere, der arbejder offshore og som bor på enten installationsskib eller hotelskib uanset 12 måneders begrænsningen i ligningslovens § 9 A, stk. 5, 2. pkt., når arbejdet blev udført på en strækning på mindst 8 kilometer. Dog kunne Skatterådet ikke bekræfte, at det samme skulle gøre sig gældende, når arbejdet blev udført på en strækning, der er mindre end 8 km.