

# Guide til skattefri kørselsgodtgørelse og fri bil

## Hvad er erhvervmæssig kørsel

Objektive kriterier fastlægger, hvilken befordring der anses som erhvervmæssig.

### Erhvervmæssig befordring er

- befordring mellem arbejdspladser, eller
- befordring inden for samme arbejdsplads, eller
- befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de foregående 12 måneder.

Kørsel i forbindelse med overarbejde til bopælen for at spise anses for privat kørsel. Kører medarbejderen derimod til et cafeteria eller lignende for at spise eller til en forretning for at hente mad, vil der være tale om erhvervmæssig kørsel.

Kørsel fra arbejdspladsen til kurser eller uddannelsessteder med henblik på efteruddannelse som et led i arbejdet er også erhvervmæssig kørsel.

Al anden befordring er privat.

### Befordring mellem arbejdspladser

For selvstændige og andre ikke lønmodtagere er kørsel mellem flere arbejdspladser erhvervmæssig, medmindre virksomheden drives fra bopælen.

Dette ses af nedenstående dom fra Landsretten.

### Befordringsfradrag for selvstændigt erhvervsdrivende

En landmand driver to landbrugsejendomme og har bopæl på den ene ejendom. Landsretten har ikke anset kørsel mellem de to ejendomme for erhvervmæssig, hvorfor landmanden ikke kunne fratække kørselsudgifter mellem de to ejendomme.

### Vores kommentar

*Forudsætningen for fradrag for kørsel mellem to virksomheder er, at den ene ikke samtidig anses for bopæl. Ligger virksomheden således på naboejendommen vil kørslen til anden virksomhed være erhvervmæssig og således fradragsberettiget.*

*Hvis kørslen fra virksomheden, hvor bopælen er, sker for denne virksomhed, vil kørslen dermed ikke være erhvervmæssig. Der skelnes således mellem kørsel for samme virksomhed og kørsel mellem flere virksomheder, hvoraf den ene samtidig er bopæl.*

*For lønmodtagere er befordring mellem flere arbejdspladser kun erhvervmæssig, hvis arbejdet udføres for samme arbejdsgiver.*

### **Kørselsgodtgørelse for lønmodtagere**

En ingeniør var ansat i sit eget selskab, der drev virksomhed fra hjemmet. Landsretten konkluderede, at han ikke kunne få skattefri kørselsgodtgørelse for kørsel mellem virksomheden (hjemmet) og Risø, som var hans største kunde.

### **Vores kommentar**

*Lønmodtagere, der har bopæl på arbejdspladsen, kan ikke opnå skattefri kørselsgodtgørelse for kørsel mellem faste arbejdssteder, hvis hjem og arbejdsplads er samme sted. Her kan 60-dages-reglen anvendes, hvis der er tale om skiftende arbejdssteder.*

### **Befordring inden for samme arbejdsplads**

Befordring inden for større arbejdspladser, f.eks. et lufthavnsområde eller et skovområde, anses for erhvervsmæssig befordring inden for samme arbejdsplads.

### **60-dages-reglen**

Kørsel mellem bopæl og samme arbejdsplads anses kun for erhvervsmæssig de første 60 dage inden for 12 måneder.

## **Kørselsgodtgørelse**

### **Hvem kan modtage skattefri kørselsgodtgørelse**

Skattefri kørselsgodtgørelse ved kørsel i egen bil eller på motorcykel kan udbetales til

- lønmodtagere
- lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter
- visse lønmodtagere under uddannelse.
- lønnede medhjælpere eller medlemmer af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign.
- ulønnede bestyrelsesmedlemmer og frivillige ulønnede medhjælpere i foreninger, herunder idrætsforeninger.
- cyklister og knallertkørere kan modtage skattefri kørselsgodtgørelse

### **Ligningsrådet har truffet afgørelse om at følgende situationer kan sidestilles med egen bil**

1. Delebilordninger hvor lønmodtager selv afholder alle udgifter direkte over for leasinggiver i den periode, han anvender bilen.
2. Leasede biler hvor den ansatte selv afholder alle leasingudgifter.
3. Situationer hvor den ansatte ejer bilen i lige sameje med andre, herunder ikke samboende.

Det er ikke muligt at modtage skattefri kørselsgodtgørelse, når arbejdsgiver indgår i leasingaftalen.

Lønmodtagere kan som udgangspunkt ikke fradrage udgifter til erhvervsmæssig befordring. Der er tale om en ren godtgørelsesordning. Modtager De ikke kørselsgodtgørelse, kan De dog foretage sædvanligt befodringsfradrag.

Reglerne om skattefri kørselsgodtgørelse gælder for merudgifter i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel. Den skattefri kørselsgodtgørelse kan kun udbetales af en arbejdsgiver.

Se nedenstående højesteretsdom.

### **Kørselsgodtgørelse – skattepligtig**

En hovedaktionær blev af Højesteret anset for skattepligtig af den udbetalte kørselsgodtgørelse. Han kunne ikke dokumentere, at han var lønmodtager i det ene selskab, og for det andet selskab kunne han ikke dokumentere, at kørselsgodtgørelsen blev udbetalt til dækning af udgifter påført ham som følge af arbejdet.

### **Vores kommentar**

*Der kan kun udbetales skattefri kørselsgodtgørelse fra et indtægtsgivende arbejde. Der skal desuden være tale om, at den faktiske kørsel relaterer sig til det indtægtsgivende arbejde. Og endelig må der ikke være tale om lønomlægning, hvor godtgørelsens størrelse står i et misforhold til indtægtens størrelse.*

SKM 2019.264BR - Det følger desuden af ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt., at godtgørelsen alligevel skal medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen. Fra praksis henvises til [SKM2012.463.VLR](#), hvor en hovedanpartshaver blev beskattet af kørselsgodtgørelse, der var udbetalt af hans selskab, og hvor lønnen var fastsat til 0 kr. grundet selskabets økonomiske situation.

