



Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse 2015

STATSAUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB



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

FORORD

Denne publikation beskriver reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, der er gældende fra 1. januar 2015.

Reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse gælder for medarbejdere, som rejser i Danmark eller i udlandet. Medarbejdere, som er udstationeret, kan også ofte anvende reglerne, ligesom dette kan være tilfældet for medarbejdere, der pendler over landegrænser.

Reglerne gør sig endvidere gældende for selvstændige erhvervsdrivende, ulønnede medhjælpere i foreninger m.v., hvilket også beskrives i denne publikation.

Reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse kan være ret komplekse, hvorfor indholdet i denne publikation ikke kan stå alene. Der bør søges konkret rådgivning hos den daglige revisor eller i skatteafdelingen.

Februar 2015

Beierholm

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Skatteafdelingen

1. Generelt om skattefrie godtgørelser	4
1.1. Hvem er omfattet af reglerne?	4
1.2. Arbejdsgiverens kontrolforpligtigelse	4
1.3. Modregningsforbud	7
1.4. Faste månedlige eller årlige godtgørelser	9
2. Befordringsgodtgørelse	10
2.1. Erhvervsmæssig kørsel	10
2.2. Adresseskift hos arbejdsgiver	11
2.3. 20.000 km-grænsen	11
2.4. Egen bil	12
2.5. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en højere sats	12
2.6. Udbetaling af befordringsgodtgørelse med en lavere sats	12
2.7. Udlæg efter regning	13
2.8. Fri bil	13
2.9. Hovedaktionærer m.fl.	13
2.10. Bestyrelsesmedlemmer m.fl.	14
2.11. Formodning for erhvervsmæssig kørsel	14
3. Rejsegodtgørelse	16
3.1. Rejsebegrebet	17
3.2. Rejser uden overnatning eller varighed på under 24 timer	20
3.3. Rejser med overnatning og varighed på 24 timer eller mere	21
3.4. Turistchauffører	26
4. Selvstændigt erhvervsdrivende	28
4.1. Befordringsgodtgørelse	28
4.2. Rejsegodtgørelse	28
5. Medarbejderens fradrag	30
5.1. Fradrag for kørselsudgifter	30
5.2. Fradrag for rejseudgifter	31
6. Ulønnede medhjælpere i idrætsforeninger m.v.	34
7. Uddannelse og kurser	35

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 (herefter medarbejdere), 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).

Medarbejderes kørsel og rejse i forbindelse med uddannelse 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.

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. vedr. midlertidigt arbejdssted.

1.2. Arbejdsgiverens kontrolforpligtigelse

Man er som arbejdsgiver forpligtet til at kontrollere, om en medarbejder er berettiget til at modtage skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. Det er også arbejdsgiveren, der skal kontrollere, at de anvendte satser er korrekte.

Hvis arbejdsgiver ikke kan dokumentere, at en godtgørelse er skattefri, skal den medregnes til medarbejderes skattepligtige indkomst. Ved uberettiget udbetaling af skattefrie godtgørelser kan arbejdsgiveren komme til at hæfte for den manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

For at rejse- og befordringsgodtgørelse kan udbetales skattefrit, er det en betingelse:

1. At arbejdsgiveren fører en effektiv kontrol med, at de skattefrie godtgørelser, der udbetales, også stemmer overens med den faktiske kørsel og
2. At det faktiske antal rejsedage samt betingelserne for udbetaling i øvrigt er opfyldt.

Hvis der ikke foretages effektiv kontrol heraf, er konsekvensen, at medarbejderen bliver skattepligtig af de udbetalte godtgørelser.

SKM 2009.430 HR viser, at det er af afgørende betydning, at arbejdsgiveren opfylder sin kontrolforpligtelse. 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 kilometer, 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. Hvis SKAT finder, at arbejdsgiveren ikke har ført den fornødne kontrol ved udbetalingen, kan godtgørelserne blive anset for skattepligtige hos medarbejderne. Arbejdsgiveren kan i disse situationer komme til at hæfte for den manglende indeholdelse af AM-bidrag og skat, såfremt SKAT finder, at arbejdsgiveren har udvist forsømmelighed ved udbetaling af de skattefrie godtgørelser, herunder ikke ført den fornødne kontrol.

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 bogføringsbilag, at arbejdsgiveren har ført den fornødne kontrol.

1.2.1. Skattefri befordringsgodtgørelse - bogføringsbilag

Ved udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse skal der udfyldes et bogføringsbilag, som gør det muligt at føre kontrol med, om reglerne for udbetalingen er overholdt.

