

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Skattefri befordringsgodtgørelse for erhvervsmæssig befordring - mindstekrav til lønudbetaling - SKM2017.75.SR ©

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

www.v.dk

Ved Skatterådets bindende svar refereret i SKM2017.75.SR tog rådet stilling til, om en given, mindre aflønning af sportsudøvere gav grundlag for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse.

Efter ligningslovens § 9 B, stk. 4, 1. pkt. medregnes befordringsgodtgørelse ikke ved indkomstopgørelsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, som fastsættes af Skatterådet.

Som erhvervsmæssig befordring, der efter § 9 B, stk. 4 giver grundlag for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse, anses efter § 9 B, stk. 1 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.

Reglerne i ligningslovens § 9 B suppleres af modregningsforbuddet i § 9, stk. 4, 3. pkt., hvorefter bl.a. en godtgørelse efter § 9 B skal medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen.

Skatterådet fastsætter årligt satser for bl.a. udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig befordring, jf. senest bekendtgørelse nr. 1620 af 15/12 2016 om Skatterådets satser for 2017 vedrørende fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads og udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig befordring, kap. 2.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt. - modregningsforbuddet

Frem til 20/9 2012 var modregningsforbuddet i § 9, stk. 4, 3. pkt. udformet således, at:
”Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis den fragår i en forud aftalt bruttoløn.”

Som ét blandt flere tiltag til at begrænse social dumping blev reglen imidlertid skærpet i 2012, jf. nærmere lov nr. 921 af 18/9 2012, således at bestemmelsen kom til at lyde som følger: *”Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen.”*

Om skærpelsen fremgår af de særlige bemærkninger til forslaget til den senere lov nr. 921 af 18/9 2012 bl.a., at:

”Værnsreglen foreslås udvidet til at omfatte tilfælde, hvor lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få udbetalt skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. Forslaget omfatter også tilfælde, hvor lønomlægningen aftales i forbindelse med ansættelsen, jf. nedenfor.

Forslaget er - ligesom den gældende værnsregel - ikke et indgreb over for aftaler om lønnens størrelse. Får lønmodtageren den samme løn som hidtil, er der intet til hinder for, at der kan udbetales skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. Aftaler om lønnens størrelse er et anliggende for arbejdsmarkedets parter. Lønnens størrelse røres der ikke ved. Den skattefrie rejsegodtgørelse er kompensation for afholdte udgifter og ikke en del af lønnen.

Forslaget indebærer, 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, vil være skattepligtig 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. Det kan relativt nemt kontrolleres, om en lønmodtager er gået ned i løn, og om der i den forbindelse er påbegyndt udbetaling af skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse eller yderligere godtgørelse.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Det er vanskeligere for SKAT at kontrollere, om der er udvist løntilbageholdenhed, således at en lønforhøjelse er konverteret til udbetaling af skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. I konkrete tilfælde kan SKAT foretage en sådan vurdering. Viser det sig eksempelvis, at der er indgået en skriftlig aftale herom, og kommer SKAT i besiddelse heraf, vil aftalen være dokumentation for en sådan løntilbageholdenhed.

Styrkelsen af værnsreglen er rettet mod de tilfælde, hvor den enkelte lønmodtager efter aftale med arbejdsgiveren kan vælge mellem at få løn og selv afholde sine rejseudgifter eller at gå ned i løn og få skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. Rejse- og befordringsgodtgørelse kan således ikke udbetales skattefrit, hvis godtgørelsen udbetales som led i en fleksibel lønpakke.

Styrkelsen af værnsreglen er dermed rettet mod individuelle aftaler om løn, hvor det kan vælges, om en del af lønnen gives som skattefri godtgørelse, og ikke mod kollektive aftaler, hvor en virksomhed har et princip for alle medarbejdere med samme type arbejde med hensyn til udbetaling af skattefri godtgørelse. Der er således ikke tale om, at lønmodtageren har kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis der eksempelvis i forbindelse med overenskomstforhandlinger aftales en lønnedgang, eller at der udvises løntilbageholdenhed, mod at der fremover som led i overenskomsten udbetales skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. En lønmodtager har heller ikke kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis en virksomhed eksempelvis på grund af økonomiske vanskeligheder har aftalt med medarbejderne, at de udviser løntilbageholdenhed eller går ned i løn.”

