Offentliggjort d. 18. februar 2017

Erhvervsmæssig kørsel - skattefri befordringsgodtgørelse ©

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

En arbejdsgiver kan vælge at udbetale skattefri befordringsgodtgørelse til medarbejdere, der anvender egen bil til kørsel i arbejdsgiverens tjeneste. Men skattefrihed forudsætter, at en række betingelser er opfyldt – herunder at befordringsgodtgørelsen ikke er et substitut for en skattepligtig løn og dermed i realiteten camoufleret løn.

I lovgivningen er fastsat særlige regler om de skattemæssige forhold for lønmodtageres udgifter, dels til befordring mellem hjem og arbejdsplads (privat befordring) og dels til befordring i arbejdsgiverens tjeneste (erhvervsmæssig befordring).

Befordring mellem hjem og arbejdsplads.

Alle skatteydere kan opnå fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads, hvis skatteyderens samlede, daglige transport mellem hjem og arbejdsplads overstiger 24 km. Fradrag kan i så fald opnås for den del af transportvejen, der overstiger 24 km. pr. dag.

Fradraget beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel mellem skatteyderens sædvanlige bopæl og arbejdspladsen. Det er uden betydning, hvordan befordringen rent faktisk foretages, dvs. om befordringen sker i egen bil, ved offentlig transport, på cykel eller for den sags skyld til fods. Det er således uden betydning for adgangen til fradrag, om skatteyderen rent faktisk har afholdt udgifter til befordring.

Offentliggjort d. 18. februar 2017

Udgør befordringen pr. arbejdsdag til og med 120 km., beregnes fradraget som udgangspunkt med en kilometertakst, som Skatterådet for 2017 har fastsat til 1,93 kr. pr. km. For kørsel ud over 120 km. er taksten det halve, nemlig 0,97 kr. pr. km.

Befordringsfradrag er et såkaldt ”ligningsmæssigt” fradrag. Det betyder, at skatteværdien af fradraget i 2017 er på 27,6 pct. i en gennemsnitskommune.

Der gælder særlige regler om forhøjet fradrag for personer med bopæl i visse udkantskommuner samt for personer med lav indkomst.

Endvidere gælder der særlige og mere fordelagtige regler for invalide og kronisk syge, se herom nærmere Spørg om Penge den 30. maj 2015 og den 23. april 2016 i artiklerne ”Befordringsfradrag for invalide og kronisk syge”.

Erhvervsmæssig befordring

For kørsel i **egen bil i arbejdsgiverens tjeneste** (erhvervsmæssig befordring) gælder der andre regler.

Erhvervsmæssig befordring er defineret i loven og omfatter henholdsvis

a) befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder,

b) befordring mellem arbejdspladser og

c) befordring inden for samme arbejdsplads.

Al anden befordring er i skattelovgivningens forstand privat befordring.

En skatteyders udgifter til erhvervsmæssig befordring kan skattemæssigt honoreres på to måder: Dels gennem fradrag foretaget af lønmodtageren og dels gennem godtgørelse udbetalt af arbejdsgiveren.

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk

Offentliggjort d. 18. februar 2017

Fradrag for erhvervsmæssig befordring

Udbetaler arbejdsgiveren ikke befordringsgodtgørelse vedrørende den erhvervsmæssige kørsel, kan lønmodtageren fradrage udgifterne. Fradraget beregnes med samme satser som fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads, jf. ovenfor - og altså ikke efter de nedenfor omtalte, højere satser, der gælder for befordringsgodtgørelse udbetalt af arbejdsgiveren.

Vælger arbejdsgiveren at udbetale befordringsgodtgørelse med et mindre beløb end Skatterådets satser for skattefri befordringsgodtgørelse, kan lønmodtageren ikke fradrage differencen mellem Skatterådets satser og den faktiske udbetalte godtgørelse. Lønmodtageren kan dog i denne situation vælge at lade sig beskatte af den udbetalte godtgørelse og samtidig foretage fradrag efter de lave takster for befordring mellem hjem og arbejdsplads.

Godtgørelse ved erhvervsmæssig befordring

En arbejdsgiver kan vælge at udbetale en godtgørelse til medarbejdere, der benytter egen bil til erhvervsmæssig kørsel, dvs. befordring i arbejdsgiverens tjeneste.