Bilaget skal indeholde nedenstående informationer:

1. Modtagerens navn, adresse og CPR-nr.
2. Kørselens erhvervsmæssige formål
3. Dato for kørslen
4. Kørselens (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.

Det anbefales, at der fremgår en identifikation af den anvendte bil (eks. registreringsnummer), samt at kilometertælleren aflæses ved rejsens begyndelse og afslutning. Dette er med til at dokumentere det antal kørte kilometer samt hvilken bil, der er anvendt ved kørslen.

Arbejdsgiveren bør særligt kontrollere antallet af kørte erhvervsmæssige kilometer. F.eks. kan dette gøres ved elektronisk kørebog i form af APP o.l.

I SKM 2011.495 ØLR stadfæstede Østre Landsret Byrettens afgørelse i SKM 2010.495 BR. Retten fandt, at der ikke var foretaget den fornødne kontrol med den erhvervsmæssige kørsel, og dermed havde arbejdsgiveren ikke opfyldt sine kontrolforpligtigelser, og den udbetalte godtgørelse blev anset for skattepligtig for modtageren.

1.2.2. Skattefri rejsegodtgørelse - bogføringsbilag

Ved udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse skal der udfyldes et bogføringsbilag, som gør det muligt at føre kontrol med, om reglerne for udbetalingen er overholdt.

Bilaget skal indeholde nedenstående informationer:

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

I SKM 2013.152 VLR stadfæstede Vestre Landsret Byrettens afgørelse, hvor en udgift til rejse- og befordringsgodtgørelse til en direktør (hovedaktionær) ikke blev afholdt i det pågældende selskabs interesse, men i et andet selskabs interesse. Selskabet havde derfor ikke fradragsret for udgiften.

Da der ikke var ført den fornødne kontrol, og da godtgørelserne ikke dækkede udgifter påført som følge af arbejde for det pågældende selskab, var godtgørelserne skattepligtige.

1.2.3. Efterfølgende betaling af lønmodtagerens skat

SKAT kan tillade, at arbejdsgivere og hvervgivere efterfølgende kan indbetale 56% af en udbetalt rejse- eller befordringsgodtgørelse, hvis godtgørelsen viser sig at være skattepligtig, fordi betingelserne for udbetaling ikke er opfyldt.

Beløbet på 56% svarer til den skat og det arbejdsmarkedsbidrag, som arbejdsgiveren eller hvervgiveren skulle have indeholdt ved udbetalingen af godtgørelsen.

Hvis arbejdsgiveren eller hvervgiveren får tilladelse af SKAT til en efterfølgende betaling på 56% af godtgørelserne, og beløbet bliver indbetalt rettidigt, så bliver lønmodtageren eller

hvervtageren behandlet, som om godtgørelserne ved udbetalingen opfyldte betingelserne for skattefrihed.

Lønmodtageren eller hvervtageren er herefter hverken skattepligtig af de udbetalte godtgørelser eller af det beløb, som arbejdsgiveren eller hvervgiveren efterfølgende, frivilligt har indbetalt til dækning af skatten og arbejdsmarkedsbidraget af godtgørelserne.

Arbejdsgiveren/hvervgiveren har ikke fradragsret for den frivillige betaling til dækning af den ansattes/hvervtagerens skat og arbejdsmarkedsbidrag af de omhandlede godtgørelser.

1.2.4. Indberetning for 2015

Skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelser efter Skatterådets satser er indberetningspligtige til indkomst i rubrik 48.

Indberetning og specifikation skal ske for hver enkelt medarbejder.

Den skattefrie godtgørelse på 25% til småfornødenheder er også indberetningspligtig i rubrik 48.

Hvis arbejdsgiveren foretager en opdeling af godtgørelsen i en skattefrie og en skattepligtig del, skal der kun indeholdes A-skat og AM-bidrag i den skattepligtige del, der anses for et løntillæg. AM-bidraget skal oplyses i rubrik 16. Løntillægget skal oplyses i rubrik 13 før fradrag for AM-bidrag.

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.

Der er en værnsregel, der skal sikre, at der ikke kan ske udbetaling af skattefrie kørsels- og/eller rejsegodtgørelse, mod at medarbejderne løbende bliver reduceret i lønnen i overensstemmelse med antallet af rejsedage eller antallet af kørte kilometer.

