



Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse 2011

FORORD

De skatte- og afgiftsmæssige regler for rejse og befordring er altid genstand for stor opmærksomhed.

Der er i de sidste år ikke ændret væsentligt på reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. Derimod er der fremkommet en række fortolkningsbidrag og andre justeringer og præciseringer af reglerne, herunder bl.a. præcisering fra SKAT angående begrebet 'midlertidighed', og hvornår det ikke anses for muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl.

Vi giver i denne information vores bidrag til forståelse af reglerne.

Såfremt du får behov for yderligere rådgivning, er du altid meget velkommen til at kontakte vores skatteafdeling eller et af vores kontorer.

Februar 2011

Beierholm

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Skatteafdelingen

1. Generelt om skattefrie godtgørelser	5
1.1. Hvem er omfattet af reglerne?	5
1.2. Arbejdsgiverens kontrolforpligtigelse	5
1.3. Modregningsforbud	6
1.4. Faste månedlige eller årlige godtgørelser	7
2. Befordringsgodtgørelse	8
2.1. Erhvervsmæssig kørsel	8
2.2. Adresseskift hos arbejdsgiver - befordringsgodtgørelse kan kombineres med nedgang i bruttoløn	9
2.3. 20.000 km-grænsen	10
2.4. Egen bil	10
2.5. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en højere sats	11
2.6. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en lavere sats	11
2.7. Udlæg efter regning	11
2.8. Fri bil	12
2.9 Hovedaktionærer m.fl.	12
2.10 Bestyrelsesmedlemmer m.fl.	13
2.11. Formodning for erhvervsmæssig kørsel	13
3. Rejsegodtgørelse	15
3.1. Rejsebegrebet	15
3.2. Rejser uden overnatning eller varighed på under 24 timer	18
3.3. Rejser med overnatning og varighed på 24 timer eller mere	18
3.4. Turistchauffører	22
4. Selvstændigt erhvervsdrivende	23
4.1. Befordringsgodtgørelse	23
4.2. Rejsegodtgørelse	23
5. Lønmodtageres fradrag	25
5.1. Fradrag for kørselsudgifter	25
5.2. Fradrag for rejseudgifter	26
6. Ulønnede medhjælpere i idrætsforeninger m.v.	29
7. Uddannelse og kurser	30

1. GENERELT OM SKATTEFRIE GODTGØRELSE

1.1. Hvem er omfattet af reglerne?

Reglerne om udbetaling af skattefrie godtgørelser gælder alene for:

- Lønmodtagere i et ansættelsesforhold, der modtager løn ud over den skattefrie godtgørelse
- Lønnede og ulønnede bestyrelsesmedlemmer samt medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

Personer, der modtager honorar som B-indkomst (foredragsholdere, kunstnere og artister m.fl.), kan ikke modtage skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, medmindre honoraret er gjort til A-indkomst. Disse personer er i stedet henvist til at foretage fradrag som beskrevet i afsnit 5.

Herudover gælder reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse i et vist omfang for:

- Selvstændigt erhvervsdrivende (afsnit 4)
- Ulønnede medhjælpere i foreninger m.v. (afsnit 6)
- Lediges m.fl. uddannelse og kursusdeltagelse (afsnit 7).

Lønmodtageres kørsel og rejse i forbindelse med videreuddannelse er omfattet af de særlige regler, som er beskrevet i afsnit 7. De almindelige regler for udbetaling af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse omfatter som udgangspunkt alene kørsel og rejse i forbindelse med indtægtsgivende arbejde og efteruddannelse. Efter praksis (SKM 2009.624 SKAT) anses et grunduddannelsessted under givne betingelser også for at være et midlertidigt arbejdssted, og de almindelige regler finder ligeledes anvendelse ved udbetaling af skattefrie godtgørelser ved kørsel til/ophold på et grunduddannelsessted. Se betingelserne herfor i afsnit 3.1.1.

1.2. Arbejdsgiverens kontrolforpligtigelse

For at rejse- og befordringsgodtgørelse kan udbetales skattefrit, er det en betingelse, at arbejdsgiveren fører kontrol med, at de skattefrie godtgørelser, der udbetales, også stemmer overens med den faktiske kørsel og det faktiske antal rejsedage, samt at betingelserne for udbetaling i øvrigt er opfyldt.

Hvis der ikke foretages effektiv kontrol heraf, er konsekvensen, at lønmodtageren bliver skattepligtig af de udbetalte godtgørelser. SKM 2009.430 HR viser, at det er af afgørende betydning, at arbejdsgiveren opfylder sin kontrolforpligtigelse. Manglende kontrol med grundlaget for udbetaling af kørselsgodtgørelsen medførte i den konkrete sag, at hele

godtgørelsen blev anset for at være skattepligtig, og ikke kun de km der var udbetalt på forkert grundlag. Vi anbefaler derfor, at arbejdsgivere er meget opmærksomme på at føre den fornødne kontrol med udbetaling af skattefrie godtgørelser.

Det er således også et krav, at det tilgrundliggende materiale har en sådan beskaffenhed, at kontrol er mulig.

Det skal endvidere fremgå af de underliggende afregningsbilag, at arbejdsgiveren har ført den fornødne kontrol.

1.2.1. Skattefrie befordringsgodtgørelse

Bogføringsbilag vedrørende udbetaling af skattefrie befordringsgodtgørelse skal indeholde:

1. Modtagerens navn, adresse og CPR-nr.
2. Kørslens erhvervsmæssige formål
3. Dato for kørslen
4. Kørslens (geografiske) mål med eventuelle delmål
5. Angivelse af antal kørte kilometer
6. De anvendte satser
7. Beregning af befordringsgodtgørelsen
8. Attestation i forbindelse med arbejdsgiverens kontrol.

1.2.2. Skattefrie rejsegodtgørelse

Bogføringsbilag vedrørende udbetaling af skattefrie rejsegodtgørelser skal indeholde:

1. Modtagerens navn, adresse og CPR-nr.
2. Rejsens erhvervsmæssige formål
3. Antallet af erhvervsmæssige rejsedage, herunder rejsens start- og sluttidspunkt
4. Rejsens mål med eventuelle delmål
5. Beregning af rejsegodtgørelsen – herunder de anvendte satser
6. Attestation i forbindelse med arbejdsgiverens kontrol.

1.3. Modregningsforbud

Der kan ikke udbetales skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse, hvis der sker modregning i en forud aftalt bruttoløn, dvs. at lønnen løbende reguleres i overensstemmelse med størrelsen på den udbetalte godtgørelse.

Hvis arbejdsgiveren kræver, at den ansatte går ned i løn for at kunne oppebære rejse- og befordringsgodtgørelse, kan det kun ske i form af en forud aftalt generel og permanent lønudsættelse (ændret vederlagsaftale). Eksempelvis ved at der ud fra årets gennemsnitlige befordrings- og rejseudgifter sker en fast reduktion af lønnen og fremover udbe-

tales skattefrie godtgørelser oveni den faste reducerede løn (forudsat betingelser ovenfor er opfyldt).

1.4. Faste månedlige eller årlige godtgørelser

De skattefrie godtgørelser skal udbetales på grundlag af den faktisk foretagne kørsel og/eller rejseaktivitet.

Faste månedlige eller årlige beløb, der udbetales uafhængigt heraf, er skattepligtige.

Det er dog muligt at udbetale forskud til forventede udgifter til erhvervsmæssig kørsel og rejseudgifter med acontobeløb. Den endelige opgørelse og afregning af de skattefrie godtgørelser, som lønmodtageren har ret til, skal være foretaget senest ved udgangen af den følgende måned.

2. BEFORDRINGSGODTGØRELSE

Når en lønmodtager anvender egen bil, motorcykel, EU-knallert/knallert eller cykel til erhvervsmæssig kørsel i arbejdsgiverens tjeneste, kan arbejdsgiveren udbetale en godtgørelse til lønmodtageren til dækning af udgifterne ved den erhvervsmæssige kørsel.

