

# Befordrings- fradragsreglerne

**Betænkning fra  
udvalget vedrørende forbedring af  
befordringsfradragsreglerne**



**Skatteministeriet  
Betænkning nr. 1224 Juni 1991**

*Publikationen kan købes i  
boghandelen eller hos*

**STATENS INFORMATION**  
Postboks 1103, 1009 København K



trykt på genbrugspapir

**ISBN 87-503-9292-1**

Stougaard Jensen/København

## Indholdsfortegnelse

	<u>Side</u>
1 Indledning	1
2 Sammenfatning	5
3 Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 C	12
4 Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 B	25
5 Statsskattelovens § 6 a	36
6 Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 D	40
7 Beskrivelse af de gældende regler om beskatning af fri befordring og be- fordringsgodtgørelse	42
8 Forslag til ændring af ligningslovens § 9 C	49
9 Forslag til ændring af ligningslovens § 9 B	64
10 Forslag til ændring af ligningslovens § 9 D	90
11 Forslag til ændring af den skattemæssige behandling af fri befordring	91
12 Udvalgets indstillinger	94



## Kapitel 1

### **Indledning.**

De gældende regler om befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i ligningslovens § 9 C blev indført ved lov nr. 274 af 6. juni 1984 med virkning fra og med 1985. Ved denne lovændring gennemførtes en væsentlig forenkling af reglerne, hvorved en række vanskeligt konstaterbare konkrete forhold blev uden betydning for befordringsfradragets størrelse for langt flertallet af skatteydere.

Allerede ved 1985-lovændringen var der overvejelser om i en følgende fase at søge at gennemføre en tilsvarende forenkling af reglerne i ligningslovens § 9 B om befordring til skiftende arbejdssted eller samtidige arbejdssteder. En sådan forenkling er dog ikke blevet gennemført.

Det må imidlertid erkendes, at især reglen i § 9 B både i administrativ praksis og i domstolspraksis har givet anledning til en række problemer.

Problemerne kan især henføres til, at anvendelsesområdet for § 9 B - og dermed grænsedragningen mellem § 9 B og § 9 C - er uklar. Det betyder, at i øvrigt ensartede befordringer ofte behandles efter forskellige regelsæt, fordi rent marginale forskelle i befordringssituationen tillægges afgørende vægt. Denne retsusikkerhed har medført forståelsesmæssige og administrative problemer med et relativt stort antal retssager til følge.

Hertil kommer, at en række domstolsafgørelser i de seneste år har bevirket, at anvendelsesområdet for bestemmelsen i § 9 B er blevet yderligere uklart.

For så vidt angår ligningslovens § 9 C resterer der i praksis fortsat nogle problemer i relation til den sær-

regel, der indførtes ved 1985-lovændringen, for personer der benytter egen bil til befordring mellem hjem og arbejdsplads.

Til illustration af hvor vanskeligt forståelige reglerne kan forekomme, er der som bilag udarbejdet et eksempel med forskellige skatteydere med samme transport mellem hjem og arbejdsplads/første arbejdsplads. Som det fremgår, bevirker karakteren af de pågældendes arbejde og antal arbejdspladser, at befodringsfradraget bliver af væsentlig forskellig størrelse, hvilket som nævnt kan give anledning til forståelsesmæssige problemer.

På denne baggrund nedsatte skatteministeren den 11. januar 1991 et udvalg, der skulle fremkomme med forslag til forbedring af befodringsfradragsreglerne med det formål at eliminere den opståede retsusikkerhed på området.

Udvalget fik følgende kommissorium:

"De særlige befodringsfradragsregler i ligningslovens §§ 9 B og 9 C har i praksis vist sig at give anledning til tvivl med hensyn til bestemmelsernes anvendelsesområde og indbyrdes afgrænsning. Dette giver ikke alene problemer med administrationen af regelsættet, men skaber også retsusikkerhed for borgerne.

På grund af reglernes centrale betydning er det vigtigt, at denne retsusikkerhed på området fjernes hurtigst muligt.

Udvalget har til opgave at analysere disse problemstillinger samt fremkomme med forslag til forbedring af reglerne.

Udvalgets overvejelser og forslag skal foreligge senest primo juni 1991."

Udvalgets sammensætning er:

Medlemmer:

Kontorchef H.K. Andersen  
Skatteministeriet, Departementet

Direktør Steen Askholt  
Erhvervenes Skattesekretariat

Statsautoriseret revisor John Bygholm  
Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Sekretariatsleder Pauli Eriksen,  
Århus Kommune

Ekspeditionssekretær Lene Hansen  
Kommunernes Landsforening

Ekspeditionssekretær Ib Borch Jensen  
Københavns Skatte- og registerforvaltning

Fuldmægtig Winnie Jensen  
Told- og Skattestyrelsen

Fuldmægtig Eggert Launvig  
Landsskatteretten

Kontorchef Peter Loft (formand)  
Skatteministeriet, Departementet

Registreret revisor FRR. T. Helmo Madsen  
Foreningen af Registrerede Revisorer

Kontorchef Kurt Ove Rasmussen  
Told- og Skattestyrelsen

Skattechef Finn Schou-Larsen  
Skatteinspektørforeningen

Sekretariat:

Fuldmægtig Tony Gønge Nielsen

Fuldmægtig Marie-Louise Møller Petersen

Begge Skatteministeriet, Departementet.

Fuldmægtig Helle Vibeke Carstensen, Kommunernes Landsforening har deltaget i et antal møder i stedet for Lene Hansen.

Endelig har konsulent Hans Mølgaard Christensen, Skatteministeriet, Departementet, deltaget ved et antal møder.

Udvalget har afholdt 5 møder.



## Kapitel 2

Sammenfatning.

I kapitlerne 3, 4, 5 og 6 omtales de gældende regler på befodringsfradragsområdet.

Kapitel 3 beskriver de gældende regler i ligningslovens § 9 C om fradrag for udgifter til befodrning mellem hjem og arbejdsplads. I samme forbindelse beskrives reglen i § 9 C, stk. 4, om et særligt fradrag for befodrning i egen bil mellem hjem og arbejdsplads.

I kapitel 4 omtales de gældende regler i ligningslovens § 9 B om befodrning til et skiftende arbejdssted eller til flere samtidige arbejdssteder.

Ved siden af bestemmelserne i §§ 9 B og 9 C gælder statsskattelovens S 6 a om fradrag for driftsomkostninger, dvs. udgifter der afholdes for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. I kapitel 5 omtales § 6 a's betydning på befodringsområdet.

Kapitel 6 omtaler de særlige regler i ligningslovens § 9 D, hvorefter invaliderede eller kronisk syge kan fradrage særlige udgifter til befodrning mellem hjem og arbejdsplads, som er en følge af invaliditeten eller den kroniske sygdom.

I kapitel 7 omtales gældende regler med hensyn til den skattemæssige behandling af fri befodrning, der ydes af en arbejdsgiver; af firmabil, som stilles til rådighed, samt af fri kørsel i arbejdsgiverens bil. Desuden omtales den gældende skattemæssige behandling af en række andre former for hel eller delvis fribefodrning. I særlig relation til den i kapitel 9 omtalte godtgørelsesmodel omtales tillige i kapitlet de gældende regler om beskatning af godtgørelse m.v., der ydes af arbejdsgiveren for den ansattes befodrning.

I kapitlerne 8, 9, 10 og 11 beskrives forskellige modeller til ændring af de gældende bestemmelser. Kapitlerne indeholder en række tekniske vurderinger af forskellige løsningsmodeller, men derimod ingen egentlig indstilling. Kapitlerne indeholder således et katalog over en række skitserede ændringer, som kan vurderes uafhængigt af udvalgets indstillinger.

Kapitel 8 beskriver en række ændringer af bestemmelsen i ligningslovens § 9 C. Det anføres i den forbindelse, at opgørelsen af selve befordringen - dvs. fastlæggelse af bopæl, arbejdsplads og sædvanlig transportvej m.v. - ikke i praksis ses at afføde store vanskeligheder. Udvalget peger dog på visse, mindre vidtgående muligheder for klarlægelse og forenkling af bestemmelsen. Mens beregningen af befordringen således næppe giver anledning til væsentlige praktiske problemer, synes derimod opgørelsen af befordringsudgiften i visse situationer at give anledning til en del vanskeligheder. Især synes særreglen i § 9 C, stk. 4, om fradrag for befordring i egen bil at give problemer af administrativ og forståelsesmæssig karakter. I forbindelse med overvejelserne om en ændring eller afvikling af særreglen har udvalget set på mulighederne for at opjustere km-satserne for befordring ud over 54 km dagligt. I takt med at den almindelige sats for kørsel ud over 54 km tilnærmes satsen for kørsel efter § 9 C, stk. 4, reduceres behovet for særreglen.

Sideløbende hermed har udvalget vurderet muligheden af at hæve km-grænsen for daglig befordring, der ikke giver adgang til befordringsfradrag. Disse overvejelser skal især ses i sammenhæng med de provenumæssige aspekter af en tilnærmelse af satsen for befordring efter hovedreglen til den sats, der i dag er gældende efter særreglen.

Kapitel 9 indeholder overvejelserne om ændring af § 9 B om kørsel til et skiftende arbejdssted eller samtidige arbejdssteder. Der beskrives to hovedmodeller - dels en gennemgribende forenkling kaldet godtgørelsesmodellen, dels en mindre vidtgående model, hvor de led i bestemmelsen, som erfaringsmæssigt giver de største problemer, søges klarlagt eller forenklet.

Hovedindholdet af godtgørelsesmodellen er, at § 9 B i sin nuværende form som en fradragsbestemmelse ophæves og erstattes af en regel om, at arbejdsgiver i en periode kan udbetale skattefri godtgørelse for den ansattes befordringsudgifter.

Bag ved modellen ligger for det første det synspunkt, at befordring af den art, der i dag berettiger til fradrag efter § 9 B, i realiteten udføres i arbejdsgivers interesse. Dette kunne tale for, at kørslen i skattemæssig henseende bør være arbejdstageren uvedkommende, således at der alene består et skattemæssigt mellemværende i relation til arbejdsgiveren. Heri ligger også, at det inden for godtgørelsesordningens rammer alene er et anliggende mellem arbejdsgiver og arbejdstager at aftale en godtgørelse.

For det andet ligger der bag modellen det synspunkt, at begrundelsen for en særlig gunstig skattemæssig behandling af kørselsudgifter til geografisk skiftende arbejdspladser aftager i takt med den tid, der forløber på samme arbejdssted.

Endelig er godtgørelsesordningen forsøgt udformet således, at den omfatter - men også kun omfatter - de befordringssituationer, hvor det må siges at bero på arbejdsgiverens forhold, at der er knyttet særlige omkostninger til befordringen.

Ordningen går nærmere ud på, at arbejdsgiver i indtil f.eks. 60 arbejdsdage kan yde den ansatte skattefri

kørselsgodtgørelse for kørsel til samme arbejdsplads. Når arbejdspladsen geografisk flyttes, begynder en ny 60 dages-periode at løbe, inden for hvilken der påny kan ydes skattefri godtgørelse. For visse grupper af arbejdstagere, der har stadigt skiftende arbejdssted, bliver 60 dages-begrænsningen uden reel betydning. Godtgørelse ud over 60 dage ved kørsel til samme arbejdssted er skattepligtig indkomst. Befordring her-efter til og fra arbejde berettiger til fradrag efter ligningslovens § 9 C.

Det anføres, at reglen bør suppleres med en værnsregel, hvorefter en ny 60 dages-periode først begynder at løbe, hvis det oprindelige arbejdssted forlades til fordel for et arbejde, der strækker sig over mindst 14 dage i træk.

I kapitel 9 omtales tillige en model, hvorefter der ad lovgivningsvejen søges skabt afklaring på en række af de problemer, der i praksis har vist sig i relation til ligningslovens § 9 B. Der peges i denne forbindelse bl.a. på, at det gældende kriterium, hvorefter det skiftende arbejdssted skal følge af arbejdets karakter, formentlig er egnet til at give afgrænsningsmæssige og forståelsesmæssige problemer og derfor kan overvejes opgivet.

Desuden peges på muligheden af at genindføre et nærmere fastsat krav om, at det skiftende arbejdssted skal være af midlertidig karakter.

Det nævnes desuden, at § 9 B - for så vidt angår kørsel til samtidige arbejdssteder - kan overvejes begrænset til alene at omfatte befordring til flere arbejdssteder hos samme arbejdsgiver.

I kapitel 10 omtales den mulighed at konvertere den indirekte støtte, som § 9 D om invalides og kronisk syges befodringsfradrag indebærer, til et direkte tilskud, der ydes efter den sociale lovgivning.

Kapitel 11 beskriver nogle modeller til skattemæssig behandling af forskellige situationer, hvor der ydes fri bil eller anden hel eller delvis fri befordring. Der peges bl.a. på den mulighed, for så vidt angår fri befordring, at der etableres en i skattemæssig henseende neutral ordning, hvor værdien af den fri befordring anses for at svare til fradraget for befordringen.

Kapitel 12 indeholder udvalgets indstillinger.

For så vidt angår ligningslovens § 9 C er det udvalgets opfattelse, at især særreglen i § 9 C, stk. 4, om fradrag for befordring i egen bil giver anledning til problemer. Bestemmelsen frembyder dels et væsentligt administrativt merarbejde, dels betyder bestemmelsen, at i øvrigt nogenlunde ensartede befordringer mellem hjem og arbejdsplads skattemæssigt behandles forskelligt. Dette fører til usikkerhed om opgørelsen af fradraget, hvilket igen giver anledning til uenighed mellem skatteyder og administration.