Værnsreglen medfører, at der heller ikke kan ske udbetaling af skattefrie rejse- og/eller befordringsgodtgørelse, hvis der er indgået en aftale med arbejdsgiveren om lønnedgang for at få udbetalt godtgørelse, uanset at lønnedgangen ikke svarer nøjagtigt til den udbetalte godtgørelse.

Dette gælder også:

- Hvis der er indgået en generel lønnedsettelse under hensyntagen til årets gennemsnitlige rejse- og/eller kørselsudgifter

- Hvis der i forbindelse med ansættelsen aftales en lavere løn, end den vedkommende ellers kunne have fået, mod at der udbetales skattefrie godtgørelser oveni lønnen
- Hvis der udføres ubetalt merarbejde mod til gengæld at få udbetalt skattefri kørsels- og rejsegodtgørelse.

Ovennævnte vil kunne skabe en generel usikkerhed, om udbetaling af skattefrie godtgørelser er sket korrekt, og dermed ikke efterfølgende kan ændres til skattepligtig løn.

En anden usikkerhed har været, hvor meget løn skal man modtage for at kunne få udbetalt skattefrie godtgørelser? Praksis viser, at der stadig ikke er et helt klart billede af, hvad Skatterådet accepterer, jf. nedenstående afgørelse fra Skatterådet:

SKM 2014.767 SR

Sagen omhandlede, hvorvidt spørger, som var en dansk vikarvirksomhed, der stillede udenlandske faglært og ufaglærte medarbejdere til rådighed for andre danske virksomheder - primært inden for bygge- og anlægsbranchen, kunne udbetale skattefri rejsegodtgørelse (diæter) til de ansatte.

De udenlandske medarbejdere ville få udbetalt en løn fastsat under hensyn til forhandling og ville aldrig være mindre end, hvad timelønnen var i deres hjemland – i dette tilfælde Litauen.

Konkret påtænkte man, at medarbejderne skulle aflønnes med en timeløn på ca. DKK 18-23, og overtimer skulle udbetales med ca. DKK 60-83. Herudover påtænkte man at udbetale skattefri rejsegodtgørelse (diæter) med DKK 360 pr. døgn.

Skatterådet kunne imidlertid **ikke** bekræfte, at der kunne udbetales skattefri godtgørelser under de opstillede forudsætninger, når der henses til størrelserne af de nævnte timesatser sammenholdt med størrelserne af de omhandlede godtgørelser.

Skatterådet lægger vægt på, at lønnen ikke må udgøre en ubetydelig størrelse, jf. et tidligere afsagt bindende svar. I dette bindende svar var en timeløn på DKK 100 nok til, at Skatterådet accepterede, at der kunne udbetales skattefri befordringsgodtgørelse.

Om dette er udtryk for, at Skatterådet i nærværende sag ville have accepteret en timeløn på mindst DKK 100 er der ingen klar indikator af.

Det må derfor klart anbefales, at virksomhederne konkret vurderer, om de kan risikere at blive omfattet af den skærpede regel, og hvorledes de i givet fald skal sikre tilstrækkelig dokumentation til brug over for SKAT.

Det kan medføre i praksis, at virksomheden, hvis der sker underkendelse af de udbetalte skattefrie godtgørelser, kommer til at hæfte for en ikke betalt skat hos medarbejderne, at der

beregnes rente af for sent indbetalt A-skat m.v., samt at der kan blive tale om bødeforlæg til virksomheden – afhængig af størrelsen af de underkendte godtgørelser.

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 erhvervmæssig kørsel og rejseudgifter med *acontobeløb*. Den endelige opgørelse og afregning af de skattefrie godtgørelser, som medarbejderen har ret til, skal være foretaget senest ved udgangen af den følgende måned.



2. BEFORDRINGSGODTGØRELSE

Når en medarbejder anvender egen bil, motorcykel, EU-knallert/knallert eller cykel til erhvervsmæssig kørsel i arbejdsgiverens tjeneste, kan arbejdsgiveren udbetale en godtgørelse til medarbejderen 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 medarbejdere, forudsat medarbejderne er skattepligtige til Danmark.

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

Befordring i egen bil (2015)	
Befordring indtil 20.000 km årligt	DKK 3,70 pr. km
Befordring ud over 20.000 km årligt	DKK 2,05 pr. km
Grænsen på de 20.000 km gælder pr. arbejdsgiver	

Befordring på cykel, knallert eller EU-knallert (2015)	
Benyttelse af cykel m.v.	DKK 0,52 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.

Kørsel mellem forskellige arbejdspladser 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.

