

Udskriftsdato: 8. januar 2026

KEN nr 9817 af 18/11/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. beskatning af rejsegodtgørelse - differencefradrag for kost – arbejde på et skib

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-01979

Landsskatteretskendelse vedr. beskatning af rejsegodtgørelse - differencefradrag for kost – arbejde på et skib

Resumé

En ansat ved Søværnets Operative Kommando med tjeneste på et vagtskib som havde fast base i Y1 var ikke berettiget til skattefri rejsegodtgørelse og differencefradrag.

Klagen vedrører ansat ved Søværnets Operative Kommando med tjeneste på vagtskibet X1. Spørgsmål om beskatning af rejsegodtgørelse og differencefradrag for kost.

Landsskatterettens afgørelse

2003

Skatteankenævnet har afvist klagen for indkomståret 2003 på grund af fristoverskridelse.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

2004

Personlig indkomst

Skatteankenævnet har forhøjet klagerens indkomst med 25.881 kr.

Udbetalt rejsegodtgørelse anset for skattepligtig.

Selvangivet differencefradrag på 30.200 kr. er nedsat til 0 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Klageren var i de omhandlede indkomstår ansat ved Søværnets Operative Kommando. Han gjorde tjeneste på vagtskibet X1, som er underlagt servicecentret G1, der er baseret ved flådestationen i byen Y1. Skibets opgaver er trafikkontrol, fiskerikontrol, miljøopgaver og antiterroropgaver, primært i Storebælt.

Klageren havde fast tjenestested i byen Y2.

Klageren har oplyst, at skibet og besætningen i flere år har været udstationeret til havnen i byen Y3. Han har endvidere oplyst, at tjenesten foregår ved, at der er 2 besætninger, 1 uge på tjeneste, 24 timer i døgnet og 1 uge fri. Holdene arbejdede fra tirsdag til tirsdag og bestod af 3 personer. Besætningsudskiftningen foregår efter det oplyste fra havnen i Y3. Skibet skal kunne være ved Vestbroen/ Storebæltsbroen med 5 - 7 minutters varsel.

Klageren bor privat på adressen Y4 i byen Y3. Afstanden fra bopælen til havnen i Y3 er ca. 5 km.

Søværnets Operative Kommando har udbetalt diæter skattefrit fra mødetidspunktet til sluttidspunktet for samtlige arbejdsdage. Der foreligger ikke opgørelse over, hvordan de anførte vagtdøgn fordeler sig på sejlads og vagt på stedet.

Klageren har fratrasket udgifter, svarende til differencen mellem de af arbejdsgiveren udbetalte kost- og merudgiftsgodtgørelser og statens satser for skattefri rejsegodtgørelse (differencefradrag).

Det er oplyst, at besætningen på baggrund af det korte varsel vagtskibet opererer under, ikke under opholdet i Y3 må være ret langt fra skibet. Skibet bliver kun forladt til en meget nærtliggende bygning på havnen, hvorfra alt det administrative arbejde udføres.

Besætningsudskiftninger og indtagelse af forsyninger foregik i de påklagede indkomstår i havnen i Y3. Klageren har oplyst, at der ikke var nogen kok ombord, og indkøb af mad m.v. samt tilberedning af måltiderne stod besætningen selv for. Han har endvidere oplyst, at en del af vagttiden foregår i selve udstationeringshavnen i Y3. Her holder skibet til i havnen og ligger på varsel imellem opgaver med patruljer og opgaver, skibet kaldes ud til. Når skibet er ude at sejle, er det mest på patrulje. Patruljer foregår i hele Storebælt.

Et par gange om ugen – gennemsnitligt – lægger skibet dog til i andre havne. Oftest går turen til flådestationen i byen Y1, hvor besætningen er fra borde i forbindelse med møder samt administrativt papirarbejde. Her findes et cafeteria, besætningen kan benytte, men de vil hellere selv have madpakke med og bruger i reglen ikke cafeteriet. I Y1 ordnes også af og til radarteknik, men det kan, når det sker, typisk klares i løbet af en dag, så skibet kan returnere til havnen i Y3 samme dag.