Fra praksis forud for skærpsen i 2012 kan peges på Landsskatterettens kendelse ref. i **SKM2003.494.LSR**, hvor Landsskatteretten anerkendte, at kørselsgodtgørelse udbetalt af DBU efter statens takster til en fodbolddommer i superligaen skulle anses som en udgiftskompensation (skattefri befordringsgodtgørelse). Landsskatteretten bemærkede, at der var tale om kompensation for udgift til transport i forbindelse med hvervet som fodbolddommer, hvor vederlaget for det personlige arbejde består af dommerhonoraret for de enkelte kampe, og kørselsgodtgørelsen var følgelig ikke omfattet af bidragsgrundlaget i arbejdsmarkedsfondslovens § 8, stk. 1, litra e.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

I Skatterådets senere bindende svar ref. i **SKM2006.181.SR** nåede Skatterådet 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.

Skatterådet, der tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse i sagen, tilkendegav i præmisserne for afgørelsen 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 mindstelønnen for personer over 18 år på mellem 90 kr. og 100 kr.

På denne baggrund og da Skatterådet i øvrigt fandt at kunne lægge til grund, at der bestod et reelt ansættelsesforhold mellem klubben og kontrolløren, var det, som allerede nævnt, Skatterådets opfattelse, at klubben kunne udbetale skattefri befordringsgodtgørelse til kontrolløren i forbindelse med fodboldklubbens udekampe.

Lønnens størrelse førte derimod i Skatterådets senere bindende svar, ref. i **SKM2014.767.SR**, der er afgjort efter den gældende udformning af modregningsforbuddet, frem til, at der ikke kunne ske udbetaling af skattefri godtgørelser. Sagen vedrørte ikke skattefri befordringsgodtgørelse, men godtgørelser til dækning af kost og logi efter ligningslovens § 9 A, der ligeledes er omfattet af modregningsforbuddet i ligningslovens § 9, stk. 4.

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.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Aflønningen var oplyst at bero på konkrete aftaler mellem medarbejderne og hvervgiverne, men kontantbruttolønnen ville efter det oplyste 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 på 1 LTL = 2,16 DKK ville dette svare til ca. 12,50 DKK i timen / 2.160 DKK om måneden.

Der ville efter det oplyste endvidere blive udbetalt diæter, dvs. godtgørelser til dækning af kost og logi, på baggrund af en fast sats per døgn, uafhængigt af antallet af arbejdstimer, den enkelte medarbejder leverer den enkelte dag. Dette dækkede efter det oplyste medarbejdernes ekstraudgifter til kost og logi, der sammenlignet med udgiftsniveauet i bopælslandet måtte betegnes som ganske høje. Også 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.

Vikarvirksomheden forespurgte på denne baggrund til, hvorvidt Skatterådet kunne bekræfte, at virksomheden under de angivne forudsætninger kunne udbetale godtgørelser til dækning af kost og logi til medarbejderne skattefrit efter ligningslovens § 9A.

SKAT indstillede i sagen til en bekræftende besvarelse af spørgsmålet.

Skatterådet forkastede imidlertid SKAT's indstilling. Skatterådet konstaterede som det første, at det af Skatterådets afgørelse i SKM2006.181.SR fremgik, at udbetaling af skattefrie godtgørelser forudsatte, at lønnen ikke udgjorde et ubetydeligt beløb, og at det herudover bl.a. var en betingelse, at der ikke måtte være sket lønomlægning, jf. ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt. På denne baggrund fandt Skatterådet, at der ikke kunne udbetales skattefrie godtgørelser under de opstillede forudsætninger, når hensås til størrelserne af de nævnte timesatser for normaltimer og overtimer sammenholdt med størrelserne af de omhandlede godtgørelser.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Ifølge appellisten blev Skatterådets afgørelse indbragt for Landsskatteretten, men er siden henlagt af Skatteankestyrelsen.

SKM2017.75.SR

Med sagen afgjort ved Skatterådets bindende svar ref. i **SKM2017.75.SR** har sammenhængen mellem lønvilkår og skattefri godtgørelser på ny været fremme.

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 attraktiv til en økonomisk bedre kontrakt - enten i nuværende 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 ved hjælp af 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 kampe på fx Sjælland. Kampene mod C og D afhang af spilletidspunkt, og der kunne være både bustransport og kørsel i egen bil. Det bemærkedes, at udbetaling af skattefri godtgørelser naturligvis forudsatte, at skattereglerne i øvrigt var fulgt.

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 blev udbetalt 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.

Offentliggjort d. 14. marts 2017

Som begrundelse angav Skatterådet, der tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse i sagen, 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 befodringsgodtgørelse 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 befodringsgodtgørelser, idet der således må foretages en helhedsvurdering af realindholdet i de samlede løn- og aftalevilkår.

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

Afgørelsen synes i den forbindelse således ikke at kunne anses som et udtryk for en modifikation til SKM2014.767.SR.

— o —