Ved kørsel mellem arbejdspladser for forskellige arbejdsgivere kan der ikke opnås skattefri befordringsgodtgørelse. Medarbejderen kan alene opnå et ligningsmæssigt fradrag for kørsel efter reglerne for kørsel mellem hjem og arbejde.

Er der derimod tale om, at medarbejderen 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.

Det er kun kørsel, der starter fra bopælen eller slutter ved bopælen, der medregnes i de 60 dage. Kører medarbejderen fra sin bopæl ud til en kunde for senere at møde på arbejdspladsen, medregnes kørslen mellem kunden og arbejdspladsen ikke i 60-dages-reglen. Derimod vil den pågældende kunde blive betragtet som en fast arbejdsplads for medarbejderen, hvis kørsel mellem bopælen og kunden foretages i mere end 60 dage.

60-dages-reglen betyder, at kørslen anses for privat og dermed ikke berettiger til befordringsgodtgørelse, fra og med den 61. dag, hvor medarbejderen har foretaget befordring på samme strækning. Dette gælder alene, når dag nr. 61 falder, hvor der ikke er forløbet 12 måneder fra den 1. dag, hvor medarbejderen foretog befordring på strækningen.

Hvis medarbejderen i mindst 60 på hinanden følgende arbejdsdage ikke har kørt den pågældende strækning, påbegyndes en ny 60-dages periode løbende fra denne dag. Ferie-, sygedage o.l. tæller ikke med ved opgørelsen af den mellemliggende 60-dages periode.

2.2. Adresseskift hos arbejdsgiver

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.

Vær opmærksom på, at Skatterådet i samme afgørelse også bekræftede, at udbetaling af godtgørelsen kunne ske mod, at medarbejderne gik ned i løn i en periode på 12 måneder. Det er dog ikke længere muligt at indgå sådan en aftale om udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse, mod at medarbejderen går ned i løn efter den 19. september 2012.

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 medarbejderen anvender til den erhvervs-mæssige kørsel; blot det er medarbejderens egen bil, og medarbejderen selv har deltaget i kørslen.

2.4. Egen bil

Det er, som nævnt ovenfor, 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 medarbejderen 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 lønindkomst, og der kan alene foretages sædvanligt befordringsfradrag med begrænset fradragsværdi, jf. afsnit 5.1.

Hvis der ønskes udbetalt mere til medarbejderen, 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 medarbejder kun får udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse 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 befordringsfradrag med begrænset fradragsværdi, jf. afsnit 5.1., for kørsel, der ikke er udbetalt skattefri godtgørelse for.

2.7. Udlæg efter regning

En medarbejders 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 medarbejderen 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 medarbejder med en fri bil kan ikke modtage skattefri befordringsgodtgørelse, da denne ikke har erhvervsmæssige transportudgifter. Den skat, som medarbejdere 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 og AM-bidrag ved udbetalingen.

Tilsvarende gælder, at en medarbejder, 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 medarbejderen 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 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 af den udbetalte godtgørelse.

I den forbindelse er det også særlig vigtigt 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 medarbejdere/hovedaktionærer m.fl. – modtage skattefri befordringsgodtgørelse, uden at der samtidig udbetales vederlag. Det er 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 førnævnte sag havde selskabet alene kontrolleret, om der havde været tale om erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssig kørsel

Arbejdsgiver kan i visse situationer blive *fritaget* for at føre kontrol med overholdelse af 60-dages-reglen. Det gælder, hvis medarbejderen 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 erhvervsmæssig.

Eksempler på ovenstående kan være:

1. En gartner, der har en aftale med en række boligselskaber eller kommunale institutioner om en gang om ugen i sommerperioden at slå de pågældende kunders græs

2. En vinduespudder, der kommer 3 dage i en virksomhed 4 gange om året for at pudse vinduer
3. En sælger, der opsøger nye kunder hver dag året rundt m.v.

Sådanne medarbejdere 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.

Medarbejdere i ovennævnte situationer er således fritaget for at føre kontrol med overholdelse af 60-dages-reglen.

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.

2

3

4

5

9

10

11

12

16

17

18

19

23

24

25

26

30

1

2

9

3. REJSEGODTGØRELSE

3.1. Rejsebegrebet

For at en medarbejder anses for at være på rejse i skattemæssig forstand, er det en betingelse, at nedenstående er opfyldt:

- Medarbejderen opholder sig på et **midlertidigt arbejdssted**, og
- **Enten** afstanden mellem bopæl og det midlertidige arbejdssted ikke giver mulighed for at overnatte på sædvanlig bopæl, **eller**
- Medarbejderen er på tjenesterejse for arbejdsgiver og derfor ikke har mulighed for at overnatte på sædvanlig bopæl.