Hvis befordringsgodtgørelsen ikke overstiger de satser, der fastsættes af Skatterådet en gang om året, er befordringsgodtgørelsen skattefri for lønmodtageren. Satserne er for 2017 på henholdsvis 3,53 kr. pr. km. for kørsel til og med 20.000 km. og 1,93 kr. for kørsel ud over 20.000 km. årligt.

En række betingelser skal imidlertid være opfyldt, for at lønmodtageren kan modtage godtgørelsen skattefrit. Det må anbefales at udvise stor påpasselighed med overholdelse af betingelserne for skattefri befordringsgodtgørelse

Løbende kontrol

Det er en grundlæggende forudsætning for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse, at arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af kørte km. i lønmodtagerens egen bil. Føres der ikke en sådan kontrol, skal medarbejderen beskattes af befordringsgodt-

gørelsen som skattepligtig personlig indkomst. Der kan således, alt afhængigt af skatteyderens øvrige indkomst, blive tale om beskatning med den højeste marginale beskatning.

Manglende kontrol kan ikke efterfølgende repareres, og det er selvsagt ærgerligt at blive beskattet af en godtgørelse vedrørende reel kørsel i arbejdsgiverens tjeneste, hvor medarbejderen har afholdt udgifterne til kørslen af beskattede midler, blot fordi der ikke er foretaget kontrol.

Krav til bogføringsbilag

Bogføringsbilag vedrørende den erhvervsmæssige kørsel skal indeholde følgende oplysninger:

1) Modtagerens navn, adresse og CPR-nummer.
2) Kørslens erhvervsmæssige formål.
3) Dato for kørslen.
4) Kørslens mål med eventuelle delmål.
5) Angivelse af antal kørte kilometer.
6) De anvendte satser.
7) Beregning af befordringsgodtgørelsen.

Ikke fast godtgørelse

Det er ikke muligt for en arbejdsgiver og medarbejder at aftale en fast månedlig eller årlig befordringsgodtgørelse med den virkning, at godtgørelsen er skattefri. Indgås en sådan aftale, skal medarbejderen følgelig beskattes af godtgørelsen.

Noget andet er, at en arbejdsgiver kan udbetale forskud på skattefri befordringsgodtgørelse med acontobeløb for hver enkelt kørsel eller med ugentlige eller månedlige acontobeløb. Forskuddet skal være afpasset modtagerens forventede erhvervsmæssige kørsel, og den endelige opgørelse og afregning af den skattefri befordringsgodtgørelse - alt efter de ovenstående regler - skal være foretaget ved udgangen af den måned, som følger efter måneden, hvor den erhvervsmæssige kørsel er foretaget.

Offentliggjort d. 18. februar 2017

Modregningsforbud

Herudover er det i loven udtrykkeligt fastslået, at en godtgørelse er skattepligtig for lønmodtageren, *”hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen”*. Denne særlige regel betegnes i praksis som et ”modregningsforbud”. Der sigtes herved til, at det selvsagt ikke er meningen med reglerne om en arbejdsgivers dækning af en lønmodtagers udgifter til kørsel i egen bil i arbejdsgiverens tjeneste, at en ellers skattepligtig løn skal kunne konverteres til en skattefri kørselsgodtgørelse. Den skattefrie rejsegodtgørelse er med andre ord en kompensation for afholdte udgifter og ikke en del af lønnen.

Modregningsforbuddet har en del år på bagen, men blev skærpet i 2012 som ét blandt flere tiltag til at begrænse social dumping. Flere forespørgsler til Skat og flere kontrolsager gennemført af Skat gennem de senere år viser, at modregningsforbuddet fortsat er aktuelt.

Det blev ved lovændringen i 2012 præciseret, at modregningsforbuddet ikke er et indgreb over for aftaler om lønnens størrelse. Det fremgår således af det daværende lovforslag, at aftaler om lønnens størrelse er et anliggende for arbejdsmarkedets parter, og at der ikke med lovforslaget blev ”rørt ved lønnens størrelse”. Får lønmodtageren den samme løn som hidtil, er der derfor intet til hinder for, at der kan udbetales skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse.