Indimellem lægger skibet også til i den civile havn i Y1. I denne forbindelse provianteres der som regel i et supermarked beliggende ned til havnen. Skal skibet have ordnet motor eller andet på selve skibet foregår det i byen Y5. Typisk er det ting, der kan klares i løbet af en dag. Er der tale om større reparationer, lægges skibet typisk på land i 3 uger. Under sådanne større reparationer sejler besætningen blot i et andet skib end det normale.

Skibet er også af og til i havn i byen Y6. Typisk i forbindelse med at der sejles teknikere ud til løsning af opgaver på øen Y7. Mens teknikerne arbejder på Y7, ligger vagtskibet oftest i venteposition i Y6. På havnen i Y6 ligger en butik, hvor besætningen ofte provianterer. Nogle gange ligger skibet i venteposition ved Y7, mens teknikerne arbejder – skibet ligger så »i stræk«, hvilket vil sige, at skibet er fortojet i begge ender og ligger nogle meter fra havnekanten på Y7. Y7 er i øvrigt ubeboet.

Af og til er vagtskibet også inde i andre havne end de hidtidigt nævnte, når skibe skal trækkes ind, eller når mennesker er samlet op af vandet i Storebælt og skal bringes i havn.

Det er oplyst, at alle besætningsmedlemmer på det omhandlede skib gennem årene har modtaget godtgørelse for merudgifter og kostpenge af arbejdsgiveren Søværnets Operative Kommando. Der er fremlagt interne direktiver herom. Der foretages ugevisse opgørelser. Der er fremlagt eksempel på en afregningsliste samt nyhedsbrev fra centralforeningen for Stampersonel og udskrift fra dennes hjemmeside.

Det er oplyst, at det øvrige personel ved vagtskibet ikke bliver beskattet af deres skattefrie kost og merudgiftsgodtgørelser.

Skatteankenævnets afgørelse

Vedrørende 2003

Ifølge den dagældende skattestyrelseslovs § 21, stk. 1, var fristen for indsendelse af klage til skatteankenævnet 1 måned fra modtagelsen af årsopgørelsen. Årsopgørelsen for 2003 er udsendt til klageren i juli 2005. Klagen er dateret den 7. maj 2006 og modtaget i skatteankenævnets sekretariat den 15. juni 2006. Klagefristen er overskredet med mindst ca. 8 måneder. Skatteankenævnet har afvist klagen for 2003, idet der ikke sås at foreligge et grundlag for fravigelse af klagefristen.

2004

Der gælder særlige regler i ligningslovens § 9 A om arbejdsgiverens mulighed for at yde skattefri godtgørelse, eller for tilsvarende fradrag for udokumenterede merudgifter, når disse afholdes i forbindelse med rejser.

Det er en betingelse for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse, og dermed også for fradrag for rejseudgifter, at lønmodtageren kan anses for at være på rejse. Det fremgår af ligningslovens § 9 A, stk. 1. Bedømmelsen af, om en lønmodtager er på rejse, er altid en konkret vurdering af de foreliggende faktiske forhold, og skal ske for hver enkelt lønmodtager for sig.

Ved bedømmelsen af, om lønmodtageren har været på rejse, lægges der vægt på flere forhold, f.eks. afstanden mellem den sædvanlige bopæl og det midlertidige arbejdssted, og de vilkår, arbejdet udføres under, at arbejdsstedet er midlertidigt, at lønmodtageren har en sædvanlig bopæl.

Fartøjets udstationering til havnen i Y3 må i skattemæssig henseende anses for varig. Der er ikke tale om en midlertidig arbejdsplads. Under disse omstændigheder kan der ikke foretages udbetaling af skattefri godtgørelse, jfr. ligningslovens § 9 A, stk. 1, eller foretages fradrag for rejseudgifter, jfr. ligningslovens § 9 A, stk. 7. Den af arbejdsgiveren udbetalte rejsegodtgørelse i 2004 på 25.881 kr. er skattepligtig, jfr. ligningslovens § 9, stk. 5, hvorfor den personlige indkomst er forhøjet med dette beløb.

Klagerens påstand og argumenter

Der er nedlagt påstand om, at klageren skal have udbetalt det af skattemyndighederne tilbageholdte beløb, kr. 63.718 samt renter.

Henset til klagerens arbejdsmæssige situation er reglerne for at foretage fradrag opfyldt.