Det skal bemærkes, når der er tale om tjenesterejse, at hvis afstanden mellem sædvanlig bopæl og arbejdsstedet ikke er længere, end at man kan nå hjem og overnatte, så er der *stadig* tale om at være "på rejse", henset til at medarbejder er på tjenesterejse, kursus eller lign.

3.1.1 Midlertidigt arbejdssted

For at være på rejse i skattemæssig forstand skal medarbejderen opholde sig på et midlertidigt arbejdssted.

Midlertidighedsbedømmelsen er individuel og skal ske på baggrund af den enkeltes arbejdsituation.

Et arbejdssted kan godt 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.

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.

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.

Ovenstående 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

En medarbejder, der er på rejse, er berettiget til at modtage skattefri rejsegodtgørelse eller tage fradrag for sine udgifter til kost og logi.

Der er tale om rejse, når medarbejderen:

- På grund af afstand mellem bopæl og midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl
- Af sin arbejdsgiver midlertidigt bliver udsendt til et andet arbejdssted end medarbejderens sædvanlige arbejdsplads, når dette medfører, at medarbejderen ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

I bedømmelsen af, hvorvidt en medarbejder er på rejse, lægges der eksempelvis vægt på, hvorvidt:

- Medarbejderen er på tilkaldevagt og derfor skal blive på eller i nærheden af det midlertidige arbejdssted
- Medarbejderen har lange eller skiftende arbejdstider, så der er kort tid mellem, at en arbejdsdag slutter og en ny begynder
- Medarbejderen kan nå hjem og samtidig overholde hviletidsbestemmelser.

Det er ikke muligt at opstille håndfaste regler om, at en bestemt afstand, bestemte arbejdsforhold eller et bestemt tidsforbrug til transport altid betyder, at en medarbejder er på rejse.

Der **skal foretages en konkret bedømmelse af den enkeltes medarbejders situation**. Det afgjorde Højesteret i SKM 2009.333 HR, hvori de konkluderede, at der ikke alene skal

tages hensyn til afstanden og transporttiden, men også til den enkelte lønmodtageres samlede situation.

Den "tommelfingerregel", der tidligere har været anvendt, vedrørende mindst 11 timers ophold på sædvanlig bopæl og mere end 100 km kørsel mellem sædvanlig bopæl og midlertidigt arbejdssted, anses ikke for at være nok til at konkludere, om der er tale om en rejse. Beslutningen, om en medarbejder er på rejse, skal vurderes konkret for hver enkelt rejse ud fra den konkrete situation.

3.1.3. Sædvanlig bopæl

For at medarbejderen kan anses for at være på rejse under opholdet på det midlertidige arbejdssted, kræves det, at medarbejderen har en 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.

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.

Der skal derfor foretages en **konkret** vurdering af, hvorvidt den sædvanlige bopæl er opretholdt.

Netop spørgsmålet om sædvanlig bopæl har Københavns Byret i SKM 2014.678 BR i 2 konkrete sager taget stilling til.

Sag nr. BS42B-2090/2012 (sædvanlig bopæl opretholdt)

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en person, der indrejste fra et nordisk land og ansat af en idrætsklub, havde ret til skattemæssigt fradrag for rejseudgifter – enten (principalt) opgjort efter standardsatserne eller (subsidiært) opgjort på baggrund af faktiske afholdte udgifter. Det omtvistede spørgsmål var i denne sammenhæng, hvor personen i perioden havde sin sædvanlige bopæl, dvs. i et andet nordisk land eller i Danmark.

Retten bemærkede, at personen blev ansat af idrætsklubben på en 2-årig kontrakt. I henhold til kontrakten forpligtigede personen sig til at opretholde sin bopæl i et andet nordisk land. Personen flyttede fra sin daværende kæreste i et andet nordisk land til en møbleret lejlighed i Danmark. Personen medbragte ikke selv møbler med til Danmark. Personen og kæresten forsøgte endvidere at ses hver 14. dag, og dette kunne dokumenteres ved brugen af betalingskort.

Videre bemærkede retten, at personen havde fremlagt erklæring fra kæresten om, at personen havde rådighed over lejligheden i det andet nordiske land, mens personen opholdt sig i Danmark. Endvidere blev det dokumenteret, at personen på ny tilmeldte sig kærestens adresse, da personens kontrakt i Danmark ophørte.