Reglerne gælder både for kørsel i Danmark og for kørsel i udlandet. Ligeledes gælder reglerne både for danske og for udenlandske arbejdsgivere samt for danske og udenlandske lønmodtagere.

Såfremt godtgørelsen ikke overstiger de nedenfor nævnte satser fastsat af Skatterådet, er godtgørelsen skattefri for lønmodtageren.

Skatterådets satser for 2011:

Kørsel indtil 20.000 km årligt:	DKK 3,67 pr. km
Kørsel ud over 20.000 km årligt:	DKK 2,00 pr. km

For benyttelse af egen cykel, knallert eller EU-knallert er satsen for 2011 DKK 0,49 pr. km.

2.1. Erhvervsmæssig kørsel

Ved erhvervsmæssig kørsel, der berettiger til skattefri godtgørelse, forstås:

1. Befordring mellem arbejdspladser for samme arbejdsgiver, og
2. Befordring inden for samme arbejdsplads og
3. Befordring mellem sædvanlig bopæl og samme arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder.

Al anden kørsel er privat kørsel.

Ad 1 og 2

Kørsel mellem forskellige arbejdspladser, eksempelvis kunder, for samme arbejdsgiver er altid erhvervsmæssig. Det samme gør sig gældende ved kørsel inden for samme arbejdsplads. Herved forstås blandt andet afhentning af post eller materialer eller befordring inden for eksempelvis et lufthavns- eller et havneområde.

Er der derimod tale om, at lønmodtageren kører fra sin bopæl og direkte ud til den pågældende kunde, kan denne kørsel blive privat, hvis kunden kan betragtes som et fast arbejdssted efter 60-dages-reglen. Se dog nærmere i afsnit 2.8 nedenfor.

Ved kørsel mellem arbejdspladser for forskellige arbejdsgivere gælder 60-dages-reglen. Der kan altså ikke opnås skattefri befordringsgodtgørelse fra og med den 61. dag, når der

eksempelvis køres mellem arbejdsplads A (arbejdsgiver 1) og arbejdsplads B (arbejdsgiver 2) i mere end 60 dage.

Ad 3

60-dages-reglen betyder, at kørsel anses for privat fra og med den 61. dag, hvor lønmodtageren har foretaget befordring på samme strækning. Dette gælder i det omfang, dag nr. 61 falder på et tidspunkt, hvor der ikke er forløbet 12 måneder fra den 1. dag, hvor lønmodtageren foretog befordring på strækningen.

Hvis lønmodtageren i mindst 60 på hinanden følgende arbejdsdage ikke har kørt den pågældende strækning, startes der imidlertid forfra med en ny 60-dages periode. Ferie-, sygedage o.l. tæller ikke med ved opgørelsen af den mellemliggende 60-dages periode.

Det er kun kørsel, der starter fra bopælen eller slutter ved bopælen, der medregnes i de 60 dage. Kører lønmodtageren fra sin bopæl ud til en kunde, for senere at møde på arbejdspladsen, er der ikke tale om kørsel, som indgår i opgørelsen af ovennævnte 60 dage for arbejdspladsen. Derimod vil den pågældende kunde blive betragtet som en fast arbejdsplads for lønmodtageren, hvis kørsel mellem bopælen og kunden foretages i mere end 60 dage, jf. ovenfor. Se dog nærmere i afsnit 2.9 nedenfor.

2.2. Adresseskift hos arbejdsgiver - befordringsgodtgørelse kan kombineres med nedgang i bruttoløn

Generelt er det en betingelse for skattefrihed for befordringsgodtgørelse, at udbetalingen ikke fragår i en aftalt bruttoløn.

Skatterådet (SKM 2010.518 SR) har bekræftet, at en virksomhed kan udbetale skattefri befordringsgodtgørelse for de første 60 dage mellem hjem og arbejde, i forbindelse med, at medarbejderne får ny arbejdsadresse. Udbetalingerne kan påbegyndes fra 1. arbejdsdag på den nye arbejdsadresse. Der er ikke valgfrihed for, hvornår første arbejdsdag regnes fra.

Skatterådet bekræftede også, at virksomheden kan indgå en aftale med hver enkelt medarbejder om lønreduktion med et fast månedligt beløb i en periode på 12 måneder og samtidig udbetale skattefri befordringsgodtgørelse. Lønnedgangen over de 12 måneder var *uafhængig* af den faktiske betalte befordringsgodtgørelse og svarede ikke *direkte* til den udbetalte skattefrie befordringsgodtgørelse.

Det er vigtigt at være opmærksom på de formelle betingelser for at aftale en lønreduktion overholdes. I modsat fald vil det blive anset for omfattet af modregningsforbuddet i lovens § 9, stk. 5, 3. punktum. Kravene til en sådan aftale er følgende:

- Der skal foreligge en ændret vederlagsaftale, som indebærer en reel fremadrettet nedgang i den kontante løn
- Overenskomster, som parterne er bundet af, skal kunne rumme den ændrede vederlagsaftale
- Den aftalte reduktion af den kontante løn skal løbe over én hel lønaftaleperiode. Som hovedregel må perioden ikke være under 12 måneder
- Et allerede erhvervet krav på kontant løn kan ikke konverteres til en naturalieydelse uden at være i strid med kildeskattelovens § 46, stk. 3
- Arbejdsgiveren skal have økonomisk risiko i forbindelse med ordningen. Det indebærer, at den ansattes kontante lønnedgang skal være et på forhånd fastsat beløb, der ikke reguleres i takt med den ansattes forbrug af naturaliegodet eller af de løbende omkostninger for arbejdsgiveren ved at stille godet til rådighed
- Arbejdsgiveren skal rent faktisk stille det pågældende gode til rådighed for den ansatte. Arbejdsgiveren skal således enten være ejer af godet eller være kontraktspart i forhold til den eksterne leverandør af godet.

Der skal herudover været tale om en frivillig aftale mellem arbejdsgiver og arbejdstager, og arbejdstageren skal have mulighed for - eventuelt med et rimeligt varsel - at udtræde af ordningen.

Begge kriterier kan ses som supplement til kravet om, at arbejdsgiveren skal have en økonomisk risiko, f.eks. ved at den ansatte kan udtræde af ordningen, selvom arbejdsgiveren fortsat er bundet til kontrakten med udbyderen. Se nærmere i publikationen: Personalegoder.

2.3. 20.000 km-grænsen

20.000 km-grænsen gælder for hver enkelt arbejdsgiver. Såfremt en person har to eller flere arbejdsgivere, kan vedkommende modtage skattefri befordringsgodtgørelse til den høje sats for de første 20.000 km fra hver arbejdsgiver.

De 20.000 km er uafhængig af, hvilken bil lønmodtageren anvender til den erhvervsmæssige kørsel; blot det er lønmodtagerens egen bil, og lønmodtageren selv har deltaget i kørslen.

2.4. Egen bil

Det er en betingelse for at få udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse, at kørslen sker i egen bil.

Ved egen bil forstås som udgangspunkt en bil indregistreret i den pågældendes eget navn. En bil tilhørende ægtefælle eller samlever godkendes også som egen bil, når parterne har fælles økonomi. Endelig godkendes en bil, der eksempelvis er indregistreret i

faderens navn som egen bil for sønnen, hvis sønnen kan dokumentere, at han er den reelle ejer af bilen og dermed har finansieret købet og afholder de løbende udgifter.

Personer, der lejer/leaser en bil hos et biludlejningsfirma, er også berettigede til at modtage skattefri befordringsgodtgørelse, under forudsætning af, at de øvrige betingelser er opfyldt. Det samme gør sig gældende for personer, der som led i en "delebilordning" afholder de reelle faktiske udgifter (både faste og variable omkostninger), der ville svare til de udgifter, man ville have haft, såfremt man ejede bilen i lejeperioden.

Det er uden betydning for beregningen af befordringsgodtgørelsen og førnævnte grænse, om lønmodtageren benytter sig af flere biler i løbet af et indkomstår.