SKAT har påberåbt sig, at X1 base i havnen i Y3. Det gøres gældende, at X1 er underlagt G1, der er underlagt flådestationen i Y1, at X1 har anløbshavn i Y3, men hjemstedshavn/basehavn i Y1.

Udstationeringen på X1 er fra tirsdag til efterfølgende tirsdag.

SKAT har påberåbt sig, at der er kok ombord. Det gøres gældende, at der ikke er en kok på skibet, personellet får udbetalt kostpenge og må så selv stå for indkøb af proviant, således at de selv tilbereder mad hhv. i havnen i Y3 eller på skibet alt efter tjeneste.

Der henses til ligningslovens § 9 A, stk. 1, litra jfr. stk. 2, idet S.O.K. har pointeret, at »de skattefri ydelser, søværnet udbetaler, ligger under satsen fra Ligningsrådet med hensyn til, hvad der må udbetales skattefrit«. Det er angivet: »Der opstår således mulighed for at foretage et differencefradrag med forskellen pr. døgn på Ligningsrådets sats og det udbetalte beløb.«

Vedrørende indkomståret 2003

Det gøres gældende, at der er grundlag for at genoptage sagen, idet klageren ikke var klar over, at der skulle klages indenfor 1 måned, samt at klageren ikke kunne følge med i sagen, da nu også sag vedrørende skatteansættelsen for 2004 var i gang.

Det påberåbes, at sagen ikke har ligget stille, idet denne jo er indgået i sagen vedrørende 2004. De 2 sager bør behandles som parallelle sager, som er aktive, idet henses til Skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, jfr. § 22, idet fristen i henhold til § 34 ikke ses overskredet samt, at der under hele behandlingen er fremkommet nye oplysninger, parallelt med skattesagen for 2004.

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a er opfyldt, idet der må henses til, at klageren nødvendigvis har ekstra omkostninger forbundet med udførelsen af sit erhverv.

Anbringende

Klageren er tjenestegørende i Y1, men udstationeret til X1 med påmønstring i Y3. Der er ingen kok ombord, mandskabet får udbetalt godtgørelse til indkøb af kost. Dette anbringende er af en sådan beskaffenhed, at det omfattes af differencegodtgørelse. Der er i sagen fra SKAT og Skatteankenævnet generelle procedurefejl.

Ved supplerende indlæg af 17. juni 2009 har klagerens repræsentant fremsat følgende påstande:

For indkomståret 2003 er klageren ikke skattepligtig af modtaget rejsegodtgørelse på 30.312 kr., ligesom klageren er berettiget til det selvangivne differencefradrag på 33.518 kr.

For indkomståret 2004 er klageren ikke skattepligtig af modtaget rejsegodtgørelse på 25.881 kr., ligesom han er berettiget til det selvangivne differencefradrag på 30.200 kr.

Repræsentanten har henvist til sagsfremstillingen, side 6.

»Skatteadministrationen udsendte forslag til ændring af skatteansættelsen for 2003 og 2004, hvor rejsegodtgørelsen ikke blev godkendt som skattefri udbetaling, ligesom differencefradraget ikke blev godkendt. Ved henvendelse fra S.O.K. har skatteadministrationen imidlertid efterfølgende godkendt udbetalingen af rejsegodtgørelse skattefrit for 2004. begrundelsen fremgår ikke af sagsmaterialet.«

Det gøres gældende, at citatet dokumenterer, at skattemyndighederne tidligere har accepteret, at klageren kunne få udbetalt den modtagne godtgørelse skattefrit.

Der er i denne sammenhæng fremlagt skrivelse fra NA, fra skattecentret, hvoraf fremgår:

»Skatteyder er anmodet om at redegøre for fradrag vedrørende »rejsedage«, dvs. dage, hvor han er stationeret fast på et overvågningsfartøj i Storebælt, idet dette ikke må forlades.