Udvalget mener, at der fortsat er behov for, at befordringsfradragetsreglerne tager højde for de omkostninger, der er knyttet til lange transportveje. Udvalget mener dog tillige, at en ophævelse af den nuværende særregel både ud fra en forståelsesmæssig og dermed retssikkerhedsmæssig vurdering og ud fra et administrativt synspunkt er påkrævet.

Derfor foreslås det, at satsen efter de almindelige regler for kørsel over længere afstande forhøjes. Det er udvalgets opfattelse, at en tilnærmelse af satsen efter de almindelige regler for kørsel ud over 54 km dagligt til den nugældende sats for kørsel i egen bil vil overflødiggøre særreglen og dermed eliminere de vanskeligheder, denne bestemmelse afføder.

Udvalget har anset sig for bundet af provenumæssige hensyn og peger derfor på, at omkostningerne ved en forhøjelse af de almindelige km-satser kan finansieres ved en forhøjelse af grænsen for kørsel, der ikke berettiger til befordringsfradrag.

Udvalget har ikke lagt sig endeligt fast på et forslag til kombination af forhøjelse af km-sats og bundgrænse. Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at en model, hvorefter bundgrænsen hæves med 5 km til 25 km, og hvorefter der gives fradrag med Ligningsrådets sats på 1,15 kr. pr. km fra 26-95 km pr. dag og et fradrag på halvdelen af denne sats eller 0,575 kr. pr. km herudover, både vil tilgodese fordelingsmæssige hensyn og hensynet til, at der ikke ydes overkompensation. Samtidig skønnes denne model at være provenuneutral.

Med hensyn til bestemmelsen i ligningslovens § 9 B mener udvalget ikke, at det er muligt at opnå væsentlige forbedringer under bibeholdelse af princippet bag den gældende bestemmelse. Det skyldes især, at det ikke forekommer muligt at foretage en klar afgrænsning af denne bestemmelses anvendelsesområde.

I stedet foreslår udvalget § 9 B i sin nuværende form erstattet af godtgørelsesmodellen. Udvalget er af den opfattelse, at befordring, der foretages i arbejdsgivers interesse, principielt bør være uden skattemæssig betydning for den ansatte. Desuden mener udvalget, at det bør være et anliggende mellem arbejdsgiver og ansat at tilvejebringe en ordening, der friholder den ansatte for udgifter i anledning af befordring, der skyldes de arbejdsforhold, arbejdsgiver tilbyder.

Udvalget foreslår derfor, at det skal være muligt at yde skattefri godtgørelse for befordring til samme arbejdsplads eller arbejdspladser i en periode af 60 dage.

Det er udvalgets opfattelse, at denne model giver arbejdsgiveren mulighed for at friholde den ansatte for befordringsudgifter, der skyldes arbejdsgiverens forhold.

Det er desuden udvalgets opfattelse, at der næppe vil opstå problemer med at indgå aftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte om ydelse af befordringsgodtgørelse - eventuelt mod tilsvarende lønreduktion - for kørsel, der udføres i erhvervsmæssigt øjemed.

### Kapitel 3

#### **Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 C.**

Hjemmel til at foretage fradrag for befordringsudgifter findes i statsskattelovens § 6 a samt i ligningslovens §§ 9 B, C og D.

Samtlige bestemmelser gælder både for selvstændige og for lønmodtagere.

Reglen om fradrag for udgifter til befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads findes i ligningslovens § 9 C. Fradraget blev første gang lovfæstet i 1959. Formålet var at fremme bevægeligheden på arbejdsmarkedet. Ud fra samme motiv blev der tidligere i praksis givet et bevillingsmæssigt nedslag i indkomstansættelsen.

Bestemmelsen fik sit nuværende indhold ved en lovændring, der havde virkning fra og med 1985. Indtil da var befordringsfradragets størrelse ikke alene afhængig af den daglige faktisk tilbagelagte afstand, men i et vist omfang tillige afhængig af befordringsformen og dermed af de udgifter, der fulgte heraf.

Udgangspunktet var, at der ydedes et fradrag for befordringsudgifter ud over 2.000 kr. årligt.

Fradraget udgjorde udgiften til billigste offentlige transport mellem hjem og arbejdsplads. Hvis offentlig transport ikke kunne anvendes, ydedes i stedet fradrag for kørsel i eget transportmiddel efter en kilometersats. Ved afgørelsen af, om offentlig befordring kunne benyttes, foretoges en individuel vurdering af den konkrete befordring. Hvis ventetiden og tidsbesparelsen ved befordring i eget køretøj i forhold til offentlig transport oversteg visse grænser, fandtes offentlig befordring ikke at kunne benyttes.



Den individuelle vurdering af den faktiske transportform medførte store administrative og **forståelsesmæssige** problemer, som førte til de mere standardiserede regler, der gennemførtes i 1985.

Hovedprincippet i den nugældende bestemmelse er, at fradragets størrelse alene afhænger af afstanden mellem bopælen og arbejdspladsen. Fradrag kan foretages med en fast kilometertakst for den del af den daglige befordring, der overstiger 20 km. Kilometersatsen falder for den del af kørslen, der ligger ud over 54 km. Der gælder dog en særlig sats for daglig kørsel ud over 54 km, hvis kørslen sker i egen bil, og offentlig befordring ikke kan anvendes.

### 3.1. Hovedreglen. § 9 C. stk. 1-3.

§ 9 C har karakter af private udgifter, der giver ret til fradrag i standardiseret form. Fradragstaksten, der fastsættes af Ligningsrådet, tilsigter at dække de variable omkostninger ved at holde bil.

Fradraget foretages i den skattepligtige indkomst. Begrænsningen af fradragsretten for lønmodtageres udgifter med det ikke-fradragsberettigede bundbeløb på 3.500 kr. (1991) gælder ikke befordringsudgifter.

Som nævnt gives intet fradrag for daglig befordring på indtil 20 km.

Fra 21 til 54 km incl. udgør kilometersatsen 1,15 kr. og over 54 km udgør satsen 0,2875 kr. pr. km.

Fradrag efter § 9 C skønnes i 1991 at foretages af ca. 800.000 personer. Det samlede fradrag udgør ca. 4,7 mia. kr., svarende til en skattemæssig værdi på ca. 2,4 mia. kr. Heraf udgør den kommunale del ca. 1,4 mia. kr. Det gennemsnitlige befordringsfradrag er ca. 5.900 kr., svarende til en skatteværdi på ca. 3.050 kr. i en gennemsnitskommune.

### 3.1.1. Sædvanlig bopæl.

Fradrag efter ligningslovens § 9 C gives for befordring mellem den sædvanlige bopæl og arbejdsstedet.

I langt størsteparten af tilfældene volder fastlæggelsen af den sædvanlige bopæl ikke problemer. I tvivls-tilfælde foretages fastlæggelsen af den sædvanlige bopæl efter praksis ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium, heller ikke tilmelding til folkeregisteret.

I vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret.

Det lovmæssige kriterium for fastlæggelse af den sædvanlige bopæl i relation til befodringsfradraget er identisk med det kriterium, der gælder efter § 2, stk. 1, i lov om kommunal indkomstskat ved afgørelsen af, hvilken kommune der er skattekommune.

Til illustration af de i praksis forekommende problemer kan nævnes følgende afgørelser:

TfS 1987, 291 angik et tilfælde, hvor en skatteyder fik arbejde i Holstebro og i den forbindelse tog ophold hos sin moder i Skals. Han beholdt samtidig sin hidtidige bolig i Sorø for her i weekends at kunne møde sine børn, der ikke længere boede i huset til daglig. Landsretten mente ikke, at ejendommen i Sorø kunne anses for sædvanlig bopæl, hvorfor han ikke fik fradrag for befordring mellem Holstebro og Sorø.

I T&S nyt 1991, nr. 5, side 282 er refereret en landskatteretsafgørelse, hvorefter en konstabel blev anset for at have bolig i sin oprindelige hjemby, hvor han havde opretholdt en bolig, uanset at kommunen, hvor

kasernen var beliggende og hvor han havde lejet kvarter, havde forlangt, at han skulle tilmelde sig folkeregistret dér.

Befordring fra og til sommerbolig berettiger ikke til fradrag i det omfang, fradraget vil overstige fradraget for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdspladsen.

### 3.1.2. Arbejdsplads.

Fradrag efter § 9 C indrømmes alle, der har en arbejdsplads. Afgørende for, om der foreligger en arbejdsplads, der berettiger til befordringsfradrag, er, om den pågældende udfører arbejde til nytte for sin arbejdsgiver, jf. Højesterets domme i TfS 1991. 7 og 8 om henholdsvis en EFG-elev og en sygehjælperelev, der ikke var berettiget til befordringsfradrag. Uden for bestemmelsen falder derfor f.eks. uddannelsessøgende under skoleophold og arbejdsledige, der modtager uddannelsesstilbud som alternativ til jobtilbud.

En kaserne anses for en arbejdsplads. Værnepligtige m.v. er derfor berettigede til fradrag efter § 9 C, i det omfang de anses for at have sædvanlig bopæl på det sted, hvor de boede inden indkaldelsen, såfremt denne bopæl bevares. Dette gælder, uanset at de pågældende har fri befordring, jf. nedenfor under afsnittet om fri befordring.

Hvis en skatteyder har flere arbejdspladser, kan vedkommende være berettiget til fradrag efter § 9 B, eventuelt alene til en eller nogle af arbejdspladserne. Dette gælder f.eks. i tilfælde, hvor der er tale om befordring til et bijob, eller hvor intet job kan antages at være hovedjob. Denne problemstilling giver anledning til store forståelsesvanskeligheder. Der synes at være tale om fine afgrænsninger, herunder om der

arbejdes f.eks. 5 eller 7 timer på en arbejdsplads. Desuden er den skattemæssige behandling forskellig, alt efter om den pågældende skatteyder kører til sin bopæl mellem opholdene på de enkelte arbejdspladser eller direkte fra én arbejdsplads til en anden.

Problemerne i denne forbindelse må således ses i nøje sammenhæng med reglerne i § 9 B.

### 3.1.3. Antal arbejdsdage.

For at få godkendt fradrag efter § 9 C skal skatteyderen give skattemyndighederne oplysning om antallet af arbejdsdage med befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads. Fradraget gives for det faktiske antal arbejdsdage, hvor befordring har fundet sted. Der kan ikke beregnes fradrag for feriedage, sygedage, fridage og helligdage.

Det er svært at sige, i hvilket omfang dette krav har givet anledning til sager i praksis. Udgangspunktet er formentlig, at ligningsmyndighederne lægger skatteydernes angivelser til grund, medmindre skatteydernes tal synes åbenbart forkerte.

### 3.1.4. Flere daglige befordringer.

Fradrag kan foretages for det faktiske antal befordringer, idet der også er mulighed for at foretage fradrag for flere daglige befordringer til og fra arbejdspladsen.

Ved vurderingen af, om flere daglige befordringer berettiger til fradrag, lægges der vægt på længden af intervallerne mellem arbejdsperioderne og på mulighederne for at indtage måltider på arbejdspladsen. Eksempelvis vil der normalt ikke kunne gives fradrag for befordring til bopælen i frokostpausen, hvis der er kantine eller lignende til rådighed på arbejdspladsen.

### 3.1.5. Normal transportvej.

Fradrag efter § 9 C, stk. 2, foretages med et beløb beregnet på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Ligningsrådet.

I bemærkningerne til lovforslag om ændringen af transportfradrag hedder det: "Ved normal transportvej forstås den strækning, man efter de givne forhold, hvis man benytter bil, vil benytte udfra en hensyntagen til tidsmæssig forbrug og økonomisk rimelighed". Det fremgår videre, at denne definition kan åbne mulighed for uoverensstemmelser mellem skatteyderne og ligningsmyndighederne. Forslaget indeholdt derfor en bemyndigelse til skatteministeren til at fastsætte nærmere regler for, hvordan den normale transportvej skal fastsættes.

Sådanne regler fremgår nu af Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 769 af 19. november 1990. Her er normal transportvej ved bilkørsel defineret som den strækning, der skal tilbagelægges med bil under hensyntagen til 1) de givne geografiske forhold, 2) tidsmæssigt forbrug og 3) økonomisk rimelighed.

Definitionen er yderligere udbygget i cirkulære nr. 188 af 13. december 1984. Det hedder i cirkulæret, at der fortsat kan opstå spørgsmål om benyttelse af motorveje, omfartsveje, hovedveje o.lign. frem for en måske kortere strækning ad mindre veje. Ligningsmyndighederne skal i disse tilfælde lægge betydelig vægt på den skattepligtiges eget valg af transportvej, men må i øvrigt ud fra en samlet vurdering tage hensyn til de geografiske forhold, tidsmæssigt forbrug og økonomisk rimelighed.

Spørgsmålet giver i de fleste tilfælde ikke anledning til problemer, men der forekommer sager herom. Et eksempel herpå er Landsskatterettens afgørelse i Tfs

1991. 130, hvor fradrag blev indrømmet på grundlag af en af skatteyderen valgt transportvej, selv om denne var 18 km længere end den vej, myndighederne havde lagt til grund.

#### 3.1.6. Ekstraordinært lange afstande.

§ 9 C-fradraget er ubegrænset. Det betyder, at der er adgang til fradrag for f.eks. befordring København-Århus-København eller Madrid-København-Madrid. Fradraget beregnes også i disse tilfælde som udgangspunkt på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel. Færgetransport kan ikke medregnes ved opgørelsen af transportvejens længde, men udgiften til billigste personoverførsel med færge kan fradrages. Udgifter til flytransport kan ikke fradrages.