2.5. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en højere sats

Hvis arbejdsgiveren udbetaler befordringsgodtgørelse med en sats, der er højere end de af Skatterådet fastsatte satser, beskattes **hele** den udbetalte godtgørelse som personlig indkomst, og der kan alene foretages sædvanligt befodringsfradrag med begrænset fradragsværdi, jf. afsnit 5.1.

Hvis der ønskes udbetalt mere til lønmodtageren, anbefaler vi derfor, at det sker i form af et ekstra skattepligtigt tillæg til lønnen, hvorved skattefriheden for den godtgørelse, der svarer til Skatterådets satser, opretholdes.

2.6. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en lavere sats

Selvom en lønmodtager kun får udbetalt skattefri befodringsgodtgørelse med en sats, der er mindre end den af Skatterådet fastsatte sats, kan der ikke foretages nogen former for fradrag for den kørsel, der er udbetalt godtgørelse for.

Der kan derimod foretages sædvanligt befodringsfradrag med begrænset fradragsværdi, jf. afsnit 5.1., for kørsel, der ikke er udbetalt skattefri godtgørelse for.

2.7. Udlæg efter regning

En lønmodtagers udgifter ved erhvervsmæssig kørsel i egen bil kan ikke refunderes skattefrit af arbejdsgiveren. Hvis arbejdsgiveren helt eller delvist refunderer den ansattes udgifter til benzin, forsikring m.v., vil en sådan refusion derfor være skattepligtig som løn.

Det er dog muligt at refundere øvrige transportudgifter efter regning. Dette gælder blandt andet for udgifter til fly, tog, billeje, taxa m.m., der er afholdt med et strengt erhvervsmæssigt sigte.

Det er muligt at få dækket udgifter til bro- og motorvejsafgifter samt færgebilletter og parkeringsafgifter (ikke bøder), som lønmodtageren har afholdt i forbindelse med den erhvervsmæssige kørsel, som udlæg efter regning. Det vil sige, at udgiften kan dækkes af arbejdsgiveren mod aflevering af originalbilag til dokumentation for udgiftens afholdelse.

2.8. Fri bil

En lønmodtager kan kun modtage skattefri godtgørelse, hvis der er afholdt udgifter til den erhvervsmæssige kørsel.

Dette betyder, at lønmodtagere med fri bil ikke kan modtage skattefri befordringsgodtgørelse, da de ikke har erhvervsmæssige transportudgifter. Den skat, som lønmodtagere med fri bil betaler, betragtes ikke som en udgift i denne henseende. Hvis der eventuelt udbetales befordringsgodtgørelse, vil den være skattepligtig, og der skal indeholdes A-skat ved udbetaling.

Tilsvarende gælder, at en lønmodtager, der har firmabilen stillet til rådighed af en arbejdsgiver, ikke kan modtage skattefri godtgørelse i forbindelse med kørsel for en anden arbejdsgiver. Dog kan der oppebæres skattefri befordringsgodtgørelse, hvis lønmodtageren betaler den arbejdsgiver, som har stillet firmabilen til rådighed, fuldt vederlag for den erhvervsmæssige kørsel, som vedrører den anden arbejdsgiver.

2.9. Hovedaktionærer m.fl.

Hovedaktionærer er kendetegnet ved, at de ejer en væsentlig del af eget selskab, typisk hele kapitalen. I det omfang en hovedaktionær er ansat i eget selskab, eksempelvis som lønnet direktør, kan der naturligvis udbetales befordringsgodtgørelse efter ovenstående regler.

Der er dog særlige krav til dokumentation. I en nyere dom (SKM 2010.778 VLR) har Landsrettens flertal fundet, at som følge af, at skatteyderen som hovedanpartshaver og eneste ansatte i arbejdsgiverselskabet havde et interessefællesskab med selskabet, måtte der stilles strenge krav til dokumentationen for, at betingelserne for skattefrihed var opfyldt. I den konkrete sag medførte dette, at hovedaktionæren blev anset for at være skattepligtig at den udbetalte godtgørelse.

I denne forbindelse er det også særlig vigtig at være opmærksom på, at det er et krav i praksis, at aktionæren reelt modtager en løbende A-indkomst/løn fra eget selskab for, at der overhovedet kan udbetales skattefri befordringsgodtgørelse. Der er ikke noget mindstekrav til lønnen, men den bør stå i et rimeligt forhold til de årlige godtgørelser.

2.10. Bestyrelsesmedlemmer m.fl.

Bestyrelsesmedlemmer kan – i modsætning til lønmodtagere/hovedaktionærer m.fl. – modtage skattefri befordringsgodtgørelse, uden at der samtidig udbetales vederlag. Imidlertid er det også for bestyrelsesmedlemmer, der typisk har indflydelse på selskabets ledelse m.v., vigtigt at sikre, at betingelser for udbetaling er opfyldt.

Højesterets dom i SKM 2009.430 HD fastslog, at reglerne om befordringsgodtgørelse til bestyrelsesmedlemmer må forstås således, at den alene omfatter godtgørelse for kørsel vedrørende opgaver, som står i naturlig forbindelse med hvervet som bestyrelsesmedlem.

Skattefrihed er betinget af, at selskabet, som udbetaler kørselsgodtgørelse, kontrollerer, at grundlaget er til stede. Et selskab skal derfor kontrollere, at der kun udbetales godtgørelse til et bestyrelsesmedlem for kørsel til udførelse af opgaver, som står i naturlig forbindelse med hvervet som medlem af bestyrelsen. Selskabet skal også føre fornøden kontrol med antallet af kørte kilometer, som er en forudsætning for at opnå skattefrihed.

I den konkrete sag havde selskabet alene kontrolleret, om der havde været tale om erhvervmæssig kørsel for selskabet, men ikke fremlagt dokumentation for den løbende kontrol af betingelserne i øvrigt. Det forhold, at bestyrelsesmedlemmet under behandlingen for domstolene havde fremlagt oplysninger om kørsel til deltagelse i fire bestyrelsesmøder, kunne ikke opfylde kravet til forudgående kontrol.

Det er således helt afgørende, at alle formelle krav er overholdt.

2.11. Formodning for erhvervmæssig kørsel

Skattepligtige kan i visse situationer blive fritaget for at føre kontrol med overholdelse af 60-dages-reglen. Det gælder for de personer, der har et kørselsmønster, der indebærer befordring til så mange forskellige arbejdspladser, at det ikke er sandsynligt, at der mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads køres i mere end 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder. I disse tilfælde antages det, at befordringen er erhvervmæssig.

Det kan f.eks. være i den situation, hvor en virksomhed har en servicekontrakt med en række faste kunder om reparation og service af maskiner, hvor hver virksomhed kun besøges få gange om året eller for den sags skyld om måneden. Beskæftiger en virksomhed sig f.eks. med opstilling af og efterfølgende service på kopimaskiner, vil det typisk ikke blive til mange besøg hos de enkelte kunder på årsplan.

Et andet eksempel er en virksomhed, der med faste mellemrum rykker ud til en række kunder. En gartner kan således have en aftale med en række boligselskaber eller kommunale institutioner om en gang om ugen i sommerperioden at slå de pågældende kunders græs. Der kunne også være tale om en vinduespudser, der kommer 3 dage i en virksomhed.

somhed 4 gange om året for at pudse vinduer. Et tredje eksempel er en sælger, der opsøger nye kunder hver dag året rundt. Samme kørselsmønster har eksempelvis en skorstensfejer. Et fjerde typisk eksempel er håndværkere, der arbejder på projekter, der typisk har en varighed på nogle dage eller et par uger.

Sådanne skattepligtige har et kørselsmønster, der indebærer befordring til så mange forskellige arbejdspladser under sådanne vilkår, at det er usandsynligt, at der mellem hjemmet og den enkelte arbejdsplads køres mere end 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder, hvis man talte efter.