Retten bemærkede, at under de foreliggende omstændigheder var personens sædvanlige bopæl bevaret i et andet nordisk land, således at personen kunne fradrage sine rejseudgifter.

Da personen havde opholdt sig i Danmark i mere end 12 måneder, skulle der ikke gives fradrag i henhold til standardtaksterne, men derimod efter faktiske udgifter. Henset til den fremlagte, men dog ufuldstændige dokumentation, fandt retten, at fradraget for kost og småforbrødenheder skulle ansættes skønsmæssigt.

BS 42B-2091-2012 (sædvanlig bopæl ej opretholdt)

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en person, der indrejste fra et nordisk land og ansat af en idrætsklub, havde ret til skattemæssigt fradrag for rejseudgifter – enten (principalt) opgjort efter standardsatserne eller (subsidiært) opgjort på baggrund af faktiske afholdte udgifter. Det omtvistede spørgsmål var i denne sammenhæng, hvor personen i perioden havde sin sædvanlige bopæl, dvs. i et andet nordisk land eller i Danmark.

Retten bemærkede, at personen var ansat af idrætsklubben på en 2-årig kontrakt. Personen boede sammen med sin kæreste i den lejlighed, som idrætsklubben havde stillet til rådighed i Danmark. Idrætsklubben havde forpligtet sig til at flytte personens ejendele fra et andet nordisk land til lejligheden i Danmark.

Retten bemærkede endvidere, at lejligheden, som personen og personens kæreste havde rådighed over i et andet nordisk land, inden de flyttede til Danmark, var udlånt mod betaling, således at de boede hos deres respektive forældre, når de var i det andet nordiske land på ferie. Der forelå i den konkrete sag ikke nogen dokumentation i form af udskrift på betalingskort eller lignede om, at personen rejste mellem det andet nordiske land og Danmark.

Retten fandt således under samlede omstændigheder, at der ikke var grundlag for at fastslå, at personen under sin ansættelse i idrætsklubben i Danmark havde opretholdt sin sædvanlige bopæl i et andet nordisk land, og der var derfor heller ikke grundlag for et skattemæssigt fradrag for rejseudgifter til Danmark.

3.2. Rejser uden overnatning eller varighed på under 24 timer

Der kan **ikke** udbetales skattefrie rejsegodtgørelser for:

- Rejser **under 24 timer, og**
- Rejser uden overnatning.

Med andre ord kan der ikke udbetales skattefrie godtgørelser for en rejse med overnatning, når varigheden eksempelvis er 20 timer. Arbejdsgiveren kan i sådanne situationer kun dække medarbejderens udgifter til kost og logi ved at yde fri kost og logi eller ved at dække medarbejderens 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 småfor nødenheder, der påføres medarbejderen, 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 småfor nødenheder

Begrebet 'midlertidighed' er, for så vidt angår skattefrie godtgørelser for udgifter til kost og småfor nødenheder, defineret til 12 måneder, således at der højst kan ske udbetaling af skattefrie godtgørelser eller foretages fradrag med standardsatser for udgifter til kost og småfor nødenheder 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 medarbejderen 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 25.900 (2015).

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 medarbejderen eller, at 2) der er forløbet mindst 40 arbejdsdage siden medarbejderen sidst arbejdede på det midlertidige arbejdssted.

Skatterådet har i SKM 2014.35 SR konkret taget stilling til, at der kan foretages fradrag for småfor nødenheder efter rejsereglerne ved arbejde om bord på en mobil borerig udover 12 måneder med standardtaksterne. I den pågældende sag lagde man især vægt på, at arbejdsstedet havde flyttet sig i takt med arbejdets udførelse, og derfor fandt 12-månedersbegrænsningen af kostsatsen ikke anvendelse.

Hvis 12-måneders-perioden overskrides, vil medarbejderen alene kunne få dækket sine udgifter til kost som udlæg efter regning alternativt foretage fradrag for dokumenterede faktiske udgifter (maksimalt DKK 25.900), mens der som nævnt kan opnås skattefri godtgørelse til logi i længere tid – formentligt i op til 24 måneder.

3.3.1.1. Lempelse af reglerne for skattefri rejsegodtgørelse

Tidsbegrænsningen på 12 måneder for udbetaling af skattefri rejse godtgørelse finder ikke sted, hvor arbejdsgiver udsender en medarbejder på enkeltstående og kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted.

Et eksempel kunne være, hvis en medarbejder to gange om måneden sendes på tjenesterejse af et par dages varighed til det samme midlertidige arbejdssted.