Skatteyder har telefonisk fremsendt en redegørelse over, hvordan fradraget er beregnet, idet der er tale om et difference fradrag. Fradraget er på grundlag af denne forklaring godkendt.«

Der er henvist til skattecentrets forslag til afgørelse af 8. maj 2006:

»Vi foreslår din skatteansættelse for indkomståret 2004 ændret på følgende punkter:

På grundlag af oplysningerne fra S.O.K. er den tidligere foretagne ansættelse nedsat med – 25.881. Efter henvendelse fra S.O.K. har vi konstateret, at det anførte beløb ikke er skattepligtigt.«

Der er henvist til ligningslovens § 9, stk. 5, 1. pkt. samt § 9 A, herunder § 9 A, stk. 3 og stk. 5 samt stk. 7, 1. pkt.

Det gøres gældende, at klagerens tilfælde ikke kan sidestilles med fiskere eller sømænd ansat på en færge i fast rutefart.

Afstandskriteriet

Klageren var i kraft af sit ansættelses – og arbejdsforhold forhindret i at forlade arbejdspladsen under sine vagter af en uges varighed. Det var pga. varslet ikke tilladt klageren at tage hjem og overnatte på egen bopæl, selvom han også boede i Y3.

Det gøres gældende, at afstandskriteriet i Ligningslovens § 9 A, stk. 1, er opfyldt. Der henvises i denne sammenhæng til ligningsvejledningens afsnit A.B.1.7.1.2 omkring tjenesterejsebegrebets særlige afstands – og arbejdsbetingelse, hvorefter der skal foretages en konkret bedømmelse af den ansattes samlede arbejdsvilkår på det midlertidige arbejdssted i forbindelse med vurderingen af afstandskriteriets opfyldelse.

Begrebet »midlertidigt arbejdssted«

Vagtskibet havde hjemstedshavn i Y1 og var udstationeret i Y3. Søværnets Operative Kommando betragtede derfor skibet som værende til søs, når det forlod flådestation i Y1. Desuden havde klageren fast tjenestested i Y2.

At der var udstationering af skibet til Y3 i mere end 12 måneder kan ikke medføre, at arbejdsstedet skal anses for varigt for klageren. Der henvises til ligningsvejledningen fra 2003 afsnit A.B.1.7.1.2.1. om personer, som ikke rammes af 12 måneders reglen.

Klageren må anses som en lønmodtager, der gør tjeneste ombord på et skib under sejlads under hele vagten på en uge ad gangen. Skibet anses, af Søværnets Operative Kommando, for at være under sejlads, når skibet forlader flådestation i Y3. Ydermere måtte klageren på intet tidspunkt af den 1 uge lange vagt være længere fra skibet, end at udrykningsvarslet på få minutter kunne overholdes. Det har ingen betydning, at en del af vagten går med at ligge på varsel i Y3. Skibet kunne operere i hele Storebælt, men skulle primært dække området tættest på Y3. At klageren begyndte og sluttede sine vagter i Y3 i en periode på over 12 måneder kan ikke have afgørende betydning.

Arbejdsstedet må anses for midlertidigt, ligesom det ville have været anset midlertidigt, såfremt skibet havde været under sejlads hele vagten. Når en besætning ikke må gå længere fra skibet – i en hvilken som helst havn – end at udrykningsvarslet kan overholdes, må situationen betragtes som om skibet under

hele vagten er under sejlads. Der er ikke nogen saglig begrundelse for at gøre forskel på klageren og en sømand under faktisk sejlads. Arbejdsstedet må anses for hele tiden at bevæge sig fra sted til sted og rammes derfor ikke af 12 måneders reglen, hvilket medfører, at klagerens arbejdssted for både 2003 og 2004 må anses for midlertidigt.

Det gøres gældende, at det vil være i strid med den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning at beskatte klageren af den modtagne rejsegodtgørelse og nægte ham det selvangivne differencefradrag.

Der henvises til erklæring fra kolleger til klageren om, at de på intet tidspunkt er blevet beskattet af den modtagne skattefrie kost og merudgiftsgodtgørelse. Der henvises til, at skattecentret selv af flere omgange har konstateret, at den modtagne rejsegodtgørelse er skattefri, samt at han er berettiget til det selvangivne differencefradrag. Til støtte herfor henvises til skatteankenævnets sagsfremstilling side 6. Derudover til skrivelse af 2. november 2004 udarbejdet af NA, hvor det direkte konstateres, at det selvangivne differencefradrag kan godkendes og til forslag til afgørelse dateret 8. maj 2006.