Som eksempel på transport til udlandet kan nævnes TfS 1987.477 (LR), hvorefter en SAS-pilot med arbejdssted i Danmark og bopæl i Spanien kunne fratække befodringsudgifter.

Fradrag efter § 9 C forudsætter ikke daglig befordring. Skatteydere, der alene foretager rejser mellem bopæl og arbejdsplads i weekends, er derfor også omfattet af bestemmelsen. Ved weekendkørsel beregnes alene ét bundfradrag på 20 km pr. weekend, jf. TfS 1988.563 (LSR).

#### 3.1.7. Færgetransport.

I Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 769 af 19. november 1990 er der fastsat særlige regler for beregning af befodringsfradrag for skatteydere, der på en del eller på hele strækningen mellem hjem og arbejdsplads må anvende færgetransport o.lign. Sådanne skatteydere kan mod dokumentation fratække den faktiske udgift til færgetransport m.v., dog således at fradraget kun kan foretages for den billigste billetpris, dvs. måneds-kort, rabatkort o.lign.

Fradrag begrænses med et beløb svarende til det beregnede befordringsfradrag for 20 km daglig befordring.

Hvis transporten med færge m.v. er kombineret med yderligere transport, kan normalfradraget benyttes for denne yderligere befordring. I disse tilfælde foretages begrænsningen i fradraget først i fradraget for yderligere transport.

Hvis skatteyderen ud over transport med færge m.v. har yderligere befordring, kan denne udgift fradrages efter reglerne om normalfradrag eller efter den under afsnit 3.2. omtalte særregel for bilister. Hvis denne yderligere befordring kun kan ske og sker med eget transportmiddel (ikke nødvendigvis bil), fordi offentlig befordring ikke kan anvendes, kan udgiften til medbringelse af dette transportmiddel ligeledes fratrækkes mod dokumentation for afholdte udgifter.

Ved afgørelsen af, om offentlig befordring kan anvendes, lægges reglerne om ventetid og transporttid m.v. til grund. Særreglen om færgetransport omfatter ikke flytransport, jf. TfS 1987.377.

#### 3.2. Særreglen § 9 C. stk. 4.

Skatteydere, der anvender egen bil til befordring mellem bopæl og arbejdsplads, kan anvende den særlige bilistregel i § 9 C, stk. 4, hvis offentlig befordring ikke kan anvendes, og hvis den daglige befordring overstiger 54 km.

Hvis betingelserne er opfyldt, kan skatteyderen foretage et befordringsfradrag beregnet med 1,05 kr. pr. km daglig kørsel ud over 20 km.

Da særreglen blev indføjet i 1985, forventedes den at fungere som en overgangsbestemmelse, idet man ville undgå, at skatteydere, der havde lang transport til

arbejde, og hvis privatekonomi var lagt an på et fradrag af en vis størrelse, blev ramt af de nye standardiserede fradragsregler. Imidlertid gælder bestemmelsen ikke alene for dem, som i 1985 havde langt til arbejde, men for alle skatteydere, som opfylder betingelserne.

Satsen på 1,05 kr. pr. km reguleres ikke årligt som de øvrige satser. Ved lovforslagets vedtagelse i 1984 blev det antaget, at prisudviklingen og dermed opjusteringen af de almindelige satser i løbet af en kortere årrække ville overflødiggøre særreglen, der derfor betragtedes som en midlertidig overgangsløsning. Med den nuværende prisudvikling er der imidlertid ingen udsigt til, at reglen inden for en overskuelig periode vil blive overflødig på grund af satsudligning.

Normalfradraget (dvs. 1,15 kr. for kørsel mellem 20 og 54 km og 0,2875 kr. for kørsel herudover (pr. 1. januar 1991)) kan vælges i stedet for det særlige fradrag på 1,05 kr. for al kørsel ud over 20 km. For 1990 skal den daglige befordring overstige 58 km, for at det kan betale sig at benytte særreglen.

Det fortsat store spring mellem normalsatserne ved kørsel udover 54 km og satsen efter særreglen har bevirket, at et stigende antal skatteydere søger at opnå fradrag efter særreglen.

Det kan med stor usikkerhed anslås, at ca. 50.000 personer benytter særreglen. Det samlede fradrag for denne gruppe skønnes at udgøre godt 0,9 mia.kr. En ophævelse af særreglen, således at alle med befordringsfradrag mellem hjem og arbejde får fradrag efter den gældende normalregel, skønnes at ville medføre en provenugevinst på ca. 165 mill. kr.

For skatteydere, der opfylder betingelserne for at bringe særreglen i anvendelse - jf. nedenfor - er de



til og med 1984 gældende regler i realiteten opretholdt. For denne gruppe af skatteydere er det vanskeligt administrerbare sondringer, som førte til lovændringen i 1985, opretholdt.

Antallet af skatteydere, der søger særreglen bragt i anvendelse, er ujævnt fordelt på de enkelte kommuner, men skatteyderne fordeler sig jævnt over hele landet. Særreglen har således ikke kun væsentlig betydning i kommuner i en vis afstand fra det beskæftigelsesmæssige og erhvervsmæssige centrum omkring København, men synes også at finde udstrakt anvendelse i kommuner uden for det sjællandske område.

Betingelserne for at bringe reglen i § 9 C, stk. 4, i anvendelse er - udover, at den daglige transport skal overstige 54 km - dels, at der anvendes egen bil til befordringen, dels at offentlig befordring ikke kan anvendes.

### 3.2.1. Egen bil.

For at bringe særreglen i ligningsloven § 9 C, stk. 4, i anvendelse, skal der til befordringen mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads benyttes "egen bil". Herved forstås også firmabil. Også en ægtefælles eller en samlevers bil er at betragte som egen bil, hvis iøvrigt parterne har fælles økonomi. Det fremgår af afgørelserne refereret i LSR 1980.129 og i Skat 1987, nr. 11, s. 796.

Problemet i relation til denne betingelse er, at ligningsmyndighederne har overordentlig svært ved at afgøre, om skatteyderen rent faktisk anvender egen bil til befordringen. Ganske vist indeholder cirkulære nr. 188 af 13. december 1984 en bestemmelse om, at den skattepligtige på behørig vis over for ligningsmyndighederne skal godtgøre, at egen bil rent faktisk anvendes. I praksis er det imidlertid yderst vanskeligt at

administrere og fortolke dette krav. Der er ikke hjemmel til at forlange kørselsregnskaber eller andet kontrolmateriale. Reelt er det derfor meget vanskeligt at kontrollere en skatteydere's oplysninger om, at egen bil anvendes dagligt.

### 3.2.2. Offentlig befordring uanvendelig.

Dernæst opstår spørgsmålet, hvad der ligger i "offentlig befordring", særlig i relation til halvoffentlige befordringsmuligheder. F.eks. er SAS's lufthavnsbus til lufthavnen i Kastrup ikke blevet anset for offentlig befordring, jf. LSR 1983.92.

Det er desuden et spørgsmål, hvornår mulighederne for at anvende offentlig befordring skal være til stede. Hvis skatteyderens egne dispositioner afskærer ham fra at benytte offentlig befordring, f.eks. ved tilrettelæggelse af arbejdstiden, godkender skattemyndighederne ikke fradrag for kørsel i egen bil, jf. LSR 1983.12.

Fradraget kan kun foretages for dage, hvor skatteyderen rent faktisk var været afskåret fra at anvende offentlig befordring, men ikke for dage, hvor der kunne anvendes offentlig befordring, LSR 1979.199.

Ved afgørelsen af spørgsmålet om, hvorvidt offentlig befordring kan anvendes, lægges vægt på to forhold: ventetid og transporttid, idet offentlig befordring ikke anses for anvendelig, hvis ventetiden eller transporttiden overstiger visse tidsmæssige grænser.

Ved vurderingen af, om ovennævnte kriterier foreligger, tages der hensyn til, hvilken af flere ruter med offentlig befordring det bl.a. af tidsmæssige grunde vil være naturligt og rimeligt at henvisе skatteyderen til at benytte.

Endvidere skal nævnes de særlige tredjedelsregler, der bl.a. muliggør fradrag efter særreglen, selv om kun en tredjedel af strækningen i princippet opfylder betingelsen efter særreglen, samt 1,8 km-reglen hvorefter fradrag kan foretages for hele strækningen, hvis der på den fra hjemmet fjerneste del af kørselruten findes en strækning uden offentlig befordring, og denne strækning er over 1,8 km.

Betingelsen om, at offentlig befordring ikke kan anvendes, indebærer reelt, at reglerne fra før 1985 fortsat er gældende for skatteydere under overgangsreglen. Reglen stiller således krav om ligningsmyndighedernes undersøgelse af køreplaner, opmåling af vejstrækninger, vurderinger af og diskussioner om, med hvilken hastighed man kan køre i egen bil for herved at kunne sammenholde den samlede daglige tidsbesparelse ved kørsel i egen bil med transporttiden ved offentlig befordring. Hver gang nye køreplaner træder i kraft, er det i princippet nødvendigt at foretage en fornyet vurdering af samtlige sager af denne karakter, idet transport- og ventetid ændres. De forenkede og lettere administrerbare regler har således ingen betydning for personer under særreglen.

### 3.2.3. Medbringelse af større genstande, herunder bilen, til brug under arbejdet.

For det tredje er det spørgsmålet, om medbringelse af større genstande, herunder bilen, til brug under arbejdet i sig selv berettiger til fradrag efter særreglen i stk. 4.

Problemstillingen knytter sig til særreglen for biler, men som det fremgår nedenfor, er der en flydende overgang til fradrag for udgifter til erhvervsmæssig befordring.

Udgangspunktet er, at den omstændighed, at skatteyderen skal benytte sin bil i arbejdstiden, ikke i sig selv medfører, at der kan gives fradrag efter særreglen. Derimod er der indgået et forlig i en landsretssag, hvorefter politiets tjenestehundeførere kan foretage fradrag efter særreglen, ligesom det er accepteret at medbringelse af musikinstrumenter m.v. kan berettige til fradrag efter særreglen.

Der verserer en landsretssag, hvor en skatteyder ønsker fradrag efter statsskattelovens § 6 a og ligningslovens § 9, stk. 1, ud fra den betragtning, at udgiften til befordring er driftsmæssig, hvis det er nødvendigt at medbringe bilen til arbejdsstedet.

Hertil kommer, at der i praksis nok er en glidende overgang mellem de tilfælde, hvor det primære mål med transporten er at befordre den skattepligtige, og de tilfælde, hvor der i realiteten er tale om en erhvervs-mæssig (vare-)transport, hvor den skattepligtiges befordring må anses for at have sekundær betydning.

## Kapitel 4

### Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 B

#### 4.1. Forholdet til øvrige bestemmelser, der hjemler fradrag for befordringsudgifter

Hjemmel til at foretage fradrag for befordringsudgifter findes i statsskattelovens § 6 a samt i ligningslovens §§ 9 B, C og D.

Ligningslovens bestemmelser regulerer personers egenbefordring i forbindelse med transport til, fra og mellem arbejdspladser.

Tankegangen bag reglerne i § 9 B er, at skatteydere, der har flere arbejdssteder, ikke har mulighed for at bo nær (alle) disse. De påføres derfor særlige befordringsudgifter, som kan fradrages med de faktiske beløb. Som et typisk eksempel kan nævnes personer, der foretager salgsopsøgende arbejde i store distrikter, eventuelt i hele landet.

Heroverfor står skatteydere, der har én fast arbejdsplads, og som derfor principielt har mulighed for at bosætte sig i nærheden af denne. Sådanne skatteydere belastes ikke af særlige befordringsudgifter og kan derfor alene fradrage befordringsudgifter med de lavere standardbeløb i § 9 C.

Udgangspunktet er, at § 9 B ikke hjemler fradrag for udgifter til befordring mellem bopæl og fast arbejdssted, men fradrag efter § 9 B for befordring mellem bopæl og arbejdssted indrømmes, når der er tale om befordring til et skiftende arbejdssted eller f.eks. i forbindelse med kørsel til et bijob.

#### 4.2. § 9 B

Efter bestemmelsen i § 9 B kan udgifter nødvendiggjort ved skiftende arbejdssted eller flere samtidige arbejdssteder fradrages, såfremt skatteyderen har to eller flere arbejdssteder uden for sin bopæl eller dennes umiddelbare nærhed.

Reglerne i § 9 B blev indført ved lov nr. 486 af 19. december 1951. Bestemmelsen er senest ændret ved lov nr. 452 af 8. december 1967, hvorved der indførtes en begrænsning, således at kun arbejdssteder uden for skatteyderens bopæl eller dennes umiddelbare nærhed kan tillægges betydning i relation til befodringsfradraget. I praksis anses umiddelbar nærhed at være inden for en afstand af 1,8 km fra skatteyderens hjem.

Forarbejderne til bestemmelsen indeholder ikke fortolkningsbidrag, men det er forudsat, at bestemmelsen med et par begrænsninger blot er en lovfæstelse af ligningsmyndighedernes praksis med hensyn til befodringsfradrag baseret på statsskattelovens § 6 a.

Efter praksis fra før lovfæstelsen blev der indrømmet fradragsret for ekstraordinære udgifter på grund af befodrning i forbindelse med erhvervet, dvs. de udgifter der lå ud over transportudgiften til arbejdsgiverens forretningssted.