Lønmodtagere m.fl., der opfylder disse kriterier, kan således være fritaget for at føre kontrol med overholdelse af 60-dages-reglen. Det bør vurderes konkret, om reglerne gælder for den enkelte, evt. kan usikkerheder afklares i fællesskab med SKAT.

Der kan naturligvis være tilfælde, hvor det ikke kan afvises, at kørselsmønstret faktisk ville vise, at der ikke er kørt mere end 60 dage mellem hjemmet og arbejdspladsen, hvis man havde talt efter, f.eks. i form af et kørselsregnskab for den pågældende periode, men hvor de konkrete omstændigheder på den anden side giver anledning til en vis berettiget tvivl om reglens overholdelse.

Disse tilfælde vil falde ind under den foreslåede formodningsregel, således at det umiddelbart vil blive antaget, at der køres erhvervsmæssigt. Afhængig af de konkrete omstændigheder, der giver anledning til en vis berettiget tvivl, kan SKAT med fremadrettet virkning i op til 12 måneder give den skattepligtige pålæg om - ved kørselsregnskab - at kunne dokumentere, at der er tale om erhvervsmæssig befordring med overholdelse af 60-dages-reglen.

Hvis SKAT vurderer, at der er tale om en af førnævnte situationer, og SKAT derfor har pålagt den skattepligtige at føre kørselsregnskab, men kørselsregnskabet viser, at der mod forventning køres mere end 60 arbejdsdage mellem hjem og arbejdsplads, vil pålægget ikke have virkning for tiden inden, pålægget blev givet. Den skattepligtige har - i modsætning til en skattepligtig, der hver dag møder det samme arbejdssted eller kun har få forskellige arbejdssteder - i tiden inden pålægget haft et sådant kørselsmønster, at der ikke ved førelse af kørselsregnskab har skullet holdes nøje øje med 60-dages-reglen.

3. REJSEGODTGØRELSE

3.1. Rejsebegrebet

Rejsebegrebet omfatter:

1. "Tjenesterejse", dvs. tilfælde, hvor arbejdsgiveren midlertidigt udsender den ansatte til et andet arbejdssted end den sædvanlige arbejdsplads og
2. Rejse til et midlertidigt arbejdssted, hvis den ansatte ikke har nogen anden sædvanlig arbejdsplads. I denne situation har den ansatte således ofte selv valgt at arbejde på den midlertidige arbejdsplads.

I begge tilfælde er det et krav, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

- I situation 1 med tjenesterejser foretages en samlet vurdering, hvor der blandt andet lægges vægt på afstanden fra bopælen til det midlertidige arbejdssted og arbejdsgiverens instruktioner i forbindelse med rejsen
- I situation 2, hvor den ansatte selv har valgt at arbejde på et midlertidigt arbejdssted, er det et krav, at afstanden mellem den sædvanlige bopæl og arbejdsstedet ikke i praksis gør det muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl.

3.1.1 Midlertidigt arbejdssted

Ud fra praksis er det ikke muligt entydigt at afgøre, hvor længe et arbejdssted kan være midlertidigt, men meget peger i retning af en periode på op til 2 år.

SKAT har i SKM 2008.853 SKAT præciseret begrebet midlertidigt arbejdssted. Her konkluderes det, at hvis en ansættelse ikke er tidsbegrænset til en bestemt periode eller til færdiggørelse af en konkret opgave, anses arbejdsstedet ikke som midlertidigt. Det præciseres også, at det ikke er muligt gentagne gange at forlænge en midlertidig ansættelse, medmindre der er en arbejdsmæssig begrundelse for forlængelsen.

Hvis det allerede ved indgåelsen af en ansættelsesaftale må lægges til grund, at en medarbejders arbejdssted ikke er tidsbegrænset enten til en bestemt periode eller til en konkret opgaves færdiggørelse, f.eks. fordi ansættelseskontrakten indeholder en generel mulighed for forlængelse heraf, vil medarbejderen efter SKATs opfattelse ikke opfylde betingelsen om at arbejde på et midlertidigt arbejdssted. Det er vores opfattelse, at det dog må bero på en konkret vurdering af ansættelsesforholdet og kontraktens ordlyd.

Samtidig præciserer SKAT, at et arbejdssted godt kan være midlertidigt, selvom det strækker sig over en periode, der er længere end 12 måneder. Dog kan der ikke foretages fradrag for kost med standardsatser eller ydes skattefri godtgørelse for kost i mere end

12 måneder, jf. afsnit 3.3.1. Der er ingen 12-måneders begrænsning for benyttelse af standardsatsen for logiudgifter.

SKAT har ændret praksis ved SKM 2009.624 SKAT med hensyn til, hvorvidt et grunduddannelsessted kan betragtes som et midlertidigt arbejdssted. Et grunduddannelsessted kan anses for at være et midlertidigt arbejdssted, hvis følgende betingelser er opfyldt:

1. At der modtages undervisning, som en integreret del af ansættelsesforholdet
2. At den pågældende elev har en uddannelsesaftale med praktikstedet og derved er i et ansættelsesforhold
3. At skoleopholdet skal være en mindre del af uddannelsen, og praktikken hos arbejdsgiveren skal være uddannelsens primære del.

Praksisændringen gælder både grunduddannelser, der tilhører til den private sektor samt offentlige grunduddannelser. Det faktum, at eleven under skoleopholdet udfører arbejde eller står til rådighed for arbejdsgiveren, har ingen betydning for, om grunduddannelsen kan ses for at være et midlertidigt arbejdssted.

3.1.2. På rejse

Østre Landsret tog i SKM 2005.492 ØLR stilling til, hvornår man var på rejse. To ansatte på Metro-projektet i København havde begge sædvanlig bopæl på Vestsjælland, men overnattede i campingvogne på en camp i nærheden af byggeriet. Ved hurtigste transportrute i egen bil havde de ca. 1,5 times transport mellem den sædvanlige bopæl og byggepladsen. I de perioder, hvor de havde arbejdsdage på mellem 10 og 14 timer, fandt Landsretten, at de ikke kunne overnatte på deres sædvanlige bopæl, hvorefter de måtte anses for at være på rejse i relation til muligheden for modtagelse af rejsegodtgørelse. Konkret fandt Landsretten, at de i de dage, hvor de som følge af den samlede arbejds- og transporttid ikke kunne nå at opholde sig på deres sædvanlige bopæl i mindst 11 timer, måtte anses for at være på rejse.

Skatterådet har i SKM 2007.145 SR fastslået, at, i det omfang en medarbejder udfører hårdt fysisk arbejde i minimum 10 timer, samtidig med at der er mere end 100 km/90 minutter fra den sædvanlige bopæl til arbejdsstedet, så er man omfattet af rejsebegrebet. Som hårdt fysisk arbejde er bl.a. nævnt jord- og betonarbejdere samt montagearbejdere ved kraftværker. Det er vores opfattelse, at det må vurderes konkret, hvorvidt der er tale om hårdt fysisk arbejde, idet det ikke er muligt at opstille en generel regel for, hvilke arbejdsområder der kan betegnes som hårdt fysiske arbejdsområdet.

Ydermere omfatter rejsebegrebet personer, der er beordret til at blive på arbejdet pga. eksempelvis tilkaldevagt. Hvis det ikke kan lade sig gøre, at den ansatte tager hjem, vil dette bidrage væsentligt til opfyldelse af rejsebegrebet.

Tidligere er der taget stilling til, at det forhold, at man ikke rådede over egen bil til at foretage transporten mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted, var et privat valg. Man kunne således ikke anses at være på rejse, blot fordi det ikke var muligt at anvende offentlig transport og samtidigt overholde sin arbejdstid.