Sammenfattende fastholdes det, at klageren er berettiget til at modtage skattefri godtgørelse for merudgifter og kostpenge samt anses for berettiget til at foretage differencefradrag i årene 2003 og 2004.

Der er endvidere fremsendt kopi af en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse afsagt 16. december 2008 vedrørende en person ansat i forsvaret samt kopi af artikel fra CS Bladet fra juni 2009.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

2003

Det fremgår af den dagældende skattestyrelseslovs § 21, at klager, der efter § 5 kunne påklages til skatteankenævnet skulle indgives skriftligt og begrundet til Skatteankenævnet. Klagen skulle være modtaget i skatteankenævnet senest 1 måned fra modtagelse af den afgørelse, der blev klaget over, eller hvor særskilt underretning om afgørelse var undladt, jfr. § 3, stk. 4, fra modtagelsen af årsopgørelsen.

Landsskatteretten anser klagen over indkomståret 2003 som fremkommet for sent. Der ses ikke at foreligge omstændigheder, der kan medføre at klagen anses for rettidigt indgivet. Det forhold, at klageren ikke var klar over, at klagefristen var 1 måned eller at han ikke kunne følge med i sagen, da der også blev indledt en klagesag vedrørende 2004, udgør ikke sådanne omstændigheder.

2004

Det følger af ligningslovens § 9 A, stk. 1, at en arbejdsgiver skattefrit for lønmodtageren kan udbetale godtgørelser til dækning af rejseudgifter, der påføres lønmodtagere på rejse, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, der er fastsat i stk. 2. Der kan endvidere fra lønmodtagers side foretages fradrag ved indkomstopgørelsen for udokumenterede rejseudgifter til kost og logi med standardsatserne i ligningslovens § 9 A, stk. 2 – 3, hvis klageren opfylder betingelserne for at være på rejse. Dette følger af ligningslovens § 9 A, stk. 7.

Det følger af ligningslovens § 9 A, at en lønmodtager anses for at være på rejse:

- 1) når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl
- 2) 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.

Det følger af ligningslovens § 9 A, stk. 5, at et arbejdssted højst kan anses for midlertidigt i 12 måneder ved anvendelse af standardsatsen for kost. Tidsbegrænsningen på 12 måneder gælder for det enkelte arbejdssted. Tidsbegrænsningen på 12 måneder gælder ikke for logi.

Det beror på en konkret vurdering af den enkelte klagers forhold, om der er tale om et midlertidigt eller et fast arbejdssted.

Klagerens ansættelsesforhold indebærer, at han arbejder på fartøjet X1. Ansættelsesforholdet indebærer også, at hans arbejde/vagter på dette skib påbegyndes og afsluttes fast i havnen i Y3. Landsskatteretten anser på denne baggrund Y3 for at være fast arbejdssted for klageren, uanset klagerens faste ansættelsessted i ansættelseskontrakten er angivet som Y2. Der er ikke tale om et midlertidigt arbejdssted.

Det er først, når Y3 som fast arbejdssted forlades, at der kan være tale om, at en rejse begynder, og der opstår et midlertidigt arbejdssted. Liggetiden i havnen regnes ikke med, ligesom beredskabsvagt, der umuliggør overnatning eller ophold på sædvanlig bopæl under vagterne, ikke tillægges betydning.

Der henvises til Højesterets dom af 28. juni 2007 (SKM2007.559.HR), SKM.2009.146.LSR samt SKM2009.129.HR. Der henvises vedrørende spørgsmålet om beredskabsvagt endvidere til ikke-offentliggjorte afgørelser fra Landsskatteretten vedrørende ansatte på færgeruter, bl.a. afgørelse af 19. december 2008, j. nr. 08-00349.

Landsskatteretten er af den opfattelse, at de forvaltningsretlige regler i øvrigt er opfyldt, herunder den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. For at man kan støtte ret på en lighedsgrundsætning vedrørende noget, der strider mod de almindelige skatteretlige grundsætninger eller praksis, kræves en direkte tilkendegivelse fra skattemyndighederne, som klageren har fået på forhånd, og som han har støttet ret på. Det er der ikke tale om i nærværende sag.

Landsskatteretten stadfæster Skatteankenævnets afgørelse.