Fradrag blev således typisk ydet alene for udgifter til befodrning mellem arbejdsstederne, f.eks. kørsel fra værksted til byggeplads. Befodringsudgifter foranlediget af mere end ét arbejdssted tillodes fradraget med et beløb svarende til den ved det sekundære arbejde foranledigede merudgift.

Også efter lovfæstelsen af fradrag for udgifter til befodrning til skiftende arbejdssted og flere samtidige arbejdssteder har der været lagt vægt på merudgifts-

synspunktet. Betragtningen kommer f.eks. til udtryk i reglerne om trekantkørsel. Praksis synes imidlertid samtidig at have udviklet sig således, at den fulde befodringsudgift i visse tilfælde kan fradrages, f.eks. hvor der udføres arbejde to steder samme dag, og hvor der ikke kan udsondres noget hovedarbejdssted. Der synes således at råde nogen usikkerhed for så vidt angår det nærmere omfang af fradragsretten.

Fradrag efter § 9 B er betinget af, at der er afholdt udgifter. Udgifterne er fradragsberettigede med de faktisk dokumenterede udgifter eller, hvis dokumentation ikke foreligger, med de af Ligningsrådet fastsatte satser for erhvervsmæssig kørsel.

Fradrag kan således ikke foretages, hvis der er ydet godtgørelse for udgifterne. Dette gælder såvel egentlig befodringsgodtgørelse som andre godtgørelser, herunder time- og dagpenge, der antages at indeholde kompensation for udgifter til befodrning.

Som en konsekvens af, at udgifterne anses for driftsomkostninger, kan selvstændige fradrage udgifterne i den personlige indkomst. Lønmodtagere kan alene foretage fradraget i den skattepligtige indkomst.

§ 9 B må dog siges, således som bestemmelsen er blevet administreret i praksis, ud over egentlige driftsmæssige udgifter at give fradrag for udgifter, der er uden driftsmæssig sammenhæng. Dette gør sig navnlig gældende på området flere samtidige arbejdssteder, hvor det i øvrigt undertiden synes at kunne afhænge af marginale forskelle, om fradrag indrømmes efter § 9 B eller § 9 C, jf. nærmere nedenfor under afsnit 4.4. om flere samtidige arbejdssteder.

§ 9 B indeholder som nævnt hjemmel til fradrag i to led: skiftende arbejdssted og flere samtidige arbejdssteder. I mange tilfælde volder det ikke problemer at

skelne mellem disse, men dette kan være tilfældet. Spørgsmålet har betydning, da fradrag ved skiftende arbejdssteder kun gives, hvis arbejdets karakter betinger skiftet, mens dette krav ikke stilles ved flere samtidige arbejdssteder. Som eksempel på den vanskelige afgrænsning kan nævnes TfS 1988.654.

I 1991 skønnes ca. 155.000 personer at benytte kørselsfradrag for skiftende arbejdssted og flere samtidige arbejdssteder med et samlet fradrag på ca. 1,6 mia. kr. Det gennemsnitlige fradrag er ca. 10.300 kr., svarende til en skatteværdi på ca. 5.300 kr. i en gennemsnitskommune.

#### 4.3. Skiftende arbejdssted

Ifølge ligningsvejledningen foreligger der skiftende arbejdssted, hvor en skatteyder i årets løb på grund af arbejdets (fagets) karakter har haft arbejde hos flere forskellige arbejdsgivere, samt endvidere hvor arbejdets karakter har nødvendiggjort, at skatteyderen i samme arbejdsgivers tjeneste har arbejdet forskellige steder.

##### 4.3.1 Arbejdets karakter

Det centrale kriterium for, om der foreligger skiftende arbejdssted, er arbejdets - fagets - karakter. Der skal være tale om arbejdssteder, der skifter geografisk på grund af arbejdets karakter. Heri ligger, at arbejdsfunktionen på et sted er tidsbegrænset på grund af arbejdets karakter. For eksempelvis bygningshåndværkere gælder således, at de skal udføre deres arbejde på arbejdssteder, der i princippet på forhånd er ukendte både geografisk og antalsmæssigt. Det er i domstolspraksis anerkendt, at det ved fortolkningen af S 9 B er berettiget at indlægge et særligt krav til stillingens karakter.



Som eksempler på professioner, der er anset for berettigede til fradrag efter § 9 B, kan ud over bygningshåndværkere nævnes montører, fiskere, serviceteknikere, tilsynsførende arkitekter og ingeniører, repræsentanter og revisorer.

Arbejdets karakter stilles i modsætning til ansættelsesvilkårene. Eksempelvis er det fastslået i Højesterets dom af 27. juni 1990, jf. TFS 1990.338, at en lærer, ansat som vikar af et kommunalt skolevæsen til at undervise på forskellige skoler, ikke var berettiget til fradrag efter § 9 B. Skatteyderens befordringsudgifter fandtes ikke nødvendiggjort ved skiftende arbejdssteder, idet han ved sin ansættelse havde forpligtet sig til ved arbejdstidens begyndelse at gøre tjeneste som vikar ved den skole i kommunen, hvor hans arbejde efter arbejdsgiverens bestemmelse skulle udføres.

Fradrag efter § 9 B er ligeledes med henvisning til ansættelsesvilkårene nægtet f.eks. politibetjente, fængselsfunktionærer og læger.

Kriteriet arbejdets (fagets) karakter indeholder i sin kerne et afgrænsningselement, som har været nogenlunde enkelt at arbejde med tidligere. Men det må erkendes, at det i dag giver afgrænsningsproblemer og kan forekomme urimeligt og fortsat må antages at ville give anledning til sager. Dette skyldes ikke mindst, at der i dag er en anden og mere varieret arbejdsstruktur og dermed et ændret befordringsmønster, end da reglerne i sin tid blev indført.

#### 4.3.2. Midlertidighed

Begrebet skiftende arbejdssted indebærer i sig selv, at arbejdsstedet ikke kan være fast, men skifter over tiden. I ligningspraksis har dette været udtrykt ved en tidsgrænse på indtil 1½ år, således at fradrag efter § 9 B blev nægtet, hvis arbejdet udførtes på samme arbejdsplads i en periode, der overskred denne grænse.

Ved Vestre Landsrets dom af 28. oktober 1988, jf. TfS 1988.654, statueredes det, at en ingeniør, der i en flerårig periode udførte arbejde på to arbejdspladser, var omfattet af § 9 B. Vestre Landsret udtalte, at den tidsmæssige begrænsning ikke havde støtte i lovordene eller i forarbejderne til bestemmelsen.

På baggrund af denne dom blev midlertidighedskravet opgivet, jf. SD-cirkulære 1989-24 af 22. juni 1989, hvoraf det fremgår, at skatteydere, der har skiftende arbejdssteder, skal have fradrag efter § 9 B uanset arbejdsperiodens længde.

Efter opgivelsen af midlertidighedskravet synes alene kriteriet arbejdets karakter at afgøre, om der foreligger skiftende arbejdssted eller permanente arbejdssteder.

#### 4.4. Flere samtidige arbejdssteder

4.4.1. Flere samtidige arbejdssteder foreligger efter ligningsvejledningens definition, hvor en skatteyder udfører arbejde forskellige steder samme dag. Dette gælder, både hvor der udføres arbejde på flere faste arbejdssteder for samme arbejdsgiver, og hvor der udføres arbejde på flere arbejdssteder for forskellige arbejdsgivere.

I forbindelse med reglerne om flere samtidige arbejdssteder kan der ikke peges på jobtyper, der berettiger til fradraget, idet der ikke - som ved skiftende arbejdssted - stilles særlige krav til arbejdets karakter.

Som kerneeksempel på skatteydere, der anvender reglerne om flere samtidige arbejdssteder, kan nævnes personer, der har ét fast job om dagen og et bijob en eller flere aftener, f.eks. undervisere. For befordringen til det faste dagjob er der fradrag efter § 9 C, mens der ind-

rømmes fradrag for befordringen til bijobbet efter § 9 B, eventuelt efter reglerne om trekantkørsel, jf. nedenfor.

Hvis en skatteyder har to job, der stort set er sideordnede, kan fradraget være af meget forskellig størrelse afhængig af den skatteretlige kvalifikation af jobbene. Fradraget vil således være forskelligt, alt efter om det enkelte job kan kvalificeres som et **hoved-** eller bijob.

4.4.2. Fradrag efter § 9 B indrømmes efter praksis også, hvor arbejde udføres forskellige steder på forskellige dage. Arbejdet kan udføres for én eller flere arbejdsgivere.

Situationen med én arbejdsgiver foreligger i en ren dyrket form, hvor en person permanent arbejder nogle dage på arbejdsgiverens værksted/lager og andre dage i dennes butik. Betragtningerne om anvendelse af § 9 B synes at følge det mønster, der er beskrevet ovenfor, hvor der udføres arbejde forskellige steder samme dag, men situationen er beslægtet med tilfælde, hvor der kan foreligge skiftende arbejdssted.

Hvor der er tale om arbejde for flere arbejdsgivere, synes fradrag kun indrømmet i ganske enkelte tilfælde. Som eksempel kan nævnes en situation, hvor en skatteyder på de fleste arbejdsdage har et (hoved) job og på enkelte dage et (bi)job, og hvor kørslen til bijobbet er anset for fradragsberettiget efter § 9 B.

#### 4.5. Hovedarbejdssted

Hvis en skatteyder har et hovedarbejdssted, men på grund af arbejdets karakter har udgående arbejde i stort omfang, opstår spørgsmålet, om der kan anerkendes fuldt fradrag for den samlede kørsel efter § 9 B, eller

om kørslen mellem hjem og hovedarbejdssted alene kan fradrages efter § 9 C.

Hovedreglen er, at møder skatteyderen hver dag hos arbejdsgiveren og derfra sendes ud til forskellige arbejdssteder, kan udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsgiverens forretningssted fratrækkes efter § 9 C, mens kørsel mellem arbejdsstederne vil falde ind under § 9 B. Hvis skatteyderen kører fra bopælen direkte til de forskellige arbejdssteder, vil udgifterne til kørslen kunne fratrækkes efter § 9 B.

I praksis anses hovedarbejdsstedet for et af flere skiftende eller samtidige arbejdssteder, hvis den væsentligste del af arbejdet udføres uden for arbejdsgiverens forretningssted, hvis der ikke er pligt til dagligt at møde her, og hvis den pågældende kun i meget begrænset omfang møder på hovedarbejdsstedet.

Højesteret har i dommen U 1980.50 fundet, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte disse retningslinjer. Hvor grænsen for hyppigheden af fremmøderne hos arbejdsgiveren præcis ligger, kan ikke siges, da det beror på vægtningen af alle tre betingelser.

#### 4.6. Trekantkørsel

I praksis er der opstillet regler omkring såkaldt trekantkørsel. Denne praksis er udviklet på baggrund af merudgiftssynspunktet.

Situationen foreligger, hvor skatteyderen har to arbejdssteder, der ikke ligger i umiddelbar nærhed af hinanden eller i umiddelbar nærhed af hjemmet, og hvor kørslen foregår således, at skatteyderen kører fra sin bopæl til det ene arbejdssted, derfra videre til det andet og tilbage til bopælen. Der anerkendes fradrag for kørsel tur-retur mellem de to arbejdssteder efter § 9 B, mens den resterende del af kørslen kan fratrækkes

efter § 9 C. Det fulde fradrag efter § 9 B gives i praksis efter en beregnet kørsel frem og tilbage mellem de to arbejdssteder, selv om skatteyderen kun kører den ene vej.

#### 4.7. Områdekørsel

Ved områdekørsel forstås, at en skatteyder har flere arbejdssteder, der alle eller for hovedpartens vedkommende ligger inden for et begrænset område i en vis afstand fra bopælen. Efter hidtidig praksis kunne skatteyderen fratrage udgifterne til kørslen mellem bopælen og området efter § 9 C, mens udgifterne til kørslen inden for området kunne fratrages efter § 9 B. Denne praksis var godkendt af domstolene, jf. Vestre Landsrets dom af 10. april 1970 i Meddelelser fra Skattedepartementet, april 1971, nr. 16, s. 77 f.

Landsskatteretten har imidlertid ved kendelse af 7. april 1988, jf. TfS 1988.390, statueret, at der i tilfælde, hvor arbejdsperioden med flere arbejdssteder i området ikke overstiger 1½ år, gives fuldt fradrag efter § 9 B for kørslen fra bopælen til arbejdsstederne.

Da 1\ års-reglen efter Vestre Landsrets dom af 28. oktober 1988, jf. TfS 1988.654, er ophævet, gælder der ikke længere særlige regler om kørsel til begrænset område, jf. SD-cirkulære 1989-24.

#### 4.7. Rangorden mellem § 9 B og § 9 C

Der findes tilfælde, hvor en skatteyder har skiftende arbejdssted eller flere samtidige arbejdssteder, men hvor den pågældende rent faktisk ikke påføres udgifter ved befordringen. Dette gælder f.eks., hvis en arbejdsgiver sørger for fri transport af de ansatte, eller hvis en skatteyder kører gratis med en anden, og hvor der efter praksis ikke sker beskatning af dette gode.

I disse tilfælde kan skatteyderen ikke udnytte fradraget efter § 9 B. I stedet vil skatteyderen ønske at foretage fradrag efter reglen i § 9 C ud fra en betragtning om, at § 9 C hjemler fradragsret, blot der sker befordring fra sædvanlig bopæl til én arbejdsplads. § 9 B anses ud fra denne betragtning alene at give en udvidet adgang til fradrag for skatteydere, der rent faktisk påføres ekstraordinære udgifter. Efter denne opfattelse skulle der således være valgfrihed mellem § 9 B og § 9 C.

