

Offentliggjort d. 8. december 2009

Rejseudgifter – rejsebegrebet – Skatteministeriets kommentar af 29/10 2009 til TfS 2009, 519 H samt Skats Styresignal af 29/10 2009 om praksisændring og genoptagelse som følge af Højesteretsdommen - TfS 40545 og 40547.©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Skattedepartementet har i en kommentar af 29/10 2009 til Højesterets dom af 5/5 2009 redegjort for departementets vurdering af konsekvenserne af dommen, medens SKAT i et Styresignal, ligeledes af 29/10 2009, har redegjort for adgangen til genoptagelse af andre sager som følge af dommen.

Højesterets dom af 5/5 2009, ref. i TfS 2009, 519 H, samt Skatteministeriets kommentar henholdsvis Skats styresignal knyttet til dommen drejer sig om fortolkningen af den i 1999 gældende ligningslovens § 9, stk. 5, 3. pkt. (nu ligningslovens § 9 A, stk. 1) om rejseudgifter.

Af ligningslovens § 9, stk. 5, 1. – 3. pkt. fremgik dengang, at godtgørelse, der udbetales af arbejdsgiveren for udgifter, som lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder dog ifølge § 9, 2. pkt. ikke godtgørelse for befordringsudgifter omfattet af § 9 B eller rejseudgifter eller andre merudgifter, der påføres lønmodtageren, fordi lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke havde mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, der er fastsat i stk. 6 eller, for så vidt angår befordringsudgifter, fastsættes af Ligningsrådet. Ved *rejseudgifter* skulle efter 3. pkt. forstås *merudgifter, der påføres lønmodtageren, fordi arbejdsgiveren midlertidigt ud-*

Offentliggjort d. 8. december 2009

sender den pågældende til et andet arbejdssted end lønmodtagerens sædvanlige arbejdsplads, når dette medfører, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Ved Højesterets dom ref. i TfS 2009, 519 H fik to medarbejdere ved Banedanmark medhold i, at de var på rejse i ligningslovens forstand, jf. ligningslovens § 9, stk. 5, 3. pkt. og følgelig kunne foretage standardfradrag for udokumenterede rejseudgifter.

Dommen er baseret på en principiel stillingtagen til rejsebegrebet i ligningslovens forstand.

Højesteret lagde til grund for dommen, at de to medarbejdere under tjenesterejserne overnattede i henholdsvis en skurvogn og på hotel i nærheden af de midlertidige arbejdssteder. Videre lagde Højesteret til grund, at de to medarbejdere i al væsentlighed foretog tjenesterejserne med tog, hvortil de begge af Banedanmark havde fået frikort, og at det fra Banedanmarks side var forudsat, at de overnattede ved de midlertidige arbejdssteder.

Højesterets flertal fandt herefter, at spørgsmålet om medarbejdernes ret til fradrag for udgifter til kost og logi efter Ligningsrådets standardtakster skulle afgøres efter den dækkende ligningslovs § 9, stk. 5, 3. pkt. Denne fradragsret var efter flertallets opfattelse betinget af, at udsendelserne medførte, at medarbejderne ikke havde mulighed for at overnatte på deres sædvanlige bopæle.

Afgørelsen af, om en arbejdstager i forbindelse med en midlertidig udsendelse til et andet arbejdssted end det sædvanlige havde mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, jf. § 9, stk. 5, 3. pkt., skulle efter flertallets opfattelse træffes efter en *konkret bedømmelse, hvor der ikke alene skulle tages hensyn til afstanden og transporttiden, men også til den enkelte lønmodtagers samlede situation, herunder bl.a. arbejdsforholdene, arbejdstiden og arbejdsgiverens instruktioner til den ansatte, og at der ved vurderingen af afstanden og transporttiden ikke kunne opstilles en generel regel om, at der skulle lægges vægt på transporttiden i bil, hvis dette førte til den korteste transporttid.*

Offentliggjort d. 8. december 2009

De to medarbejdere ved Banedanmark fik herefter medhold i, at de var på rejse i ligningslovens § 9, stk. 5, 3. pkt.'s forstand.