Formålet med lempelsen er, at arbejdsgiver dermed kan udbetale skattefri godtgørelse til kost og småforbrødsudgifter med standardsatsen i mere end 12 måneder til medarbejdere i ovennævnte situation.

Endvidere betyder det, at der ikke skal holdes regnskab med 12-måneders-reglen for medarbejderne, der alene er på kortvarige tjenesterejser.

3.3.2. Skattefri rejsegodtgørelse ved rejse i 2015

Der kan for 2015 udbetales:

- En logigodtgørelse på op til DKK 202 pr. døgn
- En godtgørelse til kost og småforbrødsudgifter på op til DKK 471 pr. døgn og DKK 19,63 pr. påbegyndt time for tilsluttende rejsedage. For turistchauffører gælder dog særlige satser, se afsnit 3.4.

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

Hvis medarbejderen modtager et eller flere hovedmåltider som fri fortæring, reduceres godtgørelsen for kost og småforbrødsudgifter (DKK 471). Reduktion for morgenmad, frokost og middag udgør henholdsvis DKK 70,65 (15%), DKK 141,30 (30%) og DKK 141,30 (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 medarbejderens 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 medarbejderen alene berettiget til en godtgørelse på 25% af kostsatsen (DKK 117,75 i 2015) til dækning af småforbrødsudgifter, jf. afsnit 3.3.4.

3.3.3. Skift mellem godtgørelsesmuligheder

Rejseudgifter, som arbejdsgiver dækker ved udlæg efter regning, er skattefrie for medarbejderen. For udgifter til kost og småforbrødsudgifter vælges der princip pr. rejse, hvorimod der for udgifter til logi vælges pr. døgn.

En medarbejder, 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 medarbejderen de første 3 dage får dækket sine hoteludgifter, og de sidste 4 dage selv afholder udgiften mod at få skattefri logigodtgørelse.

3.3.4. Småforødenheder

Når en medarbejder er på rejse i Danmark eller i udlandet, kan arbejdsgiver endvidere skattefrit udbetale op til 25% af standardsatsen (25%-godtgørelsen).

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 medarbejderen får dækket sine udgifter efter regning eller i øvrigt har fri kost under sit ophold. 25%-godtgørelsen kan ikke udbetales ved siden af skattefri godtgørelse for kost og småforødenheder på DKK 471 pr. døgn, idet 25%-godtgørelsen allerede er inkluderet heri.

Godtgørelsen beregnes som 25% af godtgørelsen for kost og udgør for 2015 DKK 117,75 pr. rejsedøgn. De 25% beregnes for den samlede rejse, dvs. også for evt. påbegyndte timer på en tilsluttende rejsedag – DKK 4,91 pr. time.

Det skal præciseres, at der ikke kan udbetales 25%-godtgørelse til medarbejdere, 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 medarbejderen. Beløbet medregnes i lønindkomsten, 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 25.900 for rejseudgifter.

3.3.6. Eksempler

A) Beregning af godtgørelse til kost og småforødenheder

En håndværker rejser den 1. juni 2015, 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 2015, 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 471	13.659,00
11 timer a DKK 19,63	215,93
I alt	13.874,93

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

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

Til fortæring:	
Mandag kl. 8.00 til tirsdag kl. 8.00	471,00
Den tilsluttende rejsedag (5 timer a DKK 19,63)	98,15
	569,15
Reduktion for fri kost:	
1 morgenmad (tirsdag) 1 x DKK 70,65	-70,65
2 frokost (mandag og tirsdag) 2 x DKK 141,30	-282,60
1 middag (mandag) 1 x DKK 141,30	-141,30
Til rest efter reduktion for fri kost	74,60
Selvom medarbejderen har fået fri kost, kan der dog altid udbetales 25%-godtgørelse til dækning af udgifter til småforbrødsudgifter:	
Til udbetaling (25% af DKK 569,15)	142,29

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 småforbrødsudgifter 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 skattefri godtgørelse beregnes således:

Til fortæring:	
Mandag kl. 8.00 til tirsdag kl. 8.00	471,00
Den tilsluttende rejsedag (5 timer a DKK 19,63)	98,15
	569,15
Reduktion for fri kost:	
1 morgenmad (tirsdag) 1 x DKK 70,65	-70,65
1 frokost (mandag) 1 x DKK 141,30	-141,30
1 middag (mandag) 1 x DKK 141,30	-141,30
Til rest efter reduktion for fri kost	215,90

Der kan altid ske udbetaling af 25%-godtgørelsen, men hvis restbeløbet udgør mere end godtgørelsen, kan dette beløb udbetales i stedet.