Ved Østre Landsrets dom af 28. november 1990, jf. TfS 1990.545, blev det imidlertid fastslået, at en skatteyder, hvis befordring principielt er omfattet af § 9 B, men ikke medfører udgifter, ikke i stedet kan vælge at foretage fradrag efter § 9 C. Dommen er anket til Højesteret.

Spørgsmålet er behandlet i forbindelse med opgivelsen af 1½ års-reglen i SD-cirkulære 1989-24, hvori det hedder:

"For skatteydere, der har skiftende arbejdssteder og ikke selv afholder udgift til befordring hertil, betyder dette, at de ikke længere er berettiget til fradrag efter ligningslovens § 9 C, såfremt arbejdsperioden det enkelte sted overskrider 1½ år."

Landsrettens dom indebærer, at skatteydere med skiftende arbejdssted eller flere samtidige arbejdssteder og fri befordring ikke har ret til befodringsfradrag overhovedet, mens skatteydere med én arbejdsplads og fri befordring har fradragsret efter § 9 C.

Spørgsmålet er blevet aktuelt, efter at fradrag for udgifter til befordring mellem bopæl og arbejdsplads med virkning fra 1985 blev omlagt fra at være beregnet på grundlag af faktisk afholdte udgifter til et "normalfradrag", der alene beregnes på grundlag af afstanden

mellem sædvanlig bopæl og arbejdspladsen. § 9 **B** forblev ved denne lejlighed uændret.

## Kapitel 5

Statsskattelovens § 6 a

### 5.1. Forholdet til andre bestemmelser, der hjemler fradrag for befodringsudgifter

Fradrag for udgifter efter statsskattelovens § 6a, stk. 1 a, indrømmes, når der er tale om driftsomkostninger, dvs. udgifter der afholdes for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. For lønmodtagere gælder endvidere ligningslovens § 9, der regulerer de fradrag, hvortil der findes hjemmel andre steder i skattem Lovgivningen, herunder § 6 a.

Udgifter til transport af driftsmidler, materialer, varer o.lign. er fradragsberettigede efter statsskattelovens regler. Reglerne herom har også relevans i relation til personbefordring, jf. nedenfor.

Også udgifter til befordring af personer kan have karakter af driftsomkostninger. Driftsomkostningsbetragtningen er fastslået for så vidt angår udgifter til befordring nødvendiggjort ved skiftende arbejdssted eller flere samtidige arbejdssteder, jf. ligningslovens § 9 B. Der synes imidlertid at være et område herudover, hvor befodringsudgifter anses for driftsmæssige og dermed fradragsberettigede efter statsskattelovens regler.

Beløbsmæssigt er fradraget efter statsskattelovens § 6 a det samme som efter ligningslovens § 9 B, idet der er fradrag for faktiske udgifter. Lønmodtagere rammes dog for så vidt angår udgifter efter § 6 a af reglen i ligningslovens § 9, stk. 1, om bundgrænsen på 3.500 (1991).



## 5.2. Kurser mv.

Udgifter til befordring til kurser mv. anses for fradragsberettigede ud fra et driftsomkostningssynspunkt. Som eksempel på en afgørelse herom kan nævnes Vestre Landsrets dom i Tf 1986.463, hvor en gymnasielærer fik godkendt fradrag for befordring til en række faglige kurser som følge af deres umiddelbare tilknytning til lærerens undervisning. Der kan yderligere henvises til Landsskatterettens kendelser i TfS 1985.713 (krankursus og offshoresvejsekursus for smed og maskinarbejder) og i TfS 1990.136 (årskursus for folkeskolelærer).

## 5.3. Tilkaldevagt

Hvis skatteyderen skal møde på arbejdspladsen med meget kort varsel, kan fradraget foretages med den faktiske udgift til kørsel i egen bil. Hvor den faktiske udgifts størrelse ikke kan godtgøres, kan der ved kørsel i egen bil anerkendes fradrag med de af Ligningsrådet fastsatte satser for erhvervsmæssig kørsel.

Reglerne er bragt i anvendelse ved f.eks. læger, flykaptajner og lastoptagere. Hjemlen må antages at være statsskattelovens § 6 a. Der er således også indrømmet fradrag for tilkaldevagt i tilfælde, hvor der udelukkende er tale om befordring til én arbejdsplads. Det bemærkes dog, at § 9 B undertiden anføres som hjemmel; dette gælder f.eks. Landsskatterettens kendelse i TfS 1986.554.

Kørsel i forbindelse med varslingsstjeneste/varslingsøvelse i civilforsvaret betragtes i skattemæssig henseende som erhvervsmæssig kørsel.

## 5.4. Andre tilfælde

Mens § 6 a antages at indeholde hjemmel til fradrag i forbindelse med befordring til kurser mv., og § 6 a undertiden anses for at hjemle fradrag i forbindelse med

kørsel ved tilkaldevagt, synes spørgsmålet mere usikkert i andre tilfælde.

Spørgsmålet forekommer bl.a. i forbindelse med befordring til lokaliteter, der ikke kan opfattes som et arbejdssted eller en arbejdsplads i mere traditionel forstand, f.eks. kundebesøg, ærindekørsel til posthus eller lager, aflevering eller afhentning af materiale, kørsel til faglige møder o.lign. § 6 a synes at måtte være hjemlen, hvis begrebet "arbejdssted" i ligningslovens § 9 B skal fortolkes som en arbejdsplads i mere traditionel forstand.

Såfremt arbejdssted skal fortolkes blot som et sted, hvor der udføres en aktivitet, der har tilknytning til skatteyderens erhverv, kan § 9 B eventuelt antages at indeholde hjemmel til fradrag i disse situationer. I så fald gælder også begrænsningerne i § 9 B, f.eks. reglerne om hovedarbejdssted som et af flere skiftende arbejdssteder, trekantkørsel og 1,8 km grænsen.

Der synes at foreligge få offentliggjorte afgørelser til belysning af problemstillingen. Ved Vestre Landsrets dom i TfS 1986.463 fik en gymnasielærer godkendt fradrag for udgifter til befordring i forbindelse med dels tilrettelæggelse af ekskursioner dels undervisning af en elev, der var indlagt på et hospital. Retten fandt, at der i begge tilfælde var en direkte og umiddelbar tilknytning til sagsøgerens indkomsterhvervelse, hvorfor udgifterne var fradragsberettigede efter statskattelovens § 6, stk. 1 a.

Spørgsmålet om anvendelse af § 6 a har foreligget i en dom afsagt af Østre Landsret den 8. maj 1991. Sagen drejede sig om, hvorvidt det forhold, at en skatteyder medbringer varer til sin arbejdsplads, kan begrunde fradrag for befodringsudgifter efter § 6 a. Af dommen fremgår det, at selv om formålet med at afholde biludgiften til dels har været som angivet i § 6 a, stk. 1, litra a, var der ikke tilstrækkeligt grundlag for at

fravige de almindelige regler i ligningslovens §§ 9 B og 9 C, hvorefter udgifter til kørsel mellem hjem og hovedarbejdssted anses for private. Fradrag efter § 6 a blev herefter nægtet.

Det bemærkes, at politiets tjenestehundeførere efter praksis anses at have adgang til fradrag for kørsel i egen bil efter reglerne i ligningslovens § 9 C, stk. 4.

## Kapitel 6

### **Beskrivelse af de gældende regler i ligningslovens § 9 D.**

Såfremt en skatteyder godtgør at have særlige udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads som følge af invaliditet eller kronisk sygdom, anvendes reglerne i § 9 C ikke.

Skatteyderen kan i stedet anvende reglerne i ligningslovens § 9 D og fratække sine faktiske befodringsudgifter efter reduktion med et bundfradrag.

Bundfradraget udgør 2.000 kr., bortset fra tilfælde hvor:

1. Offentlig befordring kan anvendes, og udgiften her- til ikke overstiger 2.000 kr., (i de tilfælde udgør bundfradraget udgiften til billigste offentlige transportmiddel).
2. Offentlig befordring ikke er anvendelig, og den år- lige kørsel er meget begrænset, (udgiften hertil beregnet efter Ligningsrådets satser for privat kørsel i egen bil overstiger ikke 2.000 kr.)

I sygdomstilfælde er det en betingelse for at anvende reglen, at sygdommen er kronisk, hvilket i praksis forstås således, at der skal være tale om en uheldelig eller i det mindste en langvarig sygdom, der nødvendig- gør en dyrere transportform, hvorimod øgede transport- udgifter som følge af sygdom af ikke-varig karakter ik- ke berettiger til omhandlede fradrag.

Det er ikke en forudsætning for at anvende § 9 D, at der er tale om befordring mellem den invalides sædvan- lige bopæl og arbejdsstedet. Der kan f.eks. også gives

fradrag for befordringsudgifter mellem sommerhus og arbejdssted.

Bestemmelsen omfatter derimod ikke udgifter i forbindelse med befordring mellem bolig og uddannelsesinstitution.

## Kapitel 7

### **Beskrivelse af de gældende regler om beskatning af fri befordring og befordringsgodtgørelse.**

Som led i et ansættelsesforhold betaler arbejdsgiveren undertiden den ansattes transport til og fra arbejdsstedet eller mellem flere arbejdssteder. Denne form for fri befordring sker typisk ved, at den ansatte får stillet en firmabil til rådighed. Arbejdsgiveren kan imidlertid også yde den ansatte "fri befordring" i form af frikort eller frirejser til offentlige transportmidler, frikørsel i arbejdsgiverens bil eller fælles kørsel i arbejdsgiverens bil.

Udtrykket "fri befordring" omfatter også tilfælde, hvor arbejdsgiveren ikke betaler transportudgifterne til og fra arbejdsstedet, men disse i stedet afholdes helt eller delvis af trediemand. Det drejer sig om tilfælde af samkørsel, hvor den skattepligtige kører sammen med en kollega, nabo eller lignende til og fra arbejdsstedet.

Som så mange andre "frynsegoder" er fri befordring principielt skattepligtig efter statsskattelovens § 4. I den forbindelse tænkes der alene på privatkørsel, herunder kørsel omfattet af § 9 C. Befordring i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel er således ikke skattepligtig indkomst, idet kørslen sker i arbejdsgiverens tjeneste. I praksis gennemføres beskatning af fri befordring dog ikke ved alle former for fri transport.

#### 7.1.1. Firmabil

Får den ansatte stillet en bil til rådighed af arbejdsgiveren (typisk en personbil), og arbejdsgiveren afholder kørselsudgifterne, skal den ansatte medregne værdien af den private kørsel i firmabilen ved opgørelsen af den personlige indkomst. I den forbindelse

anses kørsel mellem hjem og arbejdssted (§ 9 **C-kørsel**) for privat kørsel.

For så vidt angår opgørelsen af den private kørsel vil ligningsmyndighederne - såfremt den skattepligtige fører kørebog, som på fyldestgørende måde viser fordelingen mellem privat- og erhvervsmæssig kørsel - lægge kørebogens udvisende til grund for opgørelsen. Er der ikke ført kilometerregnskab, må den skattepligtige selvangive den private kørsel efter et skøn. Normalt anerkendes en privat kørsel på 8.000 km årligt med tillæg af kørsel mellem hjemmet og arbejdsstedet (§ 9 C-kørsel) og eventuel kørsel til sommerhus.

Reglerne for beskatning af fri bil er fastsat af Ligningsrådet senest ved SD-cirkulære 1987-32.

Det følger af dette cirkulære, at når arbejdsgiveren betaler alle udgifter i forbindelse med kørslen, beskattes der med en sats pr. km. Satsen er fastsat under hensyn til bilens nyværdi m.v. og nedsættes til 1/3 efter 10.000 km's årlig kørsel. For de første 10.000 km's kørsel er satsen mindst 3 kr. pr. km og højst 8 kr. pr. km. Ved kørsel over 10.000 km er satsen højst 1,50 kr. pr. km.

Afholder skatteyderen selv en del af udgifterne, f.eks. til benzin eller lignende, reduceres den samlede værdi af privat kørsel hermed, således som den er opgjort efter cirkulærets regler. Reduktionen kan også ske skønsmæssigt.

Som modstykke til beskatning af værdien af privat kørsel i arbejdsgiverens bil har skatteyderen fradrag for sin kørsel mellem hjemmet og arbejdspladsen efter § 9 C. Befordringsfradraget pr. km er dog altid mindre end den sats, der beskattes med, hvilket har givet anledning til kritik af størrelsen af Ligningsrådets satser. I den forbindelse er det blevet fremført, at værdien af

fri bil for kørsel hjem-arbejdssted ikke bør være større end fradraget efter § 9 C. Domstolene har dog anerkendt, at Ligningsrådets satser skal lægges til grund, jf. ØLD af 10. oktober 1983 (skd. 68.50).

#### 7.1.2. Fri kørsel i arbejdsgiverens bil.

Har en ansat fået stillet arbejdsgiverens bil til rådighed, fordi den skal anvendes til kørsel i arbejdsgiverens tjenste, f.eks. en tankvogn eller en kassevogn på gule nummerplader, beskattes den pågældende som udgangspunkt ikke af privat kørsel, idet bilen anses for uegnet hertil.

Beskatning finder i praksis kun sted i det omfang vedkommende gør gældende, at bilen faktisk anvendes til kørsel mellem hjem og arbejdssted, og at der ønskes fradrag efter § 9 C for denne kørsel.