*Arbejdsledige og personer på orlov (barsels-, sabbat- og uddannelsesorlov) kan ikke modtage skattefri kørselsgodtgørelse. Dog kan der opnås kørselsgodtgørelse for lønnet uddannelsesorlov.*

Skattefri kørselsgodtgørelse kan udbetales til personer i stillinger, som deltager i kurser uden for arbejdsstedet, når der er tale om uddannelse i forbindelse med nærmere beskæftigelse hos arbejdsgiveren, f.eks. revisorassistenter under uddannelse. Dette gælder ikke for elevstillinger, f.eks. kontorelever, lærlinge. Det er afgørende, at der er tale om et permanent ansættelsesforhold.

Elever o.a. kan dog opnå kørselsgodtgørelse med Ligningsrådets lave sats på 1,96 kr. pr. km (sats for 2020) for alle kilometer til og fra uddannelsessteder.

### **Betingelser for skattefri kørselsgodtgørelse**

- Modtageren har afholdt alle udgifterne til den erhvervmæssige befordring. Bilens driftsudgifter kan ikke samtidig helt eller delvist dækkes skattefrit efter regning.
- Kun kørselsgodtgørelse for faktiske kørte antal kilometer – dog maksimalt 20.000 km til den høje sats for hver arbejdsgiver pr. år. For kørsel ud over 20.000 km for samme arbejdsgiver kan der udbetales kørselsgodtgørelse efter den lave sats.
- Arbejdsgiveren skal føre kontrol med antallet af de erhvervmæssigt kørte kilometer. Herunder kørselens formål, mål med evt. delmål, dato, antal km, beregning efter gældende satser og at kørslen er foregået i medarbejderens eget køretøj. Og alle disse oplysninger skal fremgå af arbejdsgiverens bogføringsbilag, som desuden skal være synligt kontrolleret af arbejdsgiveren forud for udbetalingen af kørselsgodtgørelse. Dette kan være i form af stempel, underskrifter og/eller fejlrettelser.
- Hvis der er udbetalt forskud, skal det endelige kørselsregnskab og afregning ske senest ved udgangen af den følgende måned efter, at den erhvervmæssige kørsel er foretaget.

Hvis dette ikke sker rettidigt, bliver det udbetalte forskud skattepligtigt for lønmodtageren.

Se nedenstående Landsretsdom.

## Manglende dokumentation for den erhvervmæssige kørsel

Østre Landsret har fundet den af arbejdsgiveren udbetalte skattefri kørselsgodtgørelse på kr. 34.872 for skattepligtig, fordi

- skatteyderen ikke kunne dokumentere den erhvervmæssige kørsel – manglende kørebog og,
- arbejdsgiveren havde ikke ført kontrol med antallet af kørte kilometer.

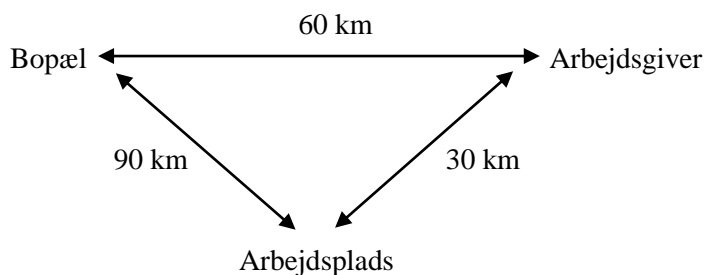
### Vores kommentar

*Hvis skatteyderen havde ført en kørebog over den erhvervmæssige kørsel, ville kørselsgodtgørelsen være skattefri. Arbejdsgiveren har pligt til at føre kontrol med medarbejdernes erhvervmæssige kørsel. Arbejdsgiveren og lønmodtageren hæfter som udgangspunkt solidarisk for de ikke indeholdte skatter af en evt. skattepligtig kørselsgodtgørelse.*

### Eksempel:

Den faktiske kørsel (strækningen mellem bopæl og arbejdsplads) er større end eller lig med det antal kilometer, der er godtgjort af arbejdsgiveren.

Det forudsættes, at kørsel mellem bopæl og arbejdsgiver er privat kørsel.



#### 1. Hvis lønmodtageren kører mellem bopæl – arbejdsplads – bopæl:

Der kan opnås kørselsgodtgørelse for  $2 \times 90$  km de første 60 dage.

Fra dag 61 kan arbejdsgiveren ikke yde skattefri kørselsgodtgørelse. Der kan i stedet foretages fradrag for 180 km. Dette fradrag foretages under hensyntagen til reglerne om, at alene befordring ud over 24 km pr. dag kan fradrages. Der kan således opnås fradrag for 156 km ( $180 \text{ km} - 24 \text{ km}$ ).

#### 2. Hvis lønmodtageren kører bopæl - arbejdsgiver – arbejdsplads og samme vej tilbage:

Arbejdsgiveren kan yde kørselsgodtgørelse for 60 km ( $2 \times 30$  km), og lønmodtageren kan foretage fradrag for 96 km ( $120 \text{ km} - 24 \text{ km}$ ).

#### 3. Hvis lønmodtageren kører bopæl – arbejdsgiver – arbejdsplads – bopæl:

De første 60 dage vil der kunne opnås kørselsgodtgørelse for 120 km ( $30 \text{ km} + 90 \text{ km}$ ).

Fra dag 61 kan der opnås skattefri kørselsgodtgørelse for  $1 \times 30$  km, idet der kun kan ydes kørselsgodtgørelse for den faktiske erhvervmæssige kørsel. For den resterende kørsel kan der foretages fradrag for 126 km ( $60 \text{ km} + 90 \text{ km} - 24 \text{ km}$ ).

Bemærk at den samlede kørselsgodtgørelse og befordringsfradrag maksimalt kan udgøre den faktiske kørsel på 180 km.

Der kan endvidere kun udbetales skattefri kørselsgodtgørelse for den strækning, som faktisk køres, og som samtidig er erhvervmæssig.