3.3.7. Begrænsninger i adgangen til at udbetale skattefri rejsegodtgørelse

Skattefri godtgørelse kan *ikke* udbetales til dækning af logi, når medarbejderen 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 (medarbejdere udsendt af den danske stat)
- Modtager ydelser efter ligningslovens § 31, stk. 4 (medarbejdere 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 småforholdenheder (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 døgnssats. 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 arbejdssteder.



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. Denne sats omfatter iflg. Landsskatteretten 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 foretager fradrag efter skatterådets satser eller foretager fradrag for de faktiske erhvervsmæssige 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 efter Skatterådets satser eller godtgørelse af en forholds-mæssig del af de faktiske erhvervsmæssige udgifter (herunder skattemæssige afskrivninger på bilen). Vær opmærksom på reglerne om beskatning ved salg af bilen, når der er foretaget fradrag for de faktiske erhvervsmæssige udgifter og afskrivninger.

Alternativt kan erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, vælge at lade bilen indgå i virksomhedsordningen og derved få fradrag for alle biludgifterne inkl. afskrivninger. 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 – Skat, moms og afgifter 2015".

4.2. Rejsegodtgørelse

Selvstændige erhvervsdrivende kan ikke få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse.

Den selvstændigt erhvervsdrivende er derimod 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.

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

Fradragsbegrænsningen på DKK 25.900 gælder også for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis standardsatserne anvendes.



5. MEDARBEJDERENS FRADrag

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

Særligt for nedenstående gælder:

- At fradrag for rejseudgifter maksimalt kan udgøre DKK 25.900 pr. år
- At fradrag alene ydes som ligningsmæssigt fradrag med begrænset skatteværdi (ca. 31%) i 2015
- 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

Medarbejdere, 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:

- Medarbejdere, 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 medarbejder 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 medarbejderen uden dokumentation for udgifterne foretage fradrag efter godtgørelsessatserne dog maksimalt DKK 25.900 pr. år. Medarbejderen 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 medarbejderens udgifter ved rejse efter regning, men ikke udbetaler 25%-godtgørelsen, kan medarbejdere fradrage udgifter til småforholdigheder med 25% af standardsatsen for forfølgelsesudgifter (25% x DKK 471 pr. døgn lig DKK 117,75). Tilsvarende gælder, hvis medarbejderen 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.

Medarbejderen kan i stedet for fradrag efter godtgørelsessatserne fratække sine faktiske dokumenterede udgifter, forudsat at udgifterne også kan siges at være erhvervsmæssige dog maksimalt DKK 25.900 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

Ved en eksportmedarbejder forstås en medarbejder, 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. Medarbejdere 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 udsendes 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.

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.

Eksportmedarbejderfradraget er ikke omfattet af loftet over rejsefradrag på DKK 25.900. Bemærk dog, at fradraget kun medregnes i de tilfælde, hvor beløbet overstiger en bundgrænse på DKK 5.700 (2015).



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 almindelige medarbejdere.

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 70 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.

Idrætsudøvere 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, som giver mulighed for at udbetale skattefri befordringsgodtgørelse m.v. i forbindelse med medarbejders uddannelse.

Ud over medarbejdere/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 2,05 pr. km for 2015, 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 3,70 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 medarbejderne gældende regler, ligesom arbejdsgiveren alternativt skattefrit kan dække de faktiske udgifter til kost, som indtages på kursusstedet, efter regning.



Skagen
Tel. 98 44 13 99

Dronninglund
Tel. 98 84 12 33

Farsø
Tel. 98 63 14 44

Viborg
Tel. 86 61 18 11

Vojens
Tel. 74 54 04 00

Haslev
Tel. 56 31 27 90

Nykøbing Falster
Tel. 54 88 25 00

Hjørring
Tel. 98 92 18 11

Aalborg
Tel. 98 18 72 00

Hobro
Tel. 98 52 09 99

Aarhus
Tel. 87 32 57 00

Haderslev
Tel. 74 52 18 12

Næstved
Tel. 55 77 08 77

Frederikshavn
Tel. 98 42 22 66

Aars
Tel. 98 62 60 44

Hadsund
Tel. 98 57 24 44

Kolding
Tel. 75 53 74 00

København
Tel. 39 16 76 00

Slagelse
Tel. 55 77 08 77

www.beierholm.dk