Værdien af fri bil ansættes i disse tilfælde skønsmæssigt, således at den svarer til fradraget efter § 9 C. Den skattemæssige værdi af fri bil og befodringsfradraget udligner således hinanden. Dette gælder også efter skattereformen, hvor værdien af fri bil er personlig indkomst og befodringsfradraget er et ligningsmæssigt fradrag.

#### 7.1.3. Frireise med fly.

Nogle arbejdsgivere yder deres ansatte fri befodrning ved hel eller delvis frirejse med fly. I det omfang "rejsen" sker mellem hjem og arbejdssted (§ 9 C-befodrning) beskattes den pågældende af frirejsen.

Beslutningen om at gennemføre en lønaccessoriebeskatning af frirejse med fly er truffet af Ligningsrådet i 1987 og offentliggjort ved SD-cirkulære 1987-42. Beskatningen er gennemført fra og med indkomståret 1988.



Værdien af frirejsten fastsættes således, at den svarer til det befodringsfradrag efter § 9 C, som den skattepligtige foretager. Værdien af frirejsten og befodringsfradraget udligner således hinanden. Foretager den skattepligtige ikke noget befodringsfradrag, beskattes frirejsten ikke.

#### 7.1.4. Frikort til offentlige transportmidler.

Som udgangspunkt beskattes denne form for fri befodrning ikke. Der er dog gjort undtagelse herfra for så vidt angår medlemmer af Folketinget, ministre og danske medlemmer af Europa-Parlamentet. "Beskatningen" er gennemført ved, at man i bestemmelsen i § 9 C, stk. 6, har afskåret ovennævnte persongruppe fra at foretage fradrag for befodrning i forbindelse med folketingshvervet m.v. Fradragsretten bortfalder også, selv om frikortet eller frirejsten kun anvendes til en del af befodrningen.

#### 7.1.5. Frirejse med offentlige transportmidler.

Nogle offentligt ansatte, f.eks. militærfolk, der er udstationerede, modtager af deres arbejdsgiver en "frirejse" hjem hver anden weekend. Frirejsten udgør beløbet til billigste offentlige transport mellem udstationeringsstedet og bopælen. Udgangspunktet er, at sådanne "frirejser" ikke beskattes.

I det omfang den skattepligtige samtidig foretager fradrag for befodrning mellem udstationeringsstedet og bopælen, beskattes frirejsten dog. Er det beløb, der skal indtægtsføres, større end befodringsfradraget, reguleres den skattepligtiges ansættelse således, at værdien af frirejsten og befodringsfradraget modsvarer hinanden.

#### 7.1.6. Fælleskørsel i arbejdsgiverens bus m.v.

Stiller arbejdsgiveren en bus, mandsskabsvogn m.v. til rådighed for transport af flere ansatte, sker der ingen beskatning af værdien heraf, heller ikke hos den, der eventuelt har bilen parkeret ved sin bopæl.

#### 7.1.7. Samkørsel med kollegaer m.fl.

Gratis kørsel med en kollega, nabo eller lignende, beskattes ikke.

#### 7.2. Befordringsgodtgørelser.

I forbindelse med gennemførelsen af skattereformen ændredes den trækfri befordringsgodtgørelse til en skattefri godtgørelse. Formålet hermed var at sikre lønmodtagerne den samme udgiftsdækning som før skattereformen.

Ved at gøre godtgørelserne skattefrie undgik man, at skatteyderne skulle indtægtsføre befordringsgodtgørelsen som personlig indkomst, der beskattes med op til ca. 68 pct., mens befordringsfradraget fradrages som et ligningsmæssigt fradrag, hvor fradragsværdien er ca. 52 pct.

Godtgørelser, som udbetales af arbejdsgiveren for udgifter, lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, skal som udgangspunkt medregnes til lønmodtagerens personlige indkomst, jf. ligningslovens § 9, stk. 5. Dette gælder dog ikke befordringsgodtgørelser, der udbetales efter statsskattelovens § 5 d eller ligningslovens § 9, stk. 5, 2. pkt. Begge bestemmelser forudsætter, at der er tale om erhvervmæssig kørsel.

Skattefri befordringsgodtgørelse udbetales efter en sats pr. kørt km fastsat af Ligningsrådet. Satsen for § 5 d-uddelserne fastsættes af Finansministeriet, jf. Fi-

nansministeriets cirkulære nr. 242 af 17. december 1990.

Satserne er ens, idet Ligningsrådet regulerer sine satser efter Finansministeriets satser.

Satserne pr. 1. januar 1991 for erhvervsmæssig kørsel i egen bil er offentliggjort i TS-cirkulære 1990-48 og er følgende:

- kørsel indtil 12.000 km/årligt 2,20 kr. pr. km
- kørsel udover 12.000 km/årligt 1,15 kr. pr. km.

For benyttelse af egen motorcykel er satsen 1,15 kr. pr. km.

#### 7.2.1. Statsskattelovens § 5 d

I medfør af statsskattelovens § 5 d kan offentligt ansatte og andre, der udøver offentlige hverv, modtage befordringsgodtgørelse skattefrit, når godtgørelsen er oppebåret under udførelsen af offentligt hverv, der har nødvendiggjort ophold uden for hjemstedskommunen (tjenestestedskommunen). Ydes der godtgørelse for kørsel hjem-arbejde er godtgørelsen skattepligtig.

Bestemmelsen i statsskattelovens § 5 d finder kun anvendelse på udbetalinger fra staten, danske kommuner og De Europæiske Fællesskaber, jf. ligningslovens § 9, stk. 8.

Hvis der foretages erhvervsmæssig kørsel i forbindelse med et offentligt hverv, og kørslen ikke medfører ophold uden for hjemstedskommunen, kan der ikke ydes godtgørelse efter § 5 d. Sådan erhvervsmæssig kørsel kan i stedet godtgøres efter ligningslovens § 9, stk. 5.

### 7.2.2. Ligningslovens § 9. stk. 5.

Skattefri udbetaling af befordringsgodtgørelse i henhold til ligningslovens § 9, stk. 5, kan ske til lønmodtagere samt til medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, råd og lignende. Desuden kan selvstændige erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen og holder bilen uden for virksomheden, anvende reglerne om skattefri befordringsgodtgørelse.

Skattefri udbetaling af befordringsgodtgørelse kan kun ske for udgifter, som påføres den enkelte som en følge af arbejdet og kun med de af Ligningsrådets fastsatte beløb. Det betyder, at der kun kan ydes skattefri befordringsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel, dvs. kørsel omfattet af § 9 B.

Det er en forudsætning for udbetalingen, at arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af kørte kilometer. Arbejdsgiveren skal endvidere oplyse ligningsmyndighederne om, hvilke af de ansatte, der har modtaget skattefri befordringsgodtgørelse. Dette sker via oplysningssedlen S74, der skal indsendes til skattemyndighederne. Der skal ikke ved opgørelsen af den samlede årlige kørsel i arbejdsgiverens tjeneste tages hensyn til lønmodtagerens eventuelle kørsel for en anden arbejdsgiver.

Udbetaler en arbejdsgiver faste månedlige eller årlige beløb uafhængig af det faktiske antal kørte kilometer, er godtgørelsen skattepligtig.

Det er arbejdsgiverkontrollen, der fører tilsyn med, om betingelserne for skattefri udbetaling er opfyldt.

## Kapitel 8

### **Forslag til ændringer af ligningslovens § 9 C.**

Ved lovændringen i 1985 gennemførtes en væsentlig forenkling af reglerne om, hvorledes omkostningerne ved befordringen mellem hjem og arbejde opgøres.

Som tidligere nævnt var udgangspunktet for befodringsfradraget de faktiske omkostninger ved offentlig befodrning. Hvis offentlig befodrning konkret ikke kunne benyttes, udgjorde fradraget i princippet en del af de faktiske udgifter til befodrning i egen bil m.v. mellem hjem og arbejde.

For langt hovedparten af skatteydere med fradrag for befodringsudgifter erstattedes denne individuelle opgørelse af befodringsomkostningerne med en standardiseret opgørelse, hvor alene kilometerafstanden er afgørende. Derimod er både de faktiske omkostninger og den benyttede befodringsform uden betydning.

For skatteydere, der er omfattet af den særlige regel for befodrning i egen bil i ligningslovens § 9 C, stk. 4, har den faktiske befodringsform derimod fortsat betydning.

De problemer af forståelsesmæssig og især administrativ karakter i relation til § 9 C, der er konstateret i praksis efter lovændringen i 1985, knytter sig i det væsentlige til befodrningssituationer, der er omfattet af særreglen i § 9 C, stk. 4, hvor befodringsmuligheden og den faktiske befodringsform og dermed i princippet også de faktiske befodringsudgifter fortsat er af betydning.

Nedenfor beskrives en række elementer ved opgørelsen af fradrag for befodrning efter § 9 C, hvor ændringer kan overvejes med henblik på at gøre bestemmelsen klarere.

Først vurderes eventuelle modeller til forenkling af opgørelsen af selve befordringen. Dernæst vurderes eventuelle ændringer af reglerne om opgørelsen af befordringsudgiften.

### 8.1. Opgørelse af befordringen.

#### 8.1.1. Sædvanlig bopæl.

Efter de gældende regler fastlægges bopælen efter en samlet vurdering af, hvilket sted der er centrum for den pågældendes livsinteresser.

Den mest nærliggende mulighed for at erstatte denne samlede vurdering med et fast kriterium ville være at lægge folkeregistertilmeldingen til grund. Enhver er pligtig til inden 5 dage efter en flytning at foretage anmeldelse til folkeregisteret, hvor den nye bopæl er beliggende.

Såfremt folkeregisteradressen gøres til det eneste kriterium for fastlæggelsen af bopælen, vil dette betyde, at der skal gives fradrag for befordring, der ikke svarer til den faktiske, såfremt den pågældende i en periode har taget ophold uden for bopælen.

I praksis vil dette næppe forekomme rimeligt, og det vil derfor formentlig være nødvendigt med en række modifikationer, hvilket risikoen for omgåelse sandsynligvis også vil tilsige.

Således må folkeregisteradressen eksempelvis erstattes af det sted, hvor den pågældende i overvejende grad har sit natophold, hvor de to adresser ikke er sammenfaldende. Realiteten af en sådan regel vil næppe afvige væsentligt fra, hvad der idag er resultatet af den samlede vurdering, i hvilken folkeregistertilmeldingen tillægges en væsentlig betydning.

En lovmæssig regulering, der foreskriver, at folkeregisteradressen er udgangspunktet, men at denne konkret skal fraviges, idet det faktiske opholdssted skal lægges til grund, synes desuden at have den virkning, at der i højere grad end efter de gældende regler skal ydes befodringsfradrag for kørsel fra relativt kortvarige opholdssteder uden for den sædvanlige bopæl.

En ændring af fastlæggelsen af bopælskriteriet i relation til befodringsfradragreglerne synes endelig at måtte forudsætte en tilsvarende ændring af bopælskriteriet ved fastlæggelse af den kommunale skattepligt, jf. § 2, stk. 1, i lov om kommunal skattepligt, således at bopæl fortsat fastlægges efter samme retningslinier.

På denne baggrund kan det konkluderes, at det næppe vil være muligt eller hensigtsmæssigt at søge bopælskriteriet standardiseret.

#### 8.1.2. Arbejdsplads.

Problemer i forbindelse med fastlæggelse af arbejdspladsen synes i det væsentlige at opstå, hvor skatteyderen har flere arbejdspladser.

Kørsel til flere samtidige arbejdspladser berettiger efter de gældende regler til fradrag efter ligningslovens § 9 B. Det gælder, uanset om der er tale om flere samtidige arbejdspladser for samme arbejdsgiver, eller om der er tale om flere selvstændige arbejdsforhold.

I forbindelse med omtalen af eventuelle ændringer af § 9 B nedenfor i kapitel 9 overvejes det, om det fortsat er velbegrundet at anse alle disse befodringsssituationer for omfattet af reglerne om erhvervsmæssigt begrundet befodrning.

En konsekvens af den i kapitel 9 beskrevne godtgørelsesmodel er, at befordring til permanente, samtidige arbejdspladser fremover i givet fald alene vil berettige til fradrag efter § 9 C, uanset om der foreligger en eller flere arbejdsgivere.

I den ligeledes i kapitel 9 omtalte mindre vidtgående genopretningsmodel nævnes desuden den mulighed, at alene befordring til samtidige arbejdssteder inden for et og samme ansættelsesforhold skal berettige til fradrag efter § 9 B.

Synspunktet er, at i hvertfald de tilfælde, hvor der udføres flere uafhængige jobs, principielt ikke adskiller sig fra normal befordring omfattet af § 9 C.

En forenkling af fastlæggelse af begrebet arbejdsplads kunne derfor bestå i at anse befordring til flere uafhængige arbejdspladser for omfattet af reglen i § 9 C.

Skatteyderen vil herefter kunne fradrage den samlede, faktisk udførte daglige befordring efter § 9 C med anvendelse af ét bundfradrag. Heri ligger, at den skattepligtige kan foretage fradrag for returbefordring både mellem hjem og hovedarbejdssted og mellem hjem og biarbejdssted, såfremt den pågældende rent faktisk kører mellem de to arbejdssteder via hjemmet.

### 8.1.3. Antal arbejdsdage.

I stedet for at yde befodringsfradrag pr. faktisk arbejdsdag kan der peges på den mulighed, at der ydes fradrag for et fast antal arbejdsdage - eksempelvis 220 eller 240 pr. år eller 20 dage pr. reel arbejdsmåned. Befodringsfradraget vil herved være uafhængigt af ekstra befordring til biarbejde eller af manglende befordring i perioder med rejser, ferie, sygdom eller arbejdsløshed.



Imidlertid vil en standardisering af antallet af arbejdsdage formentlig i mange tilfælde opleves som urimeligt. Hertil kommer, at denne ændring i hvert fald ikke lader sig gennemføre sideløbende med den under afsnit 8.1.2. skitserede, hvor der netop tages hensyn til ekstra befordring til bijobs.

#### 8.1.4. Flere daglige befordringer.

I lighed med den ovenfor under afsnit 8.1.3. nævnte standardiseringsmulighed kan § 9 C ændres således, at der alene kan ydes fradrag for én daglig transport eller alene fradrag for en daglig transport pr. job. Det relativt høje bundfradrag i den daglige befordring betyder dog formentlig, at behovet for en begrænsning må anses for ringe.

#### 8.1.5. Normal transport.

En forenkling kan gennemføres ved at standardisere transportvejen.

Mest vidtgående i denne retning vil det være at udarbejde egentlige afstandszoner, eksempelvis baseret på de offentlige transportmidlers takstzoner. På dette grundlag vil det være muligt at udarbejde afstandstabeller, der umiddelbart viser den transportafstand, der berettiger til fradrag.

En anden vidtgående mulighed er at beregne transportvejen som afstanden mellem hjem og arbejdsplads i fugleflugtslinie.

Bortset fra de praktiske problemer i hvert fald fastsættelsen af afstandszoner vil afstedkomme, vil standardiseringer af denne art næppe kunne udarbejdes, således at de vil kunne accepteres som rimelige. Et fælles træk vil være, at afstanden mellem den faktiske be-

fordring og den, der ydes fradrag for, kan blive meget stor.

En mindre vidtgående ændring består i at forlade begrebet normal transportvej til fordel for den korteste transportvej. Dette vil indebære, at det ikke længere vil være muligt ved beregning af befodringsfradraget at tage hensyn til faktorer som tidsmæssigt forbrug og økonomisk rimelighed.

Heri vil givetvis ligge en forenkling. En medvirkende årsag hertil er, at såfremt en bilist får godkendt fradrag beregnet efter en omvej - eksempelvis ved kørsel ad en omfartsvej - vil også skatteydere, der benytter offentlig befodrning, have ret til øget fradrag, uanset at den offentlige befodrning følger en mere direkte vej. Desuden vil en standardisering bestående i, at den korteste vejstrækning mellem bopælen og arbejdspladsen lægges til grund ved opgørelsen af fradraget, indebære, at det ikke er nødvendigt nærmere at undersøge tidsmæssige og økonomiske forhold og disses indbyrdes relationer.

Indgår færgetransport i befodrningen mellem hjem og arbejdsplads vil en vis forenkling kunne opnås, såfremt befodringsfradraget opgøres efter helt sædvanlige regler for landtransporten med tillæg af den faktiske udgift for færgetransporten beregnet efter billigste overfartsmulighed. Dette indebærer, at der ikke kan ydes fradrag for overførsel af eget transportmiddel, uanset at dette faktisk benyttes.

## 8.2. Opgørelse af befodringsudgiften.

Som tidligere nævnt synes problemerne i relation til ligningslovens § 9 C især at knytte sig til de situationer, hvor befodringsmuligheden og den faktiske befodringsudgift fortsat tillægges betydning for fradragets

størrelse - det vil sige de situationer, der er omfattet af særreglen om befordring i egen bil i § 9 C, stk. 4.

Et andet forhold, der medvirker til, at der opstår mange problemer i forbindelse med § 9 C, er, at fradraget er anvendt af så mange skatteydere.

De væsentligste forenklinger af § 9 C-fradraget synes derfor at skulle henføres til reglerne om opgørelse af den fradragsberettigede befordringsudgift - således at forstå, at væsentlige ændringer af særreglen og en forhøjelse af bundfradraget for den fradragsberettigede daglige kørsel fra de nuværende 20 km vil være de ændringer, som vil give den største forenklingmæssige effekt.

#### 8.2.1. Provenuændring ved forhøjelse af kiloroeterbundgrænsen for befordring hjem/arbejdsplads.

I tabel 1 er vist skøn over merprovenuet ved alternative bundgrænser for befordringsfradraget samt antallet af personer, der som følge heraf mister fradraget. De øvrige regler inkl. særreglen bevares.

Ved en kilometerbundgrænse på 40 km skønnes ca. 470.000 personer, eller ca. 60 pct. af samtlige personer med befordringsfradrag for transport mellem hjem og arbejdsplads, at miste retten til befordringsfradrag. Det samlede merprovenu andrager ca. 1,4 mia. kr., heraf udgør den kommunale andel ca. 0,8 mia. kr.

Tabel 1. Merprovenu og antal berørte personer ved forskellige bundgrænser for befordringsfradrag hjem/arbejdsplads. 1991.

Kilometerbundgrænse for befordringsfradrag hjem/arbejde	Antal personer, der mister fradraget	Antal med fradrag	Merprovenu
km	(1.000)	(1.000)	ca. mia. kr.
20 (gældende regler)	-	795	-
25	150	645	0,5
30	285	510	0,9
35	390	405	1,2
40	<b>470</b>	325	1,4
50	590	205	1,8
54	<b>640</b>	155	1,9

**Lovmodelberegninger på basis af stikprøve på ca. 0,3 pct. af befolkningen.**

### 8.2.2. Modeller til forenkling af befordringsfradraget hjem/arbejdsplads.

En provenuneutral forenkling af befordringsfradraget kunne være at afskaffe særreglen og samtidig forhøje kilometerbundgrænsen og anvende provenuet heraf til at forhøje satsen for kilometer udover 54 km samt eventuelt forhøje 54 km.-grænsen.

Med dette udgangspunkt er i det følgende belyst tre alternative modeller, der skønnes stort set at være provenuneutral.

#### Model 1.

Særreglen ophæves, og der gives 1,15 kr. for samtlige km ud over 30 km pr. dag.

Denne model medfører en meget forenklet beregning af befordringsfradraget. Ulempen ved modellen er formentlig, at den giver **overkompensation** for skatteydere med meget lang befordring mellem hjem og arbejdsplads.

Model 2.

Særreglen ophæves. Fradrag for befordring gives efter følgende regler.

0 - 25 km:	Intet fradrag
26 - 54 km:	1,15 kr. pr. km pr. dag.
over 54 km:	0,83 kr. pr. km pr. dag.

Model 2 indebærer en moderat forhøjelse af bundgrænsen, mens det nuværende skalaknæk ved 54 km i daglig befordring bevares. For kørsel ud over 54 km pr. dag forhøjes satsen fra ca. 29 øre til 83 øre pr. km.

Model 3.

Særreglen ophæves. Fradrag for befordring gives efter følgende regler:

0 - 25 km:	Intet fradrag.
26 - 95 km:	1,15 kr. pr. km pr. dag.
over 95 km:	0,575 kr. pr. km pr. dag.

Model 3 indebærer, som model 2, en moderat forhøjelse af bundgrænsen og bevarer den knækkede fradragsskala for skatteydere med mere end 95 km i daglig transport, der for kilometer ud over grænsen får halv takst.

I tabel 2 er vist de fordelingsmæssige virkninger af de tre modeller.

Tabel 2. Virkning af model 1, model 2 og model 3 for personer, der efter gældende regler benytter § 9 C. befordring hjem/arbejdsplads.

	Model 1 (30 km./1,15 kr.)	Model 2 (25-54 km/ 1,15 kr. og over 54 km/ 0,83 kr.)	Model 3 (25-95 km/ 1.15 kr og over 95 km/ 0,575 kr.)
	Antal personer	Antal personer	Antal personer
<b>Skattelettelse</b>	(1.000)	(1.000)	(1.000)
kr.			
over 10.000	20	10	10
10.000 - 5.000	15	15	20
5.000 - 1.000	35	40	45
under 1.000	15	20	30
<b>Ialt, personer</b>	<b>85</b>	<b>85</b>	<b>105</b>
Ialt, mill. kr.	735	475	425
<b>Skattestigning</b>			
kr.			
under 1.000	275	685	680
1.000 - 2.500	435	20	7
over 2.500	0	5	3
<b>Ialt, personer</b>	<b>710</b>	<b>710</b>	<b>690</b>
Ialt, mill. kr.	725	465	425
<b>Alle</b>	<b>795</b>	<b>795</b>	<b>795</b>
Ialt, mill. kr.	+10	+10	0

Lovmodelberegninger på basis af stikprøve på ca. 0,3 pct. af befolkningen.

Model 1 skønnes at medføre skattelettelser for ca. 85.000 eller godt 10 pct. af det samlede antal personer med fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads. Heraf skønnes ca. 20.000 personer at få en lettelse over 10.000 kr.

For at opnå en skattelettelse er det nødvendigt for personer, der i dag anvender normalreglen, at have en samlet daglig befordring over 67 km. For personer der anvender særreglen kræver det en samlet daglig befordring, der overstiger 135 km for at få en skattelettelse, jf. figuren side 61.

En person med samlet daglig befordring på 180 km har efter gældende regler et årligt fradrag på ca. 17.800 kr., såfremt vedkommende benytter normalreglen, og på ca. 37.000 kr. ved benyttelse af særreglen.

Model 1 vil medføre et årligt fradrag på ca. 38.000 kr. hvilket svarer til en skattelettelse på ca. 10.500 kr. for en person, der benytter normalreglen, og ca. 500 kr. for en person der benytter særreglen.

Ca. 710.000 personer skønnes at få en skattestigning, heraf ca. 275.000 under 1.000 kr. og ca. 435.000 på mellem 1.000 og 2.500 kr. Der er her tale om personer, der bliver ramt af forhøjelsen af bundgrænsen.

Model 2 medfører skattestigninger for samtlige personer, der efter gældende regler anvender særreglen. Dette skyldes fortrinsvis den lavere takst for kørsel over 54 km. For personer, der idag benytter **normalreglen**, medfører model 2 skattestigninger for personer, der har under 65 km i samlet daglig befordring, og lettelser for kørsel herudover.

Ca. 5.000 personer skønnes at få skattestigninger over 2.500 kr. (gennemsnitligt ca. 3.400 kr.)

Efter model 3 skønnes ca. 20.000 flere personer at få skattelettelser end efter model 1 og 2. Det skyldes, at den samlede daglige befordring for personer, der i dag anvender normalreglen, her skal overstige 60 km for at få skattelettelse mod henholdsvis 67 km og 65 km ved model 1.

Anvendes særreglen efter de gældende regler, vil personer, der har mellem 78 - 99 km pr. dag i transport, opnå en skattelettelse, mens skattelettelsen vendes til skattestigning, hvis den daglige befordring overstiger 99 km, jf. figuren.

Af de ca. 690.000 personer, der får skattestigninger efter model 3, får kun ca. 10.000 personer skattestigninger over 1.000 kr., heraf ca. 3.000 over 2.500 kr. (gennemsnitligt ca. 5.400 kr.). Der er her alene tale om personer, der efter gældende regler anvender særreglen.

Model 2 vil for personer med meget lang befordring (147 km pr. dag) medføre større skattelettelser end model 3. Det skyldes, at den forhøjede sats for kørsel over 54 km pr. dag, overstiger fordelene ved at få forlænget knækket på fradragsskalaen til 95 km.

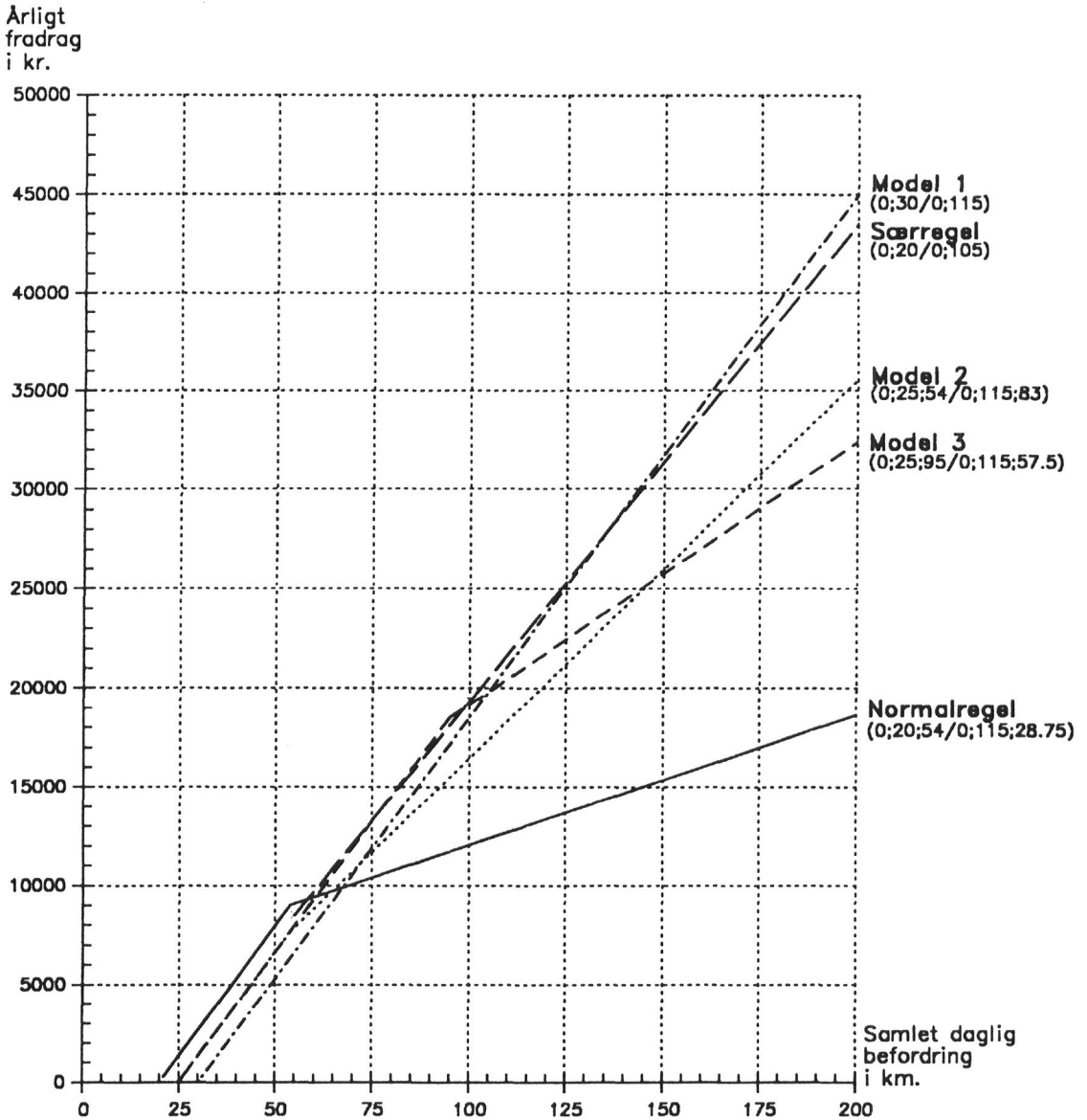
Samtlige modeller vil medføre en generel forbedring af befodringsfradraget efter de almindelige regler ved længere transportafstande. Herved opnås tillige, at § 9 C bliver bedre egnet til at løse de problemer, der opstår i forbindelse med en eventuel skærpelse af reglerne i den nugældende § 9 B, idet en vis kompensation herfor ydes gennem den ændrede udformning af § 9 C.