Centralt er her *for det første* – som også tilkendegivet af Departementet i kommentaren af 29/10 2009 – at der ved vurderingen af muligheden for at overnatte på sædvanlig bopæl ved de såkaldte ”tjenesterejser”, jf. § 9, stk. 5, 3. pkt., skal foretages en konkret vurdering af ”lønmodtagerens samlede situation”. Dette i modsætning til vurderingen efter § 9, stk. 5, 2. pkt. om de såkaldte ”selvvalgte rejser”, hvor der skal foretages en bedømmelse på grundlag af kriteriet ”korteste afstand i bil”, jf. TfS 2005, 583 H.

Væsentligt er herunder Højesterets bemærkning om, at skønnet over faktorerne afstand og transporttid ikke kunne normeres ved opstilling af en generel regel om, at der skulle lægges vægt på transporttiden i bil, hvis dette førte til den korteste transporttid.

Det er selvsagt velbegrunder, at SKAT på områder, som berører mange tusind skatteyderes retsstilling, søger at normere administrationen af regelgrundlaget, bl.a. med henblik på at opnå en ensartet og praktikabel retsanvendelse. Men det pligtmæssige skøn kan – som fastslået af Højesteret – selvsagt ikke derved forlades.

I Departementets kommentar til Højesterets dom fremhæves *der næst*, at dommen indebærer en *underkendelse af skattemyndighedernes krav* om, at arbejdsgiverens eventuelle instruktion om benyttelse af et bestemt transportmiddel skal være arbejdsmæssigt begrundet.

Der er da også her tale om en særegen censur fra skattemyndighedernes side af, hvilke af arbejdsgiverens vilkår for arbejdets udførelse, der kan tillægges skattemæssig betydning. Hjemmelskravet indebærer, at der ikke kan opstilles sådanne indskrænkninger i det relevante regelgrundlag, se herved Departementets Notat af 6/1 1998 om de tabte højesteretsdomme i 1996, s. 26 ff.

Som en konsekvens af dommen konstateres det i Departementets kommentar, at det *nu må anses for tilstrækkeligt*, at arbejdsgiverens instruktion til den ansatte - for så vidt angår valg af transportmiddel i forbindelse med en tjenesterejse - består i en generel

Offentliggjort d. 8. december 2009

tilkendegivelse om, hvilket transportmiddel den ansatte skal benytte på tjenesterejser, samt at arbejdsgiveren også betaler udgiften hertil. Departementet tilføjer i den forbindelse, at det endvidere må forudsættes, at den ansatte rent faktisk har fulgt denne instruktion fra arbejdsgiveren.

Som en *yderligere facet* af dommen peges i Departementets kommentar af 29/10 2009 på den omstændighed, at Højesteret fandt, at ”...*en afstand mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt ansættelsessted kan være så kort, at dette i sig selv indebærer, at betingelsen om, at det ikke er muligt at overnatte på bopælen, ikke er opfyldt, medmindre der er behov for, at arbejdstageren overnatter på eller i nærheden af det midlertidige arbejdssted.*”

På denne baggrund fandt Højesteret for så vidt angik den ene af de to medarbejdere ved Banedanmark, at dennes rejse til to konkrete destinationer med en afstand på henholdsvis 40 og 51 km. til medarbejderens bopæl ikke kunne anses som en rejse i ligningslovens forstand.

Dette er ikke kommenteret nærmere i Departementets kommentar, når bortset fra, at udtalelsen antages at også at måtte gælde afstandsvurderingen ved selvvalgte rejser. Set i lyset af TfS 2005, 583 H, hvor afstanden mellem arbejdstagerens bopæl og de midlertidige arbejdssteder var ca. 60 km, og hvor arbejdstageren ikke fandtes at være på rejse i ligningslovens § 9, stk. 5, 2. pkt. 's forstand, er der næppe noget nyt i denne antagelse.

Det kan tilføjes, at der med SKAT's styresignal af 29/10 2009 er givet adgang til genoptagelse fra og med indkomståret 1999, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, for arbejdstagere, der er blevet beskattet efter skattemyndighedernes hidtidige praksis. Styresignalet indeholder i den forbindelse en nærmere beskrivelse af den vurdering, som skal foretages i forbindelse med genoptagelsessagen.

— o —