### **Kørselsgodtgørelsen er skattepligtig, hvis**

- ovenstående betingelser ikke er opfyldt
- modtageren har fri bil til rådighed
- modtageren foretager ligningsmæssigt fradrag for den aktuelle kørsel
- den skattepligtige modtager kørselsgodtgørelse for den samme kørsel af en anden arbejdsgiver
- den udbetalte godtgørelse overstiger Ligningsrådets takster - dog ikke, hvis det overskydende beløb er medregnet som personlig indkomst
- kørselsgodtgørelsen modregnes i forud aftalt bruttoløn
- kørselsgodtgørelsen udbetales som fast beløb – dog kan forskud udbetales under visse betingelser. Forskuddet skal være afpasset modtagerens forventede erhvervmæssige kørsel.

Se nedenstående kendelse fra Landsskatteretten.

### **Kørselsgodtgørelse blev skattepligtig**

Kørselsgodtgørelse, som blev udbetalt med lige store månedlige acontobeløb, blev anset for skattepligtig. Der var ikke sket justeringer af kørselsbehovet i årets løb, ligesom der ikke var sket afregning af for meget udbetalt kørselsgodtgørelse i årets løb.

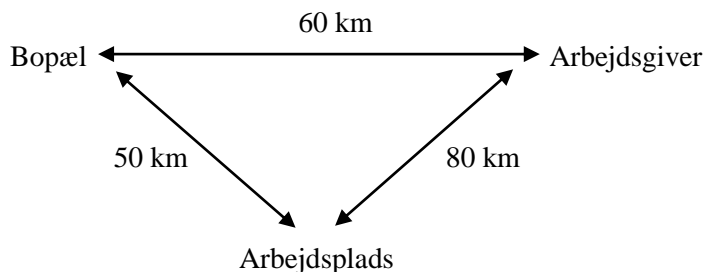
### **Vores kommentar**

*Det er en forudsætning for udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse, at Ligningsrådets satser anvendes ved afregning af den erhvervmæssige kørsel. Et eventuelt acontobeløb, ud over kørselsgodtgørelse beregnet efter Ligningsrådets satser og udbetalt til den ansatte, skal specificeres særskilt og beskattes, ellers bliver hele udbetalingen anset for skattepligtig.*

### **Eksempel:**

Den faktiske kørsel (strækningen mellem bopæl og arbejdsplads) er mindre end det antal kilometer, der er godtgjort.

Det forudsættes, at kørsel mellem bopæl og arbejdsgiver er privat kørsel.



### **1.Hvis lønmodtageren kører bopæl – arbejdsplads – bopæl**

Arbejdsgiveren kan de første 60 dage yde kørselsgodtgørelse for de faktiske kørte kilometer; en strækning svarende til 100 km (2x50 km). Herefter kan lønmodtageren foretage fradrag for 76 km (100 km - 24 km). Eventuel udbetalt kørselsgodtgørelse ud over den faktiske kørsel er skattepligtig.

### **2.Hvis lønmodtageren kører bopæl – arbejdsgiver – arbejdsplads – arbejdsgiver – bopæl**

Arbejdsgiveren kan yde kørselsgodtgørelse for 160 km (2x80 km). Lønmodtageren kan herudover foretage fradrag for 96 km (2x60 km – 24 km).

### **3.Hvis lønmodtageren kører bopæl – arbejdsgiver – arbejdsplads – bopæl**

Arbejdsgiveren kan de første 60 dage yde kørselsgodtgørelse for 130 km (80 km + 50 km). Lønmodtageren kan herudover foretage fradrag for 36 km (60 km – 24 km).

Efter 60 dage kan arbejdsgiveren yde kørselsgodtgørelse for 80 km. Lønmodtageren kan herefter foretage fradrag for 86 km (110 km - 24 km).

Bemærk: De skal altid være opmærksom på 60-dages-reglen.

### **Ej modtaget kørselsgodtgørelse trods opfyldelse af forudsætningerne**

Lønmodtagere, der ikke har modtaget skattefri kørselsgodtgørelse, selv om betingelserne herfor er opfyldt, kan foretage fradrag i den skattepligtige indkomst for befordringen efter Ligningsrådets satser. Beløbet medtages som et ligningsmæssigt fradrag.

Bemærk dog at dette fradrag foretages under hensyntagen til reglerne om, at alene befordring ud over 24 km pr. dag kan fradrages, og at fradraget kun kan foretages med den lave sats for 2022 på 1,98 kr. pr. km.

### **Hvis der ydes delvis kørselsgodtgørelse**

Udbetales der skattefri kørselsgodtgørelse med et beløb, der er mindre end Ligningsrådets satser, kan der ikke foretages befordringsfradrag for den aktuelle kørsel.

### **Manglende opfyldelse af forudsætningerne**

Er godtgørelsen udbetalt, uden at betingelserne herfor er opfyldt, skal kørselsgodtgørelsen beskattes. Den skattepligtige kan foretage ligningsmæssigt fradrag for den faktiske befordring.

Bemærk dog at dette fradrag foretages under hensyntagen til reglerne om, at alene befordring ud over 24 km pr. dag kan fradrages, og at fradraget kun kan foretages med den lave sats for 2022 på 1,98 kr. pr. km.

### **Godtgørelsens størrelse**

Den skattefri kørselsgodtgørelse må ikke overstige de satser, som hvert år fastsættes af Ligningsrådet.

Ved benyttelse af motorcykel er satsen som for egen bil.

Der kan ikke ydes skattefri kørselsgodtgørelse efter Ligningsrådets satser ved anvendelse af offentligt transportmiddel eller anden befordring. Dog kan cyklister og knallertkørere modtage skattefri kørselsgodtgørelse, jf. nedenfor.

Satserne for 2022 udgør følgende beløb:

### **Årlig kørsel pr. arbejdsgiver, og maksimal skattefri kørselsgodtgørelse**

1. 0 – 20.000 km giver 3,51 kr./km.
2. Over 20.000 km giver 1,98 kr./km.
3. Cyklister og knallertkørere uanset antal km 0,55 kr./km.