Men stramningen indebar efter lovforslaget bl.a., at en lønmodtager i et eksisterende ansættelsesforhold, der indgår aftale med arbejdsgiveren om at gå ned i løn eller udvise løntilbageholdenhed for at få udbetalt rejse- og/eller befordringsgodtgørelse, skal beskattes af den udbetalte godtgørelse. Det samme vil være tilfældet, hvis lønmodtageren i forbindelse med ansættelsen har aftalt en lavere løn end den, vedkommende ellers kunne have fået mod at få udbetalt rejse- og/eller befordringsgodtgørelse oven i den lavere løn.

Kriterier

Skattemyndighederne har flere gange offentliggjort konkrete sager, som belyser de synspunkter, Skat lægger vægt på ved vurderingen af, om en lønmodtager må siges ”ved lønomlægning at have kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen”.

Offentliggjort d. 18. februar 2017

En afgørelse truffet af Skatterådet i 2006 er fortsat vejledende. Skatterådet nåede her frem til, at en fodboldklubs udbetaling af en timeløn på 100 kr. til en kontrollør i forbindelse med fodboldklubbens udekampe i Superligaen var en sådan tilstrækkelig timeløn til, at klubben kunne udbetale skattefri befordringsgodtgørelse til kontrolløren i forbindelse med fodboldklubbens udekampe.

Af Skatterådets begrundelse fremgik bl.a., at:

> *"Der ses ikke at være retspraksis på, hvilken timeløn en lønmodtager skal modtage, førend der kan udbetales skattefri befordringsgodtgørelse, men det må forudsættes, at der ikke er tale om et ubetydeligt og symbolsk beløb. Vederlaget på 100 kr. pr. time, som udbetales fra det tidspunkt (kontrolløren) kører hjemmefra og indtil det tidspunkt, hvor (kontrolløren) igen er i hjemme, er efter SKAT's opfattelse en reel lønudbetaling, som ikke kan siges at være ubetydelig.*
>
> *Det bemærkes, at der ikke findes ikke nogen generel lovbestemt mindsteløn, der dækker hele arbejdsmarkedet. I en lang række forskellige overenskomster er mindsteløn-nen for personer over 18 år på mellem 90 kr. og 100 kr."*

Lav aflønning

I en senere sag fra 2014 nåede Skatterådet ud fra samme kriterier frem til, at der i denne sag forelå lønomlægning. Den pågældende arbejdsgiver kunne derfor ikke udbetale skattefri godtgørelser til lønmodtagerne. Sagen vedrørte ganske vist ikke skattefri befordringsgodtgørelse, men derimod skattefri godtgørelser til dækning af kost og logi (rejseudgifter). Sådanne godtgørelser er imidlertid ligeledes omfattet af modregningsforbuddet.

Sagen vedrørte en dansk vikarvirksomhed, der stillede medarbejdere til rådighed for andre danske virksomheder. Medarbejderne kom fortrinsvis fra Litauen og arbejdede i forskellige brancher, herunder bygge- og anlægsbranchen.

Aflønningen var oplyst at bero på konkrete aftaler mellem medarbejderne og hvervgiverne, men kontantbruttolønnen ville dog som minimum altid svare til minimumslønnen efter litauisk lovgivning, dvs. minimum LTL 6,06 per time og minimum LTL 1.000 per

måned. Med den daværende vekselkurs, hvor 1 LTL svarede til 2,16 kr., ville dette svare til en timeløn på ca. 12,50 kr., svarende til 2.160 kr. om måneden.

Der ville endvidere blive udbetalt diæter, dvs. godtgørelser til dækning af kost og logi, på baggrund af en fast sats per døgn, uafhængigt af den enkelte medarbejders timetal. Diæterne skulle dække medarbejdernes ekstraudgifter til kost og logi, der sammenlignet med udgiftsniveauet i bopælslandet efter arbejdsgiverens opfattelse måtte betegnes som ganske høje. Diætsatsen var oplyst at kunne variere for de enkelte medarbejdere, men kunne ikke overstige 650 kr. pr. døgn.