Højesteret har ved SKM 2009.333 HR (kommenteret af departementet i SKM 2009.648 DEP) ændret SKATs hidtidige praksis om, at det er den korteste transporttid i bil, der skal lægges vægt på ved bedømmelse af, om en lønmodtager kan anses for at være på rejse, uagtet at lønmodtageren har været henvist til at benytte offentlige transportmidler. Højesteret fastslår i dommen, at der skal ske en konkret bedømmelse ud fra den enkelte lønmodtagers samlede forhold på rejsen, herunder om lønmodtageren af sin arbejdsgiver er blevet pålagt at benytte offentlige transportmidler, eller lønmodtageren får betalt/dækket udgifter til offentlig befordring af arbejdsgiveren. SKAT kan ikke kræve, at der er en arbejdsmæssig begrundelse for arbejdsgiverens instruktion om benyttelse af et bestemt transportmiddel.

Skatterådet har senere afklaret, at følgende forhold kan indgå som elementer ved vurderingen af, om en medarbejder har haft mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl:

- Arbejdsmarkedslovgivningen – herunder hviletidsbestemmelser
- Længere køretid i forbindelse med vejarbejde eller ved kørsel i myldretid
- Tid forbrugt på at parkere og gå til og fra denne P-plads
- Ventetid ved færgeleje
- Arbejdsgivers tjenstlige ordre om et givent rejsemønster.

Skatterådet gør opmærksom på, at SKATs vurdering altid vil blive foretaget konkret for den enkelte medarbejders situation på et givet midlertidigt arbejdssted, jf. SKM 2010.80 SR. Det skal således foretages en konkret vurdering af, om betingelserne er opfyldt ved hver enkelt udbetaling af skattefri godtgørelse.

3.1.3. Sædvanlig bopæl

Der kan ikke opstilles noget krav om, at den ansatte rent faktisk afholder udgifter til sædvanlig bopæl. Det er tilstrækkeligt, at denne har en sædvanlig bopæl.

Et vandrehjem kan anses for at være sædvanlig bopæl. I en dom fra 2006 anså Højesteret dog en skatteyder for konkret ikke at have haft sædvanlig bopæl på et vandrehjem.

SKAT har ved flere lejligheder sat spørgsmålstegn ved, om den sædvanlige bopæl er flyttet til samme geografiske sted som det midlertidige arbejdssted, eller om man har bibeholdt den sædvanlige bopæl. Det har medført, at medarbejdere ikke er anset for at være på rejse.

3.2. Rejser uden overnatning eller varighed på under 24 timer

Der kan ikke udbetales skattefrie rejsegodtgørelser for rejser under 24 timer og ej heller for rejser uden overnatning. Der kan således ikke udbetales skattefrie godtgørelser for en rejse med overnatning, når varigheden eksempelvis er 20 timer. Arbejdsgiveren kan i sådanne situationer kun dække lønmodtagerens udgifter til kost og logi ved at yde fri kost og logi eller ved at dække lønmodtagerens udlæg efter regning, jf. afsnit 3.3.3.

3.3. Rejser med overnatning og varighed på 24 timer eller mere

Ved rejser af en varighed på mere end 24 timer med overnatning kan der udbetales skattefri godtgørelse for udgifter til logi, kost og småforbrødsudgifter, der påføres lønmodtageren, fordi denne midlertidigt ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

3.3.1. Skærpet midlertidighedsbegreb for skattefri godtgørelse for udgifter til kost og småforbrødsudgifter

Begrebet 'midlertidighed' er, for så vidt angår skattefrie godtgørelser for udgifter til kost og småforbrødsudgifter, defineret til 12 måneder, således at der højst kan ske udbetaling af skattefrie godtgørelser eller foretages fradrag med standardsatser for udgifter til kost og småforbrødsudgifter i 12 måneder for et konkret midlertidigt arbejdssted. Denne grænse på 12 måneder gælder ikke for udbetaling af skattefri godtgørelse til dækning af udgifter til logi. Her peger meget i retning af en periode på op til 24 måneder, jf. afsnit 3.1.

Efter 12 måneder er lønmodtageren henvist til at foretage fradrag for dokumenterede faktiske udgifter, forudsat at betingelsen om midlertidighed er opfyldt.

Det ligningsmæssige fradrag for rejseudgifter kan maksimalt udgøre DKK 50.000. Det beregnede rejsefradrag skal ikke reduceres med et bundfradrag.

Tidsbegrænsningen på 12 måneder gælder dog ikke, når arbejdsstedet, i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse, flyttes over en strækning på mindst 8 km. Dette kan eksempelvis være i forbindelse med et motorvejsbyggeri.

I andre tilfælde påbegyndes en ny 12-måneders periode, når der foretages et arbejdsstedsskifte. Et arbejdsstedsskifte anses for foretaget:

- Når der, for samme arbejdsgiver i samme arbejdsprojekt, skiftes til en ny arbejdsplads mindst 8 km ad normal transportvej fra den tidligere arbejdsplads
- Ved tilbagevenden til et tidligere midlertidigt arbejdssted. I den forbindelse er det dog en betingelse, at enten 1) tilbagevenden til det tidligere midlertidige arbejdssted var upåregneligt for den ansatte eller, at 2) der er forløbet mindst 40 arbejdsdage siden lønmodtageren sidst arbejdede på det midlertidige arbejdssted.

Hvis 12-måneders-perioden overskrides, vil lønmodtageren alene kunne få dækket sine udgifter til kost som udlæg efter regning alternativt foretage fradrag for dokumenterede faktiske udgifter (maksimalt DKK 50.000), mens der som nævnt kan opnås skattefri godtgørelse til logi i længere tid – formentligt i op til 24 måneder.

3.3.2. Skattefri rejsegodtgørelse ved rejse i 2011

Der kan for 2011 udbetales:

- En logigodtgørelse på op til DKK 195 pr. døgn
- En godtgørelse til kost og småforbrødenheder på op til DKK 455 pr. døgn og DKK 18,96 pr. påbegyndt time for tilsluttende rejsedage. For turistchauffører gælder dog særlige satser, se afsnit 3.4.

Lønmodtageren er ikke berettiget til logigodtgørelse, hvis der modtages frit logi under opholdet.

Hvis lønmodtageren modtager et eller flere hovedmåltider som fri fortæring, reduceres godtgørelsen for kost og småforbrødenheder. Reduktion for morgenmad, frokost og middag udgør henholdsvis DKK 68,25 (15%), DKK 136,50 (30%) og DKK 136,50 (30%).

Det er i denne sammenhæng uden betydning, at det måske ikke direkte er arbejdsgiveren, der yder fri kost og logi, når blot fri kost/logi er ydet i forbindelse med arbejde udført i arbejdsgiverens tjeneste. Fri kost og logi hos lønmodtagerens egen familie betragtes ikke som modtaget i forbindelse med arbejdet, og i disse tilfælde kan der således modtages skattefri godtgørelse, hvis de øvrige betingelser er opfyldt.

Betaler arbejdsgiveren morgenmad, frokost og middag, er lønmodtageren alene berettiget til en godtgørelse på 25% af kostsatsen (DKK 113,75 i 2011) til dækning af småforbrødenheder, jf. afsnit 3.3.4.

3.3.3. Skift mellem godtgørelsesmuligheder

Lønmodtageren kan – efter aftale med arbejdsgiveren – vælge at få dækket sine udgifter ved udlæg efter regning. For udgifter til kost og småforbrødenheder vælges der princip pr. rejse, hvorimod der for udgifter til logi vælges pr. døgn.

En lønmodtager, der er på 1 uges rejse, kan enten få dækket sine kost- og fortæringsudgifter ved rejsen i form af godtgørelse eller ved udlæg efter regning. Der er ikke noget til hinder for, at lønmodtageren de første 3 dage får dækket sine hoteludgifter, og de sidste 4 dage selv afholder udgiften mod at få skattefri logigodtgørelse.

3.3.4. Småfornødenheder

25%-godtgørelsen er en godtgørelse, som udbetales til dækning af andre merudgifter på rejsen end udgifter til kost og logi, og den kan udbetales uafhængigt af, om lønmodtageren får dækket sine udgifter efter regning eller i øvrigt har fri kost under sit ophold, jf. ovenfor. 25%-godtgørelsen kan ikke udbetales ved siden af skattefri godtgørelse for kost og småfornødenheder på DKK 455 pr. døgn, idet 25%-godtgørelsen allerede er inkluderet heri.

Godtgørelsen beregnes som 25% af godtgørelsen for kost og udgør for 2011 DKK 113,75 pr. rejsedøgn. De 25% beregnes for den samlede rejse, dvs. også for evt. påbegyndte timer på en tilsluttende rejsedag – DKK 4,74 pr. time.

Det skal præciseres, at der ikke kan udbetales 25%-godtgørelse til lønmodtagere, som ikke opfylder betingelserne for at kunne oppebære skattefri rejsegodtgørelse.

3.3.5. Udbetaling af rejsegodtgørelse med en højere/lavere sats

Hvis godtgørelsen udbetales med et højere beløb end de af Skatterådet fastsatte satser, anses hele det udbetalte beløb som skattepligtigt for lønmodtageren. Beløbet medregnes i den personlige indkomst, samtidig med at der gives adgang til at foretage et fradrag som et ligningsmæssigt fradrag (beregnet på baggrund af satserne). Dette kan dog undgås, hvis godtgørelsen opdeles i en skattefri del opgjort efter Skatterådets satser, og der udbetales en ekstra (skattepligtig) godtgørelse, således at der alene i den ekstra godtgørelse foretages skatetræk inkl. arbejdsmarkedsbidrag.

Hvis godtgørelsen udbetales med et mindre beløb end de af Skatterådet fastsatte satser, kan der foretages fradrag for differencen mellem satserne og den skattefrie godtgørelse, der er udbetalt, jf. afsnit 5.2. Dette beløb fratrækkes ligeledes som et ligningsmæssigt fradrag.

Det er alene muligt at foretage et ligningsmæssigt fradrag på maksimalt DKK 50.000 for rejseudgifter. Det beregnede rejsefradrag skal ikke reduceres med et bundfradrag.

3.3.6. Eksempler

A) Beregning af godtgørelse til kost og småfornødenheder

En håndværker rejser den 1. juni 2011, kl. 7.00 fra Aalborg til København for at arbejde på en byggeplads. Grundet tidspres med færdiggørelse af byggeriet vender han først tilbage til sin bopæl den 30. juni 2011, kl. 17.30. Arbejdsgiveren stiller logi til rådighed. Rejsen udgør 29 døgn og 10,5 time.

Der kan udbetales skattefri rejsegodtgørelse med følgende beløb:	
29 døgn a DKK 455,00	13.195,00
11 timer a DKK 18,96	208,56
I alt	13.403,56

B) Beregning af godtgørelse til kost og småfornødenheder ved fri kost

En lønmodtager tager på rejse mandag morgen kl. 8.00 og vender hjem igen tirsdag kl. 13.00. Lønmodtageren får fri kost og logi på hele turen. Følgende godtgørelse kan udbetales skattefrit:

Til fortæring:	
Mandag kl. 8.00 til tirsdag kl. 8.00	455,00
Den tilsluttende rejsedag (5 timer a DKK 18,96)	94,80
	<hr/>
	549,80
Reduktion for fri kost:	
1 morgenmad (tirsdag) 1 x DKK 68,25	-68,25
2 frokost (mandag og tirsdag) 2 x DKK 136,50	-273,00
1 middag (mandag) 1 x DKK 136,50	-136,50
	<hr/>
Til rest efter reduktion for fri kost	72,05
Selvom lønmodtageren har fået fri kost, kan der dog altid udbetales 25%-godtgørelse til dækning af udgifter til småfornødenheder:	
Til udbetaling (25% af DKK 549,80)	137,45

Det kommer således ikke medarbejderen til skade, at der er modtaget morgenmad og frokost vedrørende den tilsluttende rejsedag.

C) Beregning af godtgørelse til kost og småfornødenheder ved delvis fri kost

Såfremt medarbejderen i eksempel B i stedet alene havde frokost og middag om mandagen samt fri morgenmad om tirsdagen, kan den skattefrie godtgørelse beregnes således:

Til fortæring:	
Mandag kl. 8.00 til tirsdag kl. 8.00	455,00
Den tilsluttende rejsedag (5 timer a DKK 18,96)	94,80
	<hr/>
	549,80
Reduktion for fri kost:	
1 morgenmad (tirsdag) 1 x DKK 68,25	-68,25
1 frokost (mandag) 1 x DKK 136,50	-136,50
1 middag (mandag) 1 x DKK 136,50	-136,50
	<hr/>
Til rest efter reduktion for fri kost	208,55

Da 25%-godtgørelsen (DKK 137,45) her ikke overstiger restbeløbet på DKK 208,55, kan der ske udbetaling af restbeløbet på DKK 208,55.

3.3.7. Begrænsninger i adgangen til at udbetale skattefri rejsegodtgørelse

Skattefri godtgørelse kan ikke udbetales til dækning af logi, når lønmodtageren i sit hverv medvirker til transport af varer eller personer, gør tjeneste om bord på skibe (herunder fiskefartøjer), arbejder på luftfartøjer eller fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster.

Skattefri godtgørelse kan ligeledes ikke udbetales til personer, der anvender visse andre særlige skattegodtgørelsesordninger. Det vil sige personer, der:

- For et indkomstår har valgt at tage fradrag efter ligningslovens § 9G (registrerede erhvervsfiskere) ved fangstture i det pågældende indkomstår
- Kan anvende sømandsskattelovens § 5 (personer på skibe omfattet af D.I.S.)
- Modtager ydelser efter ligningslovens § 7, stk. 1, nr. 15 (lønmodtagere udsendt af den danske stat)
- Modtager ydelser efter ligningslovens § 31, stk. 4 (lønmodtagere under uddannelse m.v., der er omfattet af andre tilsvarende regler).

3.4. Turistchauffører

Turistchauffører er ikke berettiget til at få udbetalt skattefrie godtgørelser, herunder den særlige 25%-godtgørelse, da de ikke er omfattet af ovennævnte regler.

Til turistchauffører kan der uden tidsbegrænsning udbetales følgende skattefri godtgørelse til dækning af merudgifter til kost og småforbrugsvarer (DKK):

Rejser med overnatning i Danmark:	75 pr. døgn
Rejser med overnatning i udlandet:	150 pr. døgn

Rejser en turistchauffør f.eks. i 42 timer, beregnes godtgørelsen som 42/24 af en døgn-sats. Selvstændige turistchauffører kan opnå tilsvarende fradrag.

Der kan ikke udbetales logigodtgørelse til turistchauffører, og logi kan derfor alene dækkes som udlæg efter regning, eller i form af fradrag for faktiske udgifter, jf. afsnit 5.2.

Der gælder ikke nogen 12-måneders regel for chauffører, da de anses for at have skiftende arbejdsplads.

4. SELVSTÆNDIGT ERHVERVSDRIVENDE

4.1. Befordringsgodtgørelse

Selvstændigt erhvervsdrivende, der driver egen personlig virksomhed eller virksomhed igennem et interessentskab (eller K/S eller partnerselskab), kan vælge enten at fradrage de faktiske erhvervsmæssige udgifter til befordring eller at foretage fradrag i henhold til satserne for skattefri befordringsgodtgørelse (skatterådets satser for den erhvervsmæssige kørsel, der foretages i virksomhedens tjeneste). Denne sats omfatter iflg. Landsskatte retten også parkeringsudgifter: anvendes Skatterådets sats, kan der ikke ved siden af foretages fradrag for parkeringsudgifter, jf. SKM 2008.338 SR.

Fradraget gives i virksomhedens overskud og ikke som ligningsmæssigt fradrag, som det gælder for lønmodtagere.

Uanset om den erhvervsdrivende modtager skattefri godtgørelse eller foretager fradrag for de faktiske udgifter, bør der føres et specificeret kørselsregnskab. Dette skyldes, at den erhvervsdrivende skal kunne godtgøre omfanget af den erhvervsmæssige kørsel.

Anvendes virksomhedsordningen, og holdes bilen uden for ordningen, kan der enten udbetales skattefri befordringsgodtgørelse (beløbene fragår i virksomhedens resultat) eller godtgørelse af en forholdsmæssig del af de faktiske omkostninger (herunder skattemæssige afskrivninger på bilen). Vær opmærksom på regler om beskatning ved salg af bilen når der er foretaget skattemæssige afskrivninger.

Alternativt kan erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, vælge at lade bilen indgå i virksomhedsordningen og derved få fradrag for alle biludgifterne. Til gengæld skal den erhvervsdrivende beskattes af værdien af fri bil.

For yderligere oplysninger vedrørende selvstændigt erhvervsdrivendes skattemæssige behandling af bil henvises til publikationen "Hvidpladebiler – skatter og afgifter 2011".

4.2. Rejsegodtgørelse

Den selvstændigt erhvervsdrivende er berettiget til at fratække sine dokumenterede faktiske rejseudgifter ved erhvervsmæssig rejse.

Alternativt kan den selvstændigt erhvervsdrivende vælge at foretage fradrag med de standardsatser, der gælder for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse. Der gælder her de samme betingelser som for lønmodtagere, herunder 12-måneders-grænsen vedr. fortæring. Der kan således ikke opnås fradrag for fortæring efter satserne ud over 12 måneder, men alene fradrag for faktiske dokumenterede omkostninger.

Uanset ovennævnte kan den selvstændigt erhvervsdrivende ikke få 25%-godtgørelse/fradrag, når der foretages fradrag for de faktiske udgifter.

Vedr. logi kan der fradrages faktiske udgifter/sats formentlig i op til 24 måneder.

Fradragsbegrænsningen på DKK 50.000 gælder også for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis standardsatserne anvendes.

5. LØNMODTAGERES FRADRAG

Hvis arbejdsgiver ikke har udbetalt hel eller delvis skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, er det i henhold til de følgende regler, at den ansatte evt. kan foretage fradrag.

Særligt for nedenstående gælder:

- At fradrag for rejseudgifter maksimalt kan udgøre DKK 50.000 pr. år
- At fradrag alene ydes som ligningsmæssigt fradrag med begrænset skatteværdi (33% i 2011)
- At fradrag vedrørende arbejde i udlandet, hvor lønnen beskattes i udlandet, ikke kan overstige den udenlandske lønindkomst, der skal medregnes i den danske indkomst.

5.1. Fradrag for kørselsudgifter

Lønmodtagere, som **ikke** modtager skattefri befordringsgodtgørelse for erhvervmæssig kørsel, kan alene foretage fradrag efter reglerne for befordring mellem hjem og arbejde. Reglerne om fradrag efter de lavere satser mellem hjem og arbejde er gældende, selvom kørslen efter sin art er erhvervmæssig. Fradrag indrømmes som udgangspunkt alene som et ligningsmæssigt fradrag.

Visse grupper kan dog foretage fradrag i den personlige indkomst, og fradraget opgøres efter Skatterådets satser for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse. Det drejer sig om:

- Lønmodtagere, der i forbindelse med kundeopsøgende aktiviteter har befordring, der vedrører flere arbejdsgivere på en gang
- Personer, der modtager vederlag/honorarer, som ikke er A-indkomst, eksempelvis honorarindtægter ved kunstnerisk optræden eller foredragsvirksomhed
- Lønnede medlemmer af, og medhjælpere for, bestyrelser og lignende, der opfylder betingelserne for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse.

Hvis en lønmodtager o.l. har foretaget fradrag for befordring, der helt eller delvist er dækket ved skattefri befordringsgodtgørelse, skal godtgørelsen medregnes i den personlige indkomst.

5.2. Fradrag for rejseudgifter

En grundlæggende forudsætning for at foretage fradrag for rejseudgifter er, at der er tale om et midlertidigt arbejdssted. Et midlertidigt arbejdssted kan efter praksis anses at dække en arbejdsperiode på op til 24 måneder, idet der dog ikke er nogen fast grænse. Derefter må arbejdsstedet anses for at være et fast arbejdssted, jf. afsnit 3.1.1.

5.2.1. Fradrag efter satserne for skattefri rejsegodtgørelse

Hvis arbejdsstedet er midlertidigt, er der som tidligere anført mulighed for udbetaling af skattefri kostgodtgørelser i de første 12 måneder. Logigodtgørelse kan udbetales, så længe der er tale om et midlertidigt arbejdssted, formentlig i op til 24 måneder. Udbetaler arbejdsgiveren alene delvis eller ingen godtgørelse, kan lønmodtageren uden dokumentation for udgifterne foretage fradrag efter godtgørelsessatserne dog maksimalt DKK 50.000 pr. år. Lønmodtageren skal dog kunne godtgøre at have været på rejse og derved at være berettiget til fradraget.

Fradraget reduceres i det omfang, der er ydet delvis rejsegodtgørelse eller fri kost i forbindelse med rejsen efter de principper, der er nævnt i afsnit 3.3.2.

Såfremt arbejdsgiveren dækker alle lønmodtagerens udgifter ved rejse efter regning, men ikke udbetaler 25%-godtgørelsen, kan lønmodtageren fradrage udgifter til småforholdenheder med 25% af standardsatsen for fortæringsudgifter (25% x DKK 455 pr. døgn lig DKK 113,75). Tilsvarende gælder, hvis lønmodtageren alene har modtaget fri kost på en rejse (og ikke skattefri godtgørelse). De 25% af satsen beregnes for den samlede rejse, dvs. også for evt. påbegyndte timer på en tilsluttende rejsedag.

Lønmodtageren kan i stedet for fradrag efter godtgørelsessatserne fratække sine faktiske dokumenterede udgifter, forudsat at udgifterne også kan siges at være erhvervsmæssige dog maksimalt DKK 50.000 pr. år.

5.2.2. Fradrag for rejseudgifter (betingelserne for skattefri rejsegodtgørelse er ikke opfyldt)

Hvis arbejdspladsen ikke kan anses som midlertidig efter de regler, der gælder for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse, kan der ikke foretages fradrag for udgifter til rejse, hverken efter godtgørelsessatserne eller i øvrigt. Der kan her alene foretages fradrag for dokumenterede andre erhvervsmæssige merudgifter vedrørende rejsen (efter de almindelige regler).

Fradrag for de faktiske udgifter til kost skal ikke reduceres med værdien af sparet hjemmeforbrug.

Fradrag for rejseudgifter er som nævnt betinget af, at arbejdspladsen er midlertidig, jf. afsnit 3.1.1. I modsat fald anses den pågældende ikke for at være på rejse.

5.2.3. Turistchauffører

Turistchauffører er ikke omfattet af 12-måneders-reglen, idet deres arbejdsplads flytter sig over en strækning på mindst 8 kilometer i takt med arbejdets udførelse. Disse personer kan derfor uden tidsbegrænsning fradrage udgifter ved arbejde i Danmark med DKK 75 pr. døgn og udgifter ved arbejde i udlandet med DKK 150 pr. døgn, som er de særlige satser, der gælder for turistchauffører. Det er en betingelse for fradraget, at arbejdet er forbundet med overnatning, og at rejsen har en varighed på mere end 24 timer. Endvidere kan der kun foretages fradrag i det omfang, hvor der ikke er udbetalt skattefri godtgørelse fra arbejdsgiveren.

Der skal ikke ske reduktion af fradraget, hvis arbejdsgiveren yder fri kost under rejsen. Dækkes udgifterne efter regning, kan der ikke opnås fradrag overhovedet.

Turistchauffører kan som alternativ til de nævnte satser foretage fradrag for de dokumenterede faktiske afholdte udgifter til kost, småfornødenheder og logi.

5.2.4. Eksportmedarbejdere

Eksportmedarbejdere, som har haft et uafbrudt ophold i udlandet i 2 måneder (ikke nødvendigvis i samme kalenderår), eller som har haft ophold i udlandet af en sammenlagt varighed på mindst 100 døgn i indkomståret, kan uden dokumentation fratække DKK 55 pr. påbegyndt døgn for arbejde udført i Vesteuropa (Finland, Tyskland, Østrig, Italien og de vest herfor liggende lande samt Grækenland, Færøerne, Grønland og Island). Ved arbejde udført uden for Vesteuropa udgør fradraget DKK 140.

Det er her et krav, at arbejdsgiveren udarbejder en erklæring om karakteren af udlandsarbejdet, opholdenes varighed og om lønindkomsten under udlandsopholdene. Erklæringen skal indsendes inden selvangivelsesfristens udløb.

Fradraget kan foretages, selvom der er udbetalt skattefri godtgørelse eller foretaget fradrag efter punkt 5.2. Eksportmedarbejderfradraget kan endvidere tages i kombination med fri kost og logi.

Eksportmedarbejdere kan medregne ophold i udlandet, når opholdet har varet i mindst 24 timer. Efterfølgende påbegyndte døgn medregnes fuldt ud. Afholdelse af ferie i udlandet eller arbejdsløshedsperioder kan ikke medregnes ved opgørelsen af opholdet i udlandet.

Ved en eksportmedarbejder forstås en lønmodtager, som for en dansk arbejdsgiver udfører arbejde i udlandet med henblik på at opnå salg til udlandet af arbejdsgiverens varer og tjenesteydelser eller at opfylde sådanne aftaler. Lønmodtagere i virksomhedens salgsafdeling, som eksporterer dennes produkter, er også omfattet af begrebet eksportmedarbejder. Det gælder således salgsmedarbejdere og efter omstændighederne salgsdirektøren. Montører og andre medarbejdere fra virksomhedens produktionsafdeling, som ud-

sendes for at opstille og afprøve leverancen, er ligeledes omfattet. Medarbejdere, som udelukkende eller overvejende varetager administrative opgaver, er derimod ikke omfattet. Medarbejdere, som forestår transport af varer, administration m.v., er medlem af selskabets bestyrelse (bortset fra medarbejderrepræsentanter) eller selskabets direktion, er ej heller omfattet af reglerne om eksportmedarbejdere.

En del direktører/bestyrelsesmedlemmer, især i mindre selskaber, varetager ud over disse job ofte også jobbet som sælger m.v. Rejser disse personer i deres egenskab af sælger, må det antages, at de kan betragtes som eksportmedarbejdere og i det hele behandles som sådan. Rejser de derimod i egenskab af direktion/bestyrelse, gælder reglerne om eksportmedarbejdere ikke.

6. ULØNNEDE MEDHJÆLPERE I IDRÆTSFORENINGER M.V.

Foreninger m.v. kan udbetale skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse til ulønnede bestyrelsesmedlemmer og til frivillige ulønnede medhjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksomhed, efter samme regler som for lønmodtagere.

Ved udbetaling af befordringsgodtgørelse gælder 60-dages-reglen dog ikke. Der kan således udbetales skattefri befordringsgodtgørelse for eksempelvis en træners transport fra sin bopæl til idrætsanlægget m.v., uanset hvor mange gange træneren foretager denne transport.

For rejser uden overnatning og under 24 timers varighed gælder den særlige regel, at der skattefrit kan udbetales DKK 60 pr. dag til dækning af merudgifter til fortæring ved deltagelse eksempelvis i én-dags-arrangementer, såsom udekampe, stævner m.v. Det er dog en forudsætning, at rejsen har en varighed på mindst 5 timer.

Idrætsudøverne betragtes ikke som medhjælpere, da de alene deltager i egen interesse. Idrætsudøvere kan derfor ikke få udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse i forbindelse med befordring til træning eller skattefri rejsegodtgørelse ved deltagelse i stævner m.v. Dog kan idrætsudøvere få udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse ved transport af andre idrætsudøvere til udekampe.

Skattefriheden er betinget af, at godtgørelsen udbetales til dækning af udgifter, som modtageren afholder på foreningens vegne, samt at godtgørelsen ikke overstiger de satser, der er fastsat af Skatterådet.

Hvis der udbetales en godtgørelse, der overstiger Skatterådets satser, er konsekvensen, at modtageren skal medregne hele den udbetalte godtgørelse ved indkomstopgørelsen uden fradrag af de afholdte udgifter.

Udbetaler foreningen hverken hel eller delvis skattefri godtgørelse, kan medhjælperen ikke få fradrag for de afholdte udgifter.

Foreningen kan i stedet for udbetaling af rejsegodtgørelse vælge at godtgøre udgifterne efter dokumentation af et regningsbeløb, dvs. som udlæg efter regning.

7. UDDANNELSE OG KURSER

Der gælder særlige regler, der giver mulighed for at udbetale skattefri befordringsgodtgørelse m.v. i forbindelse med lønmodtageres videreuddannelse.

Ud over lønmodtagere kan der også udbetales skattefri befordringsgodtgørelse for følgende grupper:

- Konsulenter, revisorer m.fl. som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt
- Tidligere ansatte, når der er tale om uddannelse som led i ansættelsesforholdets ophør
- Personer, der er valgt som medhjælp eller medlem af bestyrelser, udvalg m.v.
- Arbejdssøgende, der modtager ydelser fra arbejdsformidlingen eller Arbejdsgivernes Elevrefusion
- Personer, der er i gang med et uddannelsesforløb efter lov om statens voksenuddannelsesstøtte (SVU), eller lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

Der kan efter disse regler alene udbetales skattefri befordringsgodtgørelse, i det omfang kørsel sker i egen bil eller motorcykel. Godtgørelsessatsen er fastsat til den almindelige befordringsats, som er DKK 2,00 pr. km for 2011, uden nogen form for kilometerbegrænsning. Godtgørelsen kan ydes for kørsel fra sædvanlig bopæl eller arbejdssted til uddannelsesstedet og retur ad den normale transportvej. 60-dages-reglen gælder ikke. Ved anden transport kan de faktiske udgifter til togbilletter m.v. dækkes skattefrit.

Der kan i de fleste tilfælde udbetales godtgørelse efter de almindelige regler med den "højere sats" på DKK 3,67 i stedet for at benytte disse særlige regler. I den forbindelse skal opmærksomheden henledes på 60-dages-reglen, som i så fald vil gælde (modsat valg af "lav sats" efter denne særlige ordning).

Skattefri rejsegodtgørelse kan udbetales efter de for lønmodtagere gældende regler, ligesom arbejdsgiveren alternativt skattefrit kan dække de faktiske udgifter til kost, som indtages på kursusstedet, efter regning.

**Hjørring**

Læsøvej 5 A
9800 Hjørring
Tel. 98 92 18 11

Frederikshavn

Suensonsvej 75
9900 Frederikshavn
Tel. 98 42 22 66

Dronninglund

Slotsgade 29
9330 Dronninglund
Tel. 98 84 12 33

Aalborg

Voergaardvej 2
9200 Aalborg SV
Tel. 98 18 72 00

Farsø

Frederik IX's Plads 4
9640 Farsø
Tel. 98 63 14 44

Hobro

Smedevej 1 B
9500 Hobro
Tel. 98 52 09 99

Hadsund

Ringvejen 2 A
9560 Hadsund
Tel. 98 57 24 44

Viborg

Gl. Skivevej 73
8800 Viborg
Tel. 86 61 18 11

Aarhus

www.beierholm.dk
Tel. 87 32 57 00
Tel. 89 33 34 44

Haderslev

Gåskærgade 32
6100 Haderslev
Tel. 74 52 18 12

København

Gribskovvej 2
2100 København Ø
Tel. 39 16 76 00

Haslev

Bregentvedvej 22
4690 Haslev
Tel. 56 31 27 90

Næstved

Handelsskolevej 1
4700 Næstved
Tel. 55 77 08 77

Slagelse

Industrivej 1
4200 Slagelse
Tel. 55 77 08 77

www.beierholm.dk

STATSAUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB



BEIERHOLM – medlem af HLB International
– et verdensomspændende netværk af uafhængige revisionsfirmaer og virksomhedsrådgivere