### **Km-grænsen**

Km-grænsen er ikke knyttet til den enkelte bil, men gælder for den enkelte lønmodtager for et kalenderår ad gangen hos hver enkelt arbejdsgiver. Arbejdsgiveren skal derfor ikke føre kontrol med den ansattes eventuelle kørsel for andre arbejdsgivere. Hvis lønmodtageren skifter bil i årets løb, kan han således heller ikke påbegynde en ny 20.000 km grænse før året efter.

### **Normal transportvej**

Befordringen opgøres som udgangspunkt på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel.

Befordringen kan aldrig opgøres på grundlag af en strækning, der er længere end det faktiske antal kørte km. Ved normal transportvej ved kørsel i bil forstås den strækning, der skal tilbagelægges, når hensyn tages til

- de givne geografiske forhold
- det tidsmæssige forbrug
- den økonomiske rimelighed.

Ved denne vurdering kan der opstå spørgsmål om benyttelse af motorveje, omfarts- veje, hovedveje o.l. frem for en måske kortere strækning ad mindre veje eller bykørsel. Ligningsmyndighederne skal i disse tilfælde lægge betydelig vægt på skatteyderens eget valg af transportvej, men må i øvrigt hense til en samlet vurdering af de geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed.

### **Hvis færgetransport, fly og lignende indgår i transportvejen**

Mod dokumentation ud over kørselsgodtgørelsen kan udgifter til færge, fly og lignende fratrækkes.

### **Passage over Storebælt gældende for året**

Der kan ud over kørselsgodtgørelsen foretages fradrag med 110 kr. (2022) pr. passage for benyttelse af broforbindelsen.

Man skal kunne fremlægge dokumentation for passagen.

### **Øresundsbroen gældende for året**

Der er fradrag for passageafgiften over Øresundsbroen med 50 kr. (2022) i bil. Desuden kan der foretages sædvanligt befordringsfradrag efter kørte antal kilometer.

# Befordringsfradrag

## Selvstændigt erhvervsdrivende

Selvstændigt erhvervsdrivende kan ikke modtage kørselsgodtgørelse for den erhvervsmæssige befordring.

Selvstændigt erhvervsdrivende og andre med indtægtsgivende arbejde, der ikke er lønmodtagere, kan fradrage erhvervsmæssige befordringsudgifter.

Forudsætningen for at foretage fradraget er, at der er afholdt udgifter, og at hvervet anses for erhvervsmæssigt.

Selvstændige kan frit vælge:

1. fradrag for dokumenterede udgifter eller
2. fradrag efter Ligningsrådets satser (høje satser).

Ligningsrådets takster dækker alle udgifter til befordring. Fra 1. januar 2017 er tidligere praksis om at også parkeringsudgifter var indregnet i ligningsrådets satser blevet ændret. Nu kan selvstændigt erhvervsdrivende således foretage fradrag for faktiske udgifter til både kørsel og parkering eller foretage fradrag for kørsel efter ligningsrådets satser samt faktiske udgifter til parkering. Tilsvarende kan arbejdsgivere således også, udover ligningsrådets satser for befordring, skattefrit afholde udgifterne til parkering som skyldes arbejdet. Fradrag efter Ligningsrådets takster foretages uden dokumentation for udgifternes størrelse.

## Bemærk, at den faktiske kørsel skal kunne dokumenteres.

For selvstændige er udgifter til erhvervsmæssig kørsel som andre driftsudgifter fradragsberettigede. De selvstændigt erhvervsdrivende kan fratække udgifter til biler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt. Når bilen benyttes både privat og erhvervsmæssigt, kan de driftsudgifter, der forholdsmæssigt kan henføres til den erhvervsmæssige kørsel, fratækkes.

## Fordeling af kørsel mellem privat og erhvervsmæssig kørsel

Landsskatteretten fastslog, at fordelingen af kørsel mellem privat og erhvervsmæssig kørsel for en blandet benyttet bil, der var anskaffet primo december, skulle foretages på grundlag af kørselsregnskabet for perioden indtil 31. december.

## Vores kommentar

*Da skatteyderen havde registreret den erhvervsmæssige kørsel, gav Landsskatteretten ham ret i, at den erhvervsmæssige kørsel på ca. 77% for december måned kunne anvendes som beregningsgrundlag for fordeling af bilens fradragsberettigede driftsudgifter.*

For selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter med mere end én arbejdsgiver er Kørebogen vigtig for at dokumentere den erhvervsmæssige kørsel.

Ovenstående regler gælder også for andre end lønmodtagere og selvstændige – f.eks. kunstnere, foredragsholdere og andre honorarmodtagere.

## Lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter og flere arbejdsgivere

Lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter, der har flere arbejdsgivere, og som har erhvervsmæssig befordring i forbindelse hermed, der vedrører flere af disse arbejdsgivere på en gang, kan ligesom selvstændige fradrage udgifter til denne befordring.



Lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter kan frit vælge mellem

1. fradrag for dokumenterede udgifter eller
2. fradrag efter Ligningsrådets satser (høje satser).

Betingelserne for at foretage fradraget er,

- at lønmodtageren har mindst to arbejdsgivere
- at befordringen foretages for mindst to arbejdsgivere på en gang
- at lønmodtagerens arbejde består af kundeopsøgende aktiviteter

Der er således snævre betingelser for dette fradrag.

*Befordring for flere arbejdsgivere betyder, at den kørte strækning falder således, at befordringen ville være sammenfaldende, hvis den blev kørt for hver arbejdsgiver for sig.*

Lønmodtageren skal have flere arbejdsgivere, jf. nedenstående kendelse fra Landsskatteretten.

### **Befordringsfradrag – eneaktionær og direktør**

Selskabets hovedaktionær og direktør modtog fast løn fra selskabet. Alle aftaler om provision fra andre virksomheder som følge af direktørens arbejde var indgået med selskabet. Landsskatteretten mente således, at direktøren ikke kunne fratække faktiske befordringsudgifter.