Med dette udgangspunkt havde vikarvirksomheden opstillet et eksempel på udbetalingerne til henholdsvis en ufaglært og faglært medarbejder. Herefter ville en ufaglært medarbejder som løn modtage 18 kr./timen for de første 8 timer, 60 kr./timen for overtimer og en fast diæt pr. rejsedøgn på 360 kr. For en faglært medarbejder var de tilsvarende lønudbetalinger på henholdsvis 23 kr. og 83 kr.

Som allerede nævnt var det her Skatterådets opfattelse, at der ikke kunne udbetales skattefrie godtgørelser under de foreliggende forudsætninger, set i lyset af timesatserne for normaltimer og overtimer sammenholdt med de pågældende godtgørelser. Eller med andre ord: Det lykkedes ikke for vikarvirksomheden at overbevise Skatterådet om, at godtgørelserne ikke udgjorde en væsentlig del af aflønningen af de østeuropæiske lønmodtagere.

Begrundelse for lav aflønning

En helt ny sag fra Skatterådet viser imidlertid, at foreligger der en god begrundelse for en beskeden aflønning, vil den beskedne aflønning ikke udelukke, at arbejdsgiveren kan udbetale skattefri godtgørelser.

Sagen drejede sig om en idrætsklubs aflønningsvilkår for unge spillere. Klubben oplyste under sagen, at det var praksis i ligaen, at spillere/trænere, som ikke var veletableret på liga-niveau eller på anden måde havde kontrakt med en liga-klub, var indstillet på at ”investere” i fremtiden ved at acceptere en relativ lav lønindtægt mod at opnå spilletid i ligaen og derved på sigt gøre sig attraktive til en økonomisk bedre kontrakt - enten i den

aktuelle klub eller i en ny klub. En spiller kunne eksempelvis have en 3-årig kontrakt, hvor årslønnen i år 1 udgjorde 45.000 kr. og i år 3 udgjorde 140.000 kr.

Videre var oplyst, at det samtidig var nødvendigt for klubberne at dække disse spilleres transportudgifter gennem kørselsgodtgørelse efter gældende regler, da der ofte var tale om relative store afstande mellem bopæl og udekampe. I den pågældende klub var der tradition for, at spillere og staben omkring holdet kun havde fællestransport til visse kampe.

Endelig var oplyst, at lønniveauet for ikke-etablerede spillere med lang kørselsafstand til klubben svarede til lønniveauet for spillere på samme niveau og på samme udviklingstrin, der boede i umiddelbar nærhed af klubben, og hvor der ikke nødvendigvis udbetales befordringsgodtgørelse.

På den beskrevne baggrund anmodede klubben om Skatterådets bekræftelse på, at en årsløn på 37.000 kr. var tilstrækkeligt til, at der kunne udbetales skattefri befordringsgodtgørelse på op til 20.000 kr. årligt.

Dette spørgsmål blev ved Skatterådets bindende svar besvaret bekræftende.

Som begrundelse angav Skatterådet, at når hensås til det oplyste om praksis for lønniveauet i omhandlede liga, at den relevante spillerforening og det relevante forbund havde fået de indsendte kontrakter forelagt, herunder den omhandlede kontrakt med en årsløn på 37.000 kr., uden at dette havde givet anledning til bemærkninger i forhold til lønniveauet, og at lønniveauet var ens uanset kørselsafstanden, således at der ikke var sammenhæng mellem godtgørelsernes størrelse og lønnens størrelse, var den aftalte årsløn på 37.000 kr. efter Skatterådets opfattelse tilstrækkelig til, at der kunne udbetales skattefri befordringsgodtgørelse på op til 20.000 kr. om året.

Med Skatterådets bindende svar er fastslået, at også mindre eller beskedne lønninger vil give grundlag for udbetaling af skattefri godtgørelser, her skattefri befordringsgodtgørelser, idet der således må foretages en helhedsvurdering af realindholdet i de samlede løn- og aftalevilkår.

Offentliggjort d. 18. februar 2017

Og formentlig har det i denne helhedsvurdering med betydelig vægt indgået, at lønniveauet var i overensstemmelse med praksis - og særligt at lønniveauet var ens uanset kørselsafstanden, således at der ikke var sammenhæng mellem godtgørelsernes størrelse og lønnens størrelse

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk