

## Kontrol ved udbetaling af befordringsgodtgørelse

Skrevet af advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

**I denne artikel er der fokus på kontrolkravet ved udbetaling af befordringsgodtgørelse, herunder spørgsmålet om, hvorvidt der kan kræves et egentligt kørselsregnskab som grundlag for denne kontrol**

Såfremt en medarbejder, herunder ansat hovedaktionær, foretager erhvervmæssig kørsel i egen bil, kan arbejdsgiveren kompensere medarbejderen for dette ved at udbetale skattefri befordringsgodtgørelse efter de af Skatterådet fastsatte satser.

Befordringsgodtgørelsen skal således dække medarbejderens udgifter til den erhvervmæssige kørsel, herunder udgifter til benzin, vedligeholdelse, vægtafgift, afskrivning, finansiering og forsikring.

For at medarbejderen ikke skal beskattes af den modtagne befordringsgodtgørelse, er det blandt andet et krav, at arbejdsgiveren udøver en effektiv kontrol i forbindelse med udbetalingen af kørselsgodtgørelsen, således at arbejdsgiveren sikrer, at lovens betingelser for at udbetale skattefri befordringsgodtgørelse er opfyldte.

Skattemyndighederne har på det seneste rejst en lang række sager, hvor de har fastslået, at arbejdsgiveren – ifølge skattemyndighederne – ikke har ført en behørig kontrol, hvorfor der skal ske beskatning af den befordringsgodtgørelse, medarbejderen har modtaget. En gennemgang af praksis viser, at skattemyndighederne ofte er for restriktive i forhold til de kontrolkrav, som de opstiller for at acceptere, at der ikke skal ske beskatning af en given befordringsgodtgørelse.

I nærværende artikel omtales hovedbetingelserne for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse samt nyere udvalgt praksis vedrørende det omtalte kontrolkrav og betydningen af differencer i kørselsbilag mv.

### Lovgrundlaget

Det følger helt overordnet af ligningslovens § 9, stk. 4, 1. pkt., at godtgørelse udbetalt af arbejdsgiveren for udgifter, som lønmodtageren påføres som følge af arbejde, som hovedregel skal medregnes til lønmodtagerens personlige indkomst. Herefter følger det imidlertid af ligningslovens § 9, stk. 4, 1. pkt., at dette ikke gælder for godtgørelse af befordringsudgifter, der er omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 9 B, der har følgende ordlyd:

*”Følgende udgifter til befordring til og fra en arbejdsplads kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst:*

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

Bestemmelsen i den nugældende ligningslovs § 9, stk. 4, blev i den oprindelige udformning første gang indsat i ligningsloven på baggrund af L 181 1985/1986. Af de særlige bemærkninger til den dagældende bestemmelse fremgår af omtalte lovforslag følgende:

*”Som en særlig undtagelse – fra reglen om at godtgørelser medregnes til indkomstopgørelsen – er det i § 9, stk. 5, foreslået, at arbejdsgiverens godtgørelse for rejse- og befordringsudgifter ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, der fastsættes af ligningsrådet. [...]*

*Det er en forudsætning for udeholdelse fra indkomstopgørelsen, at godtgørelsen ikke overstiger de satser, der fastsættes af ligningsrådet. Arbejdsgiveren har oplysningspligt vedrørende disse særlige udbetalinger, og udbetalingerne kan kun foretages som skattefrie godtgørelse, hvis de af ligningsrådet fastsatte betingelser herfor er opfyldt. Der kan ikke modtages skattefrie godtgørelser for udgifter, der refunderes efter regning."*

### **Kort om betingelserne for udbetaling af skattefrie befordringsgodtgørelse**

Det følger af ligningsloven og praksis i øvrigt, at der er flere betingelser, som skal være opfyldte, før en befordringsgodtgørelse kan udbetales skattefrit til den ansatte, herunder at skatteyderen ejer den bil, som benyttes, at der ikke sker lønnedgang, dvs. modregning i forud aftalt bruttoløn, og at skatteyderen er behørigt aflønnet.

Som en ganske væsentlig betingelse, der ofte ses at blive prøvet af skattemyndighederne i forbindelse med gennemførte kontroller og lignende, kræves det endvidere, at der ved udbetalingen af befordringsgodtgørelse foretages en behørig kontrol hos arbejdsgiveren, der således ifølge praksis skal foretage en undersøgelse af, hvorvidt den ansattes kørsel faktisk har fundet sted, samt hvorvidt denne er erhvervsmæssig.

Da nærværende artikel alene har fokus på sidstnævnte kontrolkrav hos arbejdsgiveren, omtales de øvrige betingelser ikke nærmere.

### **Nærmere om kontrolkravet**

Med henblik på at sikre, at betingelserne for udbetalingen af skattefrie befordringsgodtgørelse iagttages, følger det af bestemmelsen i ligningslovens § 9, stk. 4, 4. pkt., at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om kontrol og administration ved udbetalingen af skattefrie befordringsgodtgørelser. Denne bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om kontrol og administration blev indført ved lov nr. 955 af

den 20. december 1999 fremsat som L 88 1999/2000.

Der er hverken i loven eller i forarbejderne taget stilling til de nærmere retningslinjer for, hvorledes kontrollen ved udbetaling af befordringsgodtgørelser skal praktiseres af arbejdsgiver, før kontrolkravet er opfyldt.

Skatteministeren har derimod udnyttet ovennævnte bemyndigelse til udstedelse af bekendtgørelse nr. 173 af den 13. marts 2000 om rejse- og befordringsgodtgørelse. Af bekendtgørelsens § 2, stk. 1 fremgår nærmere følgende:

*"Det er en forudsætning for udbetaling af skattefrie befordringsgodtgørelse, at arbejdsgiveren, hvervgiveren fører kontrol med antallet af kørte kilometer i lønmodtagerens egen bil eller på lønmodtagerens egen motorcykel. Erhvervsmæssige befordringsudgifter kan ikke dækkes ved udlæg efter regning. Fast månedlig eller årlig befordringsgodtgørelse er aldrig skattefrie, men medregnes ved indkomstopgørelsen. Der kan udbetales forskud på skattefrie befordringsgodtgørelse med acontobeløb for hver enkelt kørsel eller med ugentligt eller månedligt acontobeløb. Forskuddet skal være afpasset modtagerens forventede erhvervsmæssige kørsel." (vores fremhævning).*

Af bekendtgørelsen fremgår det alene, at det er en forudsætning for udbetaling af skattefrie befordringsgodtgørelse i henhold til ligningslovens § 9 B, jf. § 9, stk. 4, 1. og 2. pkt., at arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af de kørte kilometer.

Endvidere fremgår det af bekendtgørelsens § 2, stk. 2, at bogføringsbilag vedrørende den erhvervsmæssige kørsel skal indeholde nærmere bestemte oplysninger i form af modtagerens navn, adresse og CPR-nr., kørselens formål, dato for kørslen, kørselens mål, angivelse af antal kørte kilometer, de anvendte satser og beregning af befordringsgodtgørelsen.

Der stilles således ifølge bekendtgørelsen ikke krav om udarbejdelse af et egentligt kørselsregnskab, idet der alene henvises til, at udbetalingerne, og dermed de kørte erhvervsmæssige kilometer, kan kontrolleres – eksempelvis ved udfyldelse af et skema, hvoraf der fremgår oplysninger om modtagers navn, adresse og CPR-nummer, kørslernes erhvervsmæssige formål mv.

Der er således ingen egentlige formkrav til det grundlag, hvorpå kontrollen skal udføres. Der stilles alene krav om, at den er effektiv.

### Udvalgt praksis

At der ikke stilles krav om udarbejdelse af et kørselsregnskab ses tillige i praksis, idet der eksempelvis kan henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 5. november 2014 (Landsskatterettens j.nr. 12-0191975). I den pågældende sag udtalte Landsskatteretten direkte:

*“Der kan således ikke som betingelse for godkendelse af skattefri befordringsgodtgørelse kræves et egentligt kørselsregnskab, men der kan stilles krav om, at udbetalingerne og dermed de kørte erhvervsmæssige kilometer kan kontrolleres”* (vores fremhævning)  
Tilsvarende fremgår af Landsskatterettens afgørelse af den 13. august 2015 (Landsskatterettens j.nr. 13-6640662). Af sidstnævnte afgørelse fremgik om den udbetalte befordringsgodtgørelse i den konkrete sag endvidere følgende:

*“Ifølge kørebogen har klageren i 2011 kørt 8.385 km., som er opgjort til 30.773 kr. eller 8.912 km. opgjort til 32.649 kr., når der henses til at godtgørelsen betales bagud (december 2010 – november 2011).*

*Ifølge det selvangivne har klageren modtaget 31.202 kr. svarende til 8.501 km. Det vil sige en difference i forhold til kørselsbilagene på + 116 km. eller - 411 km. (bagud betalt).”*

Som det fremgår af citatet ovenfor, var der i den pågældende sag differencer mellem det selvangivne og kørselsbilagene. Uanset at der

var de omtalte differencer, udtalte Landsskatteretten følgende:

*“Herudover er det Landsskatterettens opfattelse, at det på grundlag af den fremlagte dokumentation, herunder især kørselsbilagene, og de afgivne forklaringer, må anses for tilstrækkeligt bevist, at arbejdsgiveren har ført den fornødne kontrol med de kørte kilometer inden udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse.”* (vores fremhævning)

Landsskatteretten fastslog således ved den nævnte afgørelse, at differencer mellem det selvangivne og kørselsbilagene ikke i sig selv fører til, at kontrollen ikke kan anses for at være effektiv, jf. tillige eksempelvis Landsskatterettens afgørelser af den 30. marts og 12. april 2016 (LSR's j.nr. 13-6638659 og 13-6637335).

Endvidere bemærkes, at Landsskatteretten tillagde de afgivne forklaringer en ikke ubetydelig vægt i relation til spørgsmålet om, hvorvidt arbejdsgiveren havde ført den fornødne kontrol.

Endelig skal der henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 22. maj 2018 offentliggjort i SKM2018.240.LSR, hvor Landsskatteretten – dog i en sag vedrørende udbetalt rejsegodtgørelse – tillige fandt, at tilstedeværelsen af bagatelagte fejl ikke kunne føre til, at arbejdsgiver ikke havde påvist, at denne havde ført tilstrækkelig kontrol

### Afsluttende bemærkninger

Af ovennævnte eksempler fra administrativ praksis ses det, at Landsskatteretten foretager en helt konkret vurdering af, om den enkelte arbejdsgiver har udøvet en fornøden kontrol i henhold til bekendtgørelse nr. 173 af den 13. marts 2000 om rejse- og befordringsgodtgørelse. Dette uanset, om der er udarbejdet et egentligt kørselsregnskab.

Til trods for dette ses det fortsat i praksis, at skattemyndighederne efterspørger et egentligt kørselsregnskab. Som det fremgår af

ovennævnte praksis, er der ikke krav om et sådant regnskab for, at godtgørelsen er skattefri, hvis blot arbejdsgiveren på anden vis har ført den fornødne kontrol med de kørte kilometer inden udbetalingen af den skattefri befordringsgodtgørelse.

Som det fremgår, er skattemyndighedernes praksis på dette område ofte for restriktiv, således at det ofte kan betale sig at føre en sag, hvis skattemyndighederne måtte påstå, at arbejdsgiverens kontrolkrav ikke er opfyldt.

---

## Undervisning som lønmodtager, foredragsvirksomhed

*Skrevet af Momsdirektør Søren Engers Pedersen, Timetax Moms A/S*

**Skatterådet har afgivet et bindende svar, som desværre efterlader flere spørgsmål end svar. Det drejer sig om SKM2018.384.SR, der vedrører en underviser og foredragsholder, der ønsker at få foretaget en vurdering af sine forskellige aktiviteter. Vi gennemgår og kommenterer på afgørelsen, som berettiget har skabt usikkerhed.**

Sagen vedrører en enkeltmandsvirksomhed, hvor ejeren dels underviser på en handelsskole, dels holder foredrag for forskellige foreninger, aftenskoler m.fl. Virksomheden spørger både på deres undervisning og på deres foredragsvirksomhed.

### Undervisning

Undervisning på skoler er som hovedregel fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Det gælder også undervisere, som en skole anvender som underleverandør, hvis underviseren har det faglige ansvar for gennemførelse af undervisningen.

I dette tilfælde var der tale om undervisning på en handelsskole, hvor der var indgået en fast aftale mellem skolen og underviseren om, at denne skulle undervise i international økonomi, psykologi m.fl. Aftalen indebar, at han hver måned opgjorde antal undervisningstimer og herefter sendte en faktura til skolen.

Skatterådet træffer afgørelse om, at hans undervisning ikke er udtryk for selvstændig økonomisk virksomhed, og derfor falder undervisningen uden for momslovens anvendelsesområde. Dermed er underviseren hverken moms- eller lønsumsafgiftspligtig.

Dette begrundes rådet med, at han i realiteten er i et ansættelsesforhold, og henviser i den forbindelse til kriterier, som er opstillet af EU-domstolen, og som til forveksling ligner de kriterier, der lægges til grund ved den skattemæssige vurdering af, om en person er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.

Skatterådet har dermed besvaret det stillede spørgsmål – og de går ikke videre.

Det efterlader unægtelig et par spørgsmål:

- Anerkender Skatterådet dermed, at man kan indgå en aftale, der skattemæssigt anses for at udgøre en honoraraftale (B-indkomst), samtidig med, at man falder uden for momslovens anvendelsesområde,
- Eller er det Skatterådets opfattelse, at underviseren reelt er lønmodtager og ansat på skolen (A-indkomst).

Hvis det første (B-indkomst) er tilfældet, så er det i strid med en afgørelse, som Skatterådet traf i 2016 (SKM2016.343.SR), og hvor man slår fast, at begrebet honorarmodtagere ikke findes i momslovgivningen. På den baggrund konkluderede man, at en honorarmodtager driver selvstændig økonomisk virksomhed, og derfor er omfattet af momsloven.