### **Vores kommentar**

*For at lønmodtagere kan fratække faktiske befordringsudgifter, skal der være tale om kundeopsøgende aktiviteter og flere arbejdsgivere. I denne sag kunne direktøren ikke anses for at have flere arbejdsgivere. Direktøren kunne have modtaget skattefri kørselsgodtgørelse, hvis han havde ført kørebog over den erhvervsmæssige kørsel.*

*Kundeopsøgende aktiviteter består typisk i at køre ud til kunder for at sælge virksomhedens produkter, uanset om produkterne har karakter af varer eller tjenesteydelser.*

Hvorvidt der foreligger ansættelsesforhold hos flere arbejdsgivere, må afgøres ud fra en konkret bedømmelse i det enkelte tilfælde.

Fradrag for udgifter til befordring kan ikke kombineres med modtagelse af skattefri kørselsgodtgørelse. Dette gælder i relation til såvel den enkelte befordring som til årets samlede befordring. Fradrag kan således kun foretages, såfremt samtlige kørselsgodtgørelser, der modtages i årets løb, indtægtsføres.

## Fri bil

Når arbejdsgiveren stiller bil til rådighed for den ansatte til privat brug, uden at der betales fuldt vederlag herfor, foreligger der et personalegode, som er skattepligtigt. Det er rådigheden over bilen til privat brug, som udløser beskatning.

Der er tale om biler i sædvanlig forstand, som efter deres art og fremtræden er et alternativ til private biler.

### Særlige køretøjer

Andre biler, det vil sige lastbiler, kranvogne, indrettede værkstedsvogne og lignende specialkøretøjer må antages at blive anvendt primært eller udelukkende til erhvervsmæssig kørsel og i begrænset omfang til privat kørsel. Indretningen af disse biler gør, at de er uegnet eller meget lidt egnede til privat benyttelse. De anses derfor som udgangspunkt ikke at være til rådighed for privat kørsel.

Hvis sådanne specialkøretøjer alligevel anvendes til privat kørsel af den ansatte, skal beskatningen ske efter den faktiske benyttelse. Bilen værdiansættes efter, hvad det vil koste på det frie marked at leje et køretøj med tilsvarende private anvendelsesmuligheder.

Hvis den private kørsel derimod sker i tilknytning til erhvervsmæssig kørsel, skal der som udgangspunkt ske beskatning af et beløb svarende til Ligningsrådets km. sats. Beskatningen finder dog kun sted, såfremt den private kørsel i tilknytning til den erhvervsmæssige kørsel overstiger 1.000 km. årligt.

Fra og med indkomståret 1997 er der indført en bagatelgrænse for beskatning af en række personalegoder. Denne bagatelgrænse bevirker, at værdien af disse personalegoder kun er skattepligtige såfremt bagatelgrænsen overskrides.

Privat kørsel i specialkøretøjer i tilknytning til erhvervsmæssig kørsel er omfattet af bagatelgrænsen.

Bagatelgrænsen for 2021 er 6.500 kr. og for 2022 6.600 kr.

Kørsel mellem bopæl og kunder i servicebiler må anses som erhvervsmæssig. Dog må kørsel mellem bopæl og den samme kunde i mere end 60 dage anses som privat kørsel fra og med den 61. dag.

Se nedenstående højesteretsdom om særlige køretøjer.

### Beskatning af fri bil til rådighed

En hovedaktionær blev anset for skattepligtig af værdi af fri bil, selvom bilen var specielt indrettet til brug for arbejdet som gardinmontør.

Højesteret fandt, at bilen ikke kunne sidestilles med en værkstedsvogn – de særlige køretøjer – og at bilen var anvendelig som alternativ til en privat bil. Skatteyderen skulle derfor dokumentere, at bilen udelukkende var anvendt erhvervsmæssigt.

### Vores kommentar

*Dommen illustrerer de skrappe beviskrav, som skattemyndighederne stiller, for at beskatning af fri bil kan undgås. Det var således ikke tilstrækkeligt, at bilen kun vanskeligt kunne anvendes til privat benyttelse. En kørebog ville kunne have løftet bevisbyrden for den erhvervsmæssige kørsel.*

### **Bil på gule plader**

Ansatte, der kører i en firmabil på gule plader, hvor arbejdsgiveren ikke har betalt moms ved anskaffelsen, anses ikke for at have firmabil til rådighed, hvis kørslen er lovlig efter momsreglerne, dvs. erhvervsmæssig kørsel, der vedrører firmaets momspligtige aktivitet. I den forbindelse accepteres det, at der køres hjem i bilen i op til 25 gange om året, når bilen den næste dag skal bruges erhvervsmæssigt. Hvis ikke bilen anvendes erhvervsmæssigt den næste dag, kan det udløse beskatning af fri bil, og virksomheden kan risikere at aflevere moms tilbage til skattemyndigheden. Det er kun tilladt at bruge bilen privat ved køb af dagsbeviser af kr. 225 (2021) pr. døgn. Der kan maksimalt købes 20 dagsbeviser til samme bil i et kalenderår. Dagsbeviser kan købes via Skatteforvaltningens egen app – enten App Store eller Google Play eller på Motorregistret.

### **Bil på gule plader – Kan undgå at føre kørebog**

Kører De som selvstændigt erhvervsdrivende i en bil på gule plader, hvor købsmomsen er fratrukket, kan De helt udelade at føre kørebog. Kravet om at føre kørebog for gulplader er afskaffet.

### **Chaufførregel**

Chauffører, hvis primære opgave er transport i firmaets interesse af personer, varer, materialer eller værktøj, kan starte og slutte det daglige arbejde ved at køre til og fra bopælen i firmaets bil, uden at det udløser beskatning. Det skal kunne godtgøres, at den pågældendes primære opgave er at være fører af bilen.

### **Tilkaldevagt**

Ansatte, der har tilkaldevagter fra bopælen, og som tager bilen med hjem, fordi den skal bruges i forbindelse med tilkaldene, anses ikke af den grund for at have bil til rådighed for privat kørsel. Det er dog en betingelse, at tilkaldene ikke sker til et fast arbejdssted, men til mindst et arbejdssted ud over virksomhedens faste adresse. Der skal være tale om en reel tilkaldevagt med pligt, dvs. sandsynlighed/risiko for tilkald, og dermed en pligt til at udføre tilkaldet.

Bilen må desuden kun medbringes til hjemmet på de dage hvor medarbejderen reelt er på vagt (tilkaldevagt). Vagtordninger af permanent karakter accepteres ikke, ligesom en ”Jeg er optaget, tag næste vagt i kæden” ordning heller ikke accepteres. Sidstnævnte ”Telefonordning” er en slags frivillig ordning, som ikke indeholder en reel rådighedspligt, hvilket er årsagen til at denne ikke accepteres.

### **Undgå beskatning af fri bil**

Da kun den private benyttelse af bilen beskattes, kan den ansatte med firmabil undgå beskatning af fri firmabil ved ikke at anvende firmabilen privat.

Det er en forudsætning, at den ansatte kan dokumentere, at bilen ikke anvendes privat, f.eks. ved at føre kørebog. Samtidig skal der foreligge en skriftlig aftale mellem den ansatte og firmaet om, at bilen ikke er til rådighed for privat brug. En anden mulighed er, at den ansatte meddeler arbejdsgiveren, at han ikke vil have bilen til rådighed, og at han udelukkende benytter den erhvervsmæssigt.

Den ansatte har dog selv bevisbyrden for, at bilen ikke anvendes til privat kørsel.

Arbejdsgiveren er som indeholdelses- og indberetningspligtig ansvarlig og pligtig til at tilse og kontrollere at firmabilerne i så tilfælde ikke anvendes privat og aftaler herom efterleves.

### **Aftale med selskab**

Det fremgår af en højesteretsdom fra 2003, at hvis en hovedaktionær indgår en aftale med sit selskab om, at bilen ikke må anvendes til private formål, kan en sådan aftale som udgangspunkt lægges til grund. Det medfører, at hovedaktionæren ikke skal beskattes af værdi af fri bil, hvis der ikke i øvrigt er en formodning for, at bilen anvendes privat.

### **Vores kommentar**

*Skattemyndighederne har ifølge praksis været tilbøjelige til ikke at tillægge en aftale mellem en hovedaktionær og hans selskab nogen betydning, idet de anså det for at være en aftale indgået med ham selv. Denne praksis kan ikke længere opretholdes.*

Køres der blot én gang om året privat i firmabilen trods aftale om, at bilen ikke er til privat benyttelse, vil det udløse beskatning af værdi af fri bil til rådighed for hele året, dog højst for den periode af året, hvor bilen har været til rådighed for den ansatte, herunder til rådighed til erhvervmæssig kørsel. Hvis den ansatte, der har indgået en aftale med firmaet om, at bilen ikke er til privat benyttelse, i alle tilfælde afleverer bilen i virksomheden uden for arbejdstiden, kan beskatning af fri bil undgås.

Hvis derimod firmabilen normalt holder ved bopælen uden for arbejdstiden, er der en formodning om – uanset aftale om det modsatte med firmaet – at bilen rent faktisk anvendes privat, og den ansatte må sandsynliggøre, at dette ikke er tilfældet. Den ansatte kan løfte bevisbyrden ved at foretage daglige registreringer af den faktiske kørsel, der viser, at den daglige kørsel er erhvervmæssig.

### **Rekonstruktion af kørselsregnskab**

En hovedanspartshaver fremlagde først kørselsregnskab ved Landsskatterettens behandling af sagen. Trods gentagne opfordringer hertil, havde han ikke afleveret kørselsregnskab til den kommunale skatteforvaltning. Landsskatteretten afviste at tage stilling til kørselsregnskabet, idet skatteyder ikke på et tidligere tidspunkt havde afleveret kørselsregnskab til skattemyndighederne. Landsskatteretten antydede, at kørselsregnskabet var rekonstrueret.

### **Vores kommentar**

*Har De egen virksomhed er det nødvendigt, at De fører et udførligt kørselsregnskab, hvis De vil undgå beskatning af fri bil. Et kørselsregnskab skal føres løbende. Det er ikke tilstrækkeligt at rekonstruere kørselsregnskabet på det tidspunkt hvor skattemyndighederne anmoder om dokumentation for kørselen. Jo senere et kørselsregnskab fremlægges, jo større krav stilles der til bevisbyrden for, at kørselsregnskabet er ført løbende.*

Har en person uden for normal arbejdstid en firmabil til rådighed, er der en formodning om, at den også er til rådighed for privat kørsel, medmindre arbejdsgiveren har stillet begrænsninger for anvendelsen. Den ansatte må derfor godtgøre, at en firmabil ikke må benyttes privat, hvis beskatningen heraf skal undgås. Det må som minimum kræves, at der er en skriftlig aftale mellem den ansatte og arbejdsgiveren om, at firmabilen ikke må anvendes til privat kørsel, herunder kørsel mellem bopæl og arbejde.

En sådan aftale bliver dog udfordret af formodningsreglen om privat anvendelse, når en firmabil holder på hjemmeadressen. Den ansatte skal derfor også kunne sandsynliggøre at aftalen med arbejdsgiver om ikke at anvende bilen privat er overholdt

Erhvervmæssig kørsel i firmabilen for et andet firma udløser beskatning af fri firmabil, fordi kørslen anses for privat i relation til det firma, der har stillet firmabilen til rådighed.

### **Deleleasing**

Skatterådet har i 2001 udtalt, at når arbejdsgiver og lønmodtager leaser samme bil, er det muligt at undgå beskatning af fri bil. Skatterådets styresignal indeholder en gennemgang af de skattemæssige betingelser for, at deleleasing kan godkendes, og det indeholder samtidig en gennemgang af konsekvenserne, hvis betingelserne ikke er opfyldte.

Styresignalet skal ses i lyset af det sidste, nemlig at i praksis har deleleasingaftalerne ikke altid været overholdt, hvilket har resulteret i beskatning af fri bil. Skattestyrelsen har gennem deres styresignal fra maj 2019 præciseret betingelserne for deleleasing:

- Der skal være to separate aftaler mellem leasingselskabet og henholdsvis den ansatte og virksomheden.
- Der skal ske en løbende regulering af fordelingen af leasingydelse.
- Leasingydelse skal betales direkte til leasingselskabet.
- Der skal løbende føres et detaljeret kørselsregnskab fordelt på henholdsvis erhvervmæssigt og privat kørte kilometer.
- Leasingselskabet skal betale samtlige omkostninger.

Hvis deleleasingordningen tilsidesættes, beskattes den ansatte af fri bil.

### **Vores kommentar**

*Ordningen forudsætter at lønmodtageren fører kørebog og leasingydelse løbende bliver tilpasset ift. fordelingen af kørte km. Ordningen er derfor tidskrævende at administrere og kræver en del administration af såvel den ansatte og arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt at foretage en skønnet fordeling mellem arbejdsgivers og lønmodtagers kørsel.*

### **Lønmodtagere med kundeopsøgende aktiviteter**

Ved personer med kundeopsøgende arbejde forstås personer, der kører ud til kunder, nye såvel som gamle, for at sælge virksomhedens produkter. Der er ikke noget krav til produktets karakter. Det kundeopsøgende arbejde skal have en vis fast karakter over året.

For disse personer vil kørsel i firmabil højst en gang om ugen mellem bopælen og den virksomhed, hvor den pågældende er ansat, ikke udløse beskatning af fri firmabil. Det er også her en forudsætning, at bilen i øvrigt ikke er stillet til rådighed for privat befordring.

Udgangspunktet er, at der skal ske beskatning af fri bil,

- hvis bilen er egnet til privat befordring
- hvis bilen er til rådighed for privat kørsel og
- hvis der ikke er indgået en anden skriftlig aftale med arbejdsgiveren.

### **Når bilen ikke er stillet til rådighed for privat kørsel**

Arbejdsgiveren har en pligt til at sikre, at en indgået aftale mellem virksomheden og den ansatte overholdes. Arbejdsgiveren må således påse, at f.eks. udgifter til benzin og service svarer til omfanget af den erhvervmæssige kørsel. Endvidere vil det blandt andet kunne have betydning, hvor den ansatte bor i forhold til f.eks. dagligvareforretninger, hvordan den pågældende klarer sin transport til og fra arbejde, familiens størrelse, og om familien har egen bil. Der skal således ses på familiens samlede levevis/kørselsbehov ved bedømmelsen af, om firmabilen anvendes privat.

### **Hovedaktionærer**

Hvis en hovedaktionær har rådighed over en firmabil, er der en formodning om, at bilen ikke kun er til rådighed for erhvervmæssig kørsel, men også for privat kørsel. I denne situation er det derfor vigtigt, at hovedaktionæren sandsynliggør, at han er afskåret fra at anvende bilen til privat kørsel.

Når hovedaktionæren har rådighed over en firmabil, er der tale om interesseforbundne parter, nemlig hovedaktionær og selskab. I denne forbindelse må det formodes, at dokumentationskravene skærpes. Der vil dels blive lagt vægt på nøjagtigheden af registreringerne i en kørebog, dels den mellem parterne indgåede aftale om, at bilen kun må anvendes til erhvervmæssig befordring.

I en tidligere sag statueredes fri bil for hovedaktionæren, da selskabet ved registrering af den pågældende bil havde erklæret at den skulle anvendes til blandet privat og erhvervmæssig kørsel, og selskabet derfor havde

betalt privatbenyttelsesafgift. Hovedaktionæren blev beskattet af fri bil selvom der var underskrevet en fraskrivelseserklæring og selvom hovedaktionæren havde anden privat bil.

Hvis et ægtepar er ansat i samme selskab, og den ene får stillet en bil til rådighed, skal der kun ske beskatning af den ægtefælle, der får stillet bilen til rådighed for privat kørsel.

Derimod skal to brødre hver især beskattes, hvis disse til deling får stillet en bil til rådighed for privat kørsel.

Se nedenstående dom.

En direktør havde fraskrevet sig retten til fri bil. Hans samlever rådede over en privatejet bil.

Landsretten konkluderede, at direktøren skulle bevise, at han ikke havde fri bil til rådighed. Da direktøren ikke havde ført kørebog, anså Landsretten ham for at have fri bil til rådighed.

### **Vores kommentar**

*Dommen viser, hvor vigtigt det er, at direktører og hovedaktionærer fører kørselsregnskab, hvis de vil undgå at blive beskattet af fri bil. Dette gælder, selvom de har privat bil, og selvom de over for selskabet har fraskrevet sig retten til fri bil.*

## 60-dages-reglen

Befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads – 60-dages-reglen

### 60-dages-reglen

Kørsel mellem bopæl og samme arbejdsplads anses for erhvervsmæssig i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder. Reglen er således ”rullende”, hvorfor der løbende skal tælles 12 mdr. bagud.

Arbejdsdagene skal ikke være sammenhængende. Ved kørsel direkte fra bopælen til arbejdspladsen i en sammenhængende periode eller som enkelt dage igennem en periode lægges arbejdsdagene inden for de forudgående 12 måneder sammen.

I perioden på 60 arbejdsdage medregnes enhver arbejdsdag uanset længden. Weekender, feriedage, sygedage m.v. medregnes ikke, men afbryder heller ikke perioden.

Bemærk i den forbindelse at arbejdsdage tælles med uanset om der bruges egen bil eller andet transportmiddel, og således også uanset om der er modtaget skattefri kørselsgodtgørelse eller ej.

### Hvad afbryder 60-dages-perioden?

Sammentællingen afbrydes kun, hvis man ikke har kørt mellem bopælen og den aktuelle arbejdsplads i 60 på hinanden følgende arbejdsdage.

Det er kun kørsel mellem bopæl og arbejdsplads, der optælles. Kørsel til og fra arbejdspladsen flere gange i dagens løb tælles således kun med én gang i 60-dages-reglen.

Skifter De arbejdsgiver, påbegynder De en ny 60-dages-periode. Afbrydes ansættelsesperioden derimod midlertidigt, anses 60-dages perioden ikke for afbrudt. I dette tilfælde sammenlægges antallet af arbejdsdage i perioden før og efter det midlertidige ophold i arbejdet.

Når der konstant køres fra bopælen til skiftende arbejdspladser og ikke til samme arbejdsplads i mere end 60 dage, er befordringen hele tiden erhvervsmæssig.

### Beregning af 60-dages perioden

Eksempel 1: Én arbejdsplads pr. dag:

Dag 1-60 (60 dage)/(bopæl–A–bopæl)

De første 60 dage køres fra bopæl til arbejdsplads A og til bopæl. Det vil sige, at der indtil videre er kørt erhvervsmæssigt i 60 dage til arbejdsplads A.

Dag 61-80 (20 dage)/(bopæl–B–bopæl)

De næste 20 dage (dag 61 – 80) køres fra bopæl til arbejdsplads B og til bopæl. Den erhvervsmæssige kørsel udgør indtil videre 20 dage til arbejdsplads B.

Dag 81-120 (40 dage)/(bopæl–C–bopæl)

Den efterfølgende kørsel sker fra bopæl til arbejdsplads C og til bopæl fra dag 81 til dag 120. Den erhvervsmæssige kørsel til arbejdsplads C er indtil nu således 40 dage.

Dag 120-180 (60 dage)/(bopæl–A–bopæl)

De næste 60 dages kørsel fra bopæl til arbejdsplads A og til bopæl – fra dag 121 til dag 180 – medfører, at den erhvervsmæssige kørsel til arbejdsplads A inden for 12 måneder nu udgør 120 dage.

Al transport til A, B og C anses i dette eksempel for erhvervmæssig, da 60-dages-reglen er afbrudt ved kørsel til arbejdsplads B og C med i alt 60 dage, inden der igen køres til arbejdsplads A. Men arbejdes der mindre end 40 dage på f.eks. arbejdssted C, før arbejdet genoptages på arbejdssted A, er befordringen ved genoptagelsen af arbejdet på A ikke erhvervmæssig.

Ved beregningen af 60-dages-perioden i forbindelse med befordringen mellem bopæl og en bestemt arbejdsplads, hvor der samtidig indgår transport mellem flere arbejdspladser, fokuseres der som vist i det følgende eksempel på den direkte befordring mellem bopæl og den pågældende arbejdsplads eller omvendt.

Eksempel 2: Flere arbejdspladser pr. dag

Dag 1-40 (40 dage)/(bopæl–A–B–bopæl)

De første 40 dage køres fra bopæl til arbejdsplads A og videre til arbejdsplads B og herefter til bopæl. Det vil sige, at der indtil videre er kørt erhvervmæssigt i 40 dage fra hjemmet til arbejdsplads A og fra arbejdsplads B til hjemmet. Kørsel mellem A og B er altid erhvervmæssig (når der køres til én arbejdsplads fra hjemmet og fra anden arbejdsplads til hjemmet, tælles 60 dages reglen for både første og sidste kørsel.

Dag 41-80 (40 dage)/(bopæl–B–A–C–bopæl)

De næste 40 dage (dag 41 – dag 80) køres fra bopæl til arbejdsplads B videre til arbejdsplads A og derefter til arbejdsplads C og til sidst til bopæl. Der er således kørt yderligere 40 dage mellem bopæl og arbejdsplads B, hvoraf kun de 20 er erhvervmæssig.

Kørsel mellem de respektive arbejdspladser er som udgangspunkt erhvervmæssig alle dage, idet kørsel mellem arbejdspladser ikke har betydning for 60-dages-reglen. Dog er kørslen mellem arbejdspladser for lønmodtagere kun erhvervmæssig, hvis der er tale om befordring for samme arbejdsgiver.

Dag 81-120 (40 dage)/(bopæl–A–B–C–bopæl)

De næste 40 dage (dag 81 – dag 120) køres fra bopæl til arbejdsplads A, derefter til arbejdsplads B og derefter til arbejdsplads C for til sidst at køre til bopælen. Arbejdsplads A bliver i dette eksempel omfattet af 60-dages-reglen fra dag 101, hvorfor kørsel fra dag 101 til dag 120 til arbejdsplads A ikke er erhvervmæssig. Kørsel til arbejdsplads C bliver også omfattet af 60-dages-reglen fra dag 101 til dag 120.

### **Hvis de 60 dage overstiges**

Overstiger antallet af arbejdsdage på samme sted 60 dage, anses arbejdspladsen for fast og befordringen dermed for privat.

### **Steder som anses for en arbejdsplads**

Almindelige faste arbejdspladser, kundebesøg, konferencer eller steder for afhentning af post eller materialer.

Uddannelsessteder anses som udgangspunkt ikke for en arbejdsplads. Dog betragtes efteruddannelsessteder som en arbejdsplads.

### **60-dages-reglen**

Skatteyderen havde arbejdet på samme arbejdsplads i 62 dage, hvorfor kørsel til arbejdspladsen ud over de 60 dage ikke kunne karakteriseres som erhvervmæssig. Der skulle således ske beskatning af de sidste to dage.



**Vores kommentar**

*Vær opmærksom på, at det er kørsel ud over 60 dage til samme arbejdsplads, der bliver skattepligtig.*

**Sædvanlig bopæl**

Som udgangspunkt har en skatteyder kun sædvanlig bopæl et sted på samme tid. Den sædvanlige bopæl fastlægges ud fra en vurdering af, hvor skatteyderen har centrum for sine livsinteresser. I vurderingen indgår forhold som

- personlig, bolig-, social- og familiemæssig tilknytning til stedet
- opholdets hyppighed
- tilmelding til folkeregisteret.

Ophold i sommerhus anses normalt ikke for den sædvanlige bopæl.

Midlertidige ophold i nærheden af arbejdspladsen uden familie kan normalt heller ikke anses for den sædvanlige bopæl.