Det bemærkes, at samtlige modeller - såvel som andre ændringer i satser og bundgrænsen - kan have en byrdeforskydende effekt for de enkelte kommuner.

8.2.3, Principielt vil der kunne argumenteres for indførelse af endnu et trin i km-satserne, således at kørsel ud over en særlig lang afstand alene berettiger til en yderligere nedsat km-sats. Baggrunden herfor er, at en høj km-sats især i tilfælde, hvor der benyttes oftestlig befordring over lange afstande, kan give en vis **overkompensation**. Hverken forenklingmæssige eller provenumæssige grunde taler imidlertid for en sådan model.



Samlet årligt befordringsfradrag mellem hjem og arbejde ved anvendelse af normalregel, særregel og model 1,2 og 3.



#### 8.2.4. Begrænsninger i anvendelsesområdet for særreglen i § 9 C, stk. 4.

Som tidligere nævnt var særreglen om fradrag efter en fast sats på 1,05 kr. for al kørsel i egen bil udover 20 km ved lovændringen i 1984 tænkt som en overgangsordning, idet prisudviklingen forudsattes at udhule bestemmelsen, der dermed ville få betydning for stadig færre skatteydere og blive betydningsløs efter en kortere årrække.

Som omtalt er der ingen snarlig udsigt til, at reglen vil blive betydningsløs. Hertil kommer, at særreglen i dag afføder væsentlige forståelsesmæssige og administrative problemer, ligesom reglen betyder, at i det væsentlige identiske befordringer berettiger til meget forskellige fradrag, alt efter om betingelserne for at bringe særreglen i anvendelse er opfyldt eller ej.

Det må formodes, at den vanskeligt tilgængelige særregel ved lovændringen kunne accepteres ud fra en forventning om, at reglen ville få ringe og stadigt aftagende betydning. En forventning, der altså ikke har vist sig berettiget med den ændrede udvikling i inflationen.

Tidligere er omtalt den mulighed at erstatte særreglen af en generel forhøjelse af de almindelige km-satser.

En anden mulighed er en gradvis aftrapning af § 9 C, stk. 4, hvorved satsen for daglig befordring på indtil 54 km bringes op på det almindelige niveau, samtidig med at satsen for befordring ud over 54 km over f.eks. en 5-årig periode aftrappes til niveauet efter reglen i § 9 C, stk. 1-3.

### 8.3. Indberetningspligt m.v.

Etablering af en obligatorisk indberetningsordning for arbejdsgiverne af det beregnede fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads ville indebære både administrative og forståelsesmæssige fordele. Indberetningspligt ville således muliggøre, at oplysninger om befodringsfradraget kunne fortrykkes på selvangivelsen.

Imidlertid er det næppe realistisk at pålægge arbejdsgiverne en sådan indberetningspligt, set i lyset af de fortsat mange konkrete elementer, der indgår ved beregning af befodringsfradraget. Indberetningspligten stiller med andre ord så store krav til standardisering af befodringsfradragetsreglerne, at der opstår et misforhold mellem fordelene ved indberetningsordningen og generne ved de nødvendige standardiseringer. En indberetningsordning forudsætter desuden i det mindste en række undtagelser - eksempelvis i situationer, hvor den ansatte har haft flere forskellige jobs.

En mindre vidtgående ordning, der i det væsentlige vil indebære de samme fordele, består i, at befodringsfradraget fortrykkes på selvangivelsen i de situationer, hvor det fremgår af de oplysninger, myndighederne er i besiddelse af, at både bopæl og arbejdsplads er uændret i forhold til det foregående år. Ordningen svarer således til den, der eksisterer for ejendomsoplysninger.

## Kapitel 9

### **Forslag til ændring af ligningslovens § 9 B.**

Mens de problemer, der kan konstateres i forbindelse med reglen i ligningslovens § 9 C, hovedsageligt knytter sig til opgørelsen af den fradragsberettigede befordringsudgift, består problemerne i relation til § 9 B i sin nuværende udformning især i, at grænserne for denne bestemmelse ikke er klare. Det er i praksis vanskeligt at afgøre, om en arbejdssituation og den hertil knyttede befordring er af en sådan art, at den berettiger til fradrag efter § 9 B. Et meget beslægtet problem består i, at det ofte er vanskeligt at afgøre, hvor stor en del af den samlede befordringsudgift, der skal henføres til § 9 B.

Problemerne synes således i vidt omfang at kunne henføres til, at det ikke er klart, hvilket område der ønskes omfattet af denne bestemmelse, ligesom der findes befordringssituationer, der efter gældende praksis er omfattet af bestemmelsen, uanset at disse befordringer efter deres art nærmest synes at måtte sidestilles med befordring omfattet af § 9 C.

En afklaring af området omfattet af § 9 B forudsætter som én mulighed, at denne bestemmelse erstattes af en bestemmelse, hvor der søges udformet helt nye regler om den skattemæssige behandling af udgifter til erhvervmæssig befordring.

Et alternativ hertil er at søge gennem enkeltstående forslag at afklare de enkelte tvivlspunkter, som praksis har fremvist i relation til § 9 B. Et sådant forsøg gøres nedenfor under afsnittet om genopretning af bestemmelsen i § 9 B.

### 9.1. Beskrivelse af godtgørelsesmodellen.

§ 9 B i sin nuværende udformning omfatter erhvervsmæssig befordring, det vil sige befordring, som anses for udført i arbejdsgiverens interesse.

Som tidligere omtalt er hovedområdet for den befordring, der omfattes af § 9 B, at befordringen på grund af arbejdet ikke sker til ét permanent arbejdssted, men til arbejdssteder, der enten med jævne mellemrum eller til stadighed forandres.

I praksis har det vist sig meget vanskeligt at udsondre de befordringssituationer, som skal henføres til § 9 B, fra andre befordringssituationer.

Det forhold, at befordringen udføres i arbejdsgivers interesse, taler for at anse udgifterne til befordringen for den ansatte uvedkommende. Derimod bør udgifter til befordring, der udføres i arbejdsgiverens interesse, afholdes af arbejdsgiveren. Hermed følger også, at det bør være et anliggende mellem arbejdsgiver og den ansatte at tilvejebringe en ordning, hvorefter den ansatte friholdes for de omkostninger, der er forbundet med befordringen i arbejdsgivers interesse.

En ordning, hvorefter erhvervsmæssig befordring er uden økonomiske og dermed skattemæssige følger for den ansatte, kan tilvejebringes ved at lade en godtgørelsesordning erstatte de gældende regler om fradrag efter ligningslovens § 9 B og kørselsgodtgørelse efter ligningslovens § 9, stk. 5.

I stedet for en regel om, hvornår erhvervsmæssige befordringsudgifter kan fradrages, kan der således indføres en regel om at godtgørelse, som arbejdsgiveren yder for befordring til en arbejdsplads, er skattefri for modtageren - dvs. den ansatte, der udfører befordringen.

Som nævnt er det særlige forhold, der har ført til reglen i § 9 B, at befordring ikke foregår til et permanent arbejdssted, men til et skiftende eller flere samtidige arbejdssteder. Foregår befordringen derimod til et permanent arbejdssted, skal fradraget ydes efter § 9 C.

En væsentlig forenkling og tydeliggørelse af reglerne om befordring i arbejdsgivers tjeneste kan opnås ved at erstatte § 9 B's subjektive betingelser med en fast objektiv regel, hvorefter skattefri godtgørelse kan ydes i en given periode.

Efter forløbet af denne periode på samme arbejdssted bliver befordringssituationen principielt identisk med den sædvanlige befordring mellem bolig og arbejdsplads omfattet af § 9 C. Fra dette tidspunkt er der ikke længere omstændigheder, der tilsiger en særlig skattemæssig behandling af befordringsudgifterne. Derfor skal der ikke kunne ydes skattefri godtgørelse fra dette tidspunkt, hvorimod befordringen skal omfattes af den almindelige regel i § 9 C.

Som nærmere beskrevet nedenfor kan der herefter peges på en godtgørelsesordning, hvorefter en arbejdsgiver kan yde den ansatte skattefri godtgørelse efter Ligningsrådets satser for udgifter til befordring til og fra samme arbejdsplads eller arbejdspladser i indtil eksempelvis 60 dage. Hvis arbejdsgiveren yder godtgørelse i en længere periode, beskattes godtgørelsen herefter som et lønaccessorium.

Mere konkret er fordelene ved den beskrevne godtgørelsesordning, at en lang række sondringer, hvor der i praksis lægges vægt på rent marginale forskelle, erstattes med det rent objektive kriterium, om opholdet er midlertidigt eller permanent, idet det overstiger en vis periode.

I bilaget til denne redegørelse er der optrykt et eksempel på størrelsen af fradrag for ens befordring for forskellige lønmodtagergrupper. Til yderligere illustration af, at de gældende regler kan give forståelsesmæssige vanskeligheder, er der nedenfor gengivet et praktisk eksempel, hvor skatteydere med forskellige arbejdsområder i en periode arbejder på samme byggeplads - f.eks. Storebæltsprojektet. I eksemplet er forudsat, at alle beskæftigede bor i en afstand af 100 km fra arbejdspladsen og således har en daglig befordring på 200 km.

Byggepladsingeniører og montører anses efter § 9 B for at have skiftende arbejdssted, idet det er en følge af arbejdets eller fagets karakter, at arbejdspladsen med jævne mellemrum skifter geografisk. Disse faggrupper kan derfor efter de nugældende regler indgå aftale med arbejdsgiveren om udbetaling af skattefri godtgørelse efter ligningslovens § 9, stk. 5. De har også den alternative mulighed selv at foretage fradrag efter § 9 B.

Fradraget kan foretages med de faktiske udgifter eller med Ligningsrådets satser for erhvervsmæssige kørsel, der er 2,20 kr. pr. km indtil 12.000 km årligt og 1,15 kr. pr. km herefter. Anvendes Ligningsrådets satser kan der gives et fradrag på 440 kr. pr. dag, indtil kørslen overstiger 12.000 km. Herefter udgør fradraget 230 kr. pr. dag. De samme satser gælder for skattefri godtgørelse.

Tegnstueingeniører og kontorassistenter anses derimod efter praksis for ikke at have skiftende arbejdssted, da det ikke anses for en følge af arbejdets eller fagets karakter, at arbejdsstedet er skiftende. Disse grupper af ansatte har - selv om befordringssituationen er identisk med de ovenfor nævnte - hverken mulighed for at få skattefri godtgørelse eller fradrag efter § 9 B. Begge grupper har derimod alene ret til fradrag efter § 9 C. Hvis offentlig befordring ikke kan anvendes

des, og befordringen foretages i egen bil, kan der gives fradrag efter særreglen i § 9 C, stk. 4. Fradraget efter de almindelige regler er 81 kr. pr. dag og 189 kr. pr. dag efter særreglen.

Det bemærkes, at den daglige befordring efter de beskrevne regler for alle 4 grupper kan strække sig over flere år - i eksemplet i samtlige år, det tager at bygge Storebæltsforbindelsen.

Eksempler på skatteyderes skattemæssige situation i forbindelse med daglig befordring fra bopæl til byggepladsen ved Storebælt. Godtgørelser/fradrag er opgjort på årsbasis.

	Mulighed for skattefri godtgørelse	Fradrag efter § 9 B (bil)	Fradrag efter § 9 C	
			stk. 1-3	stk. 4 (egen bil)
Byggeplads-ingeniør	ja (63.200)	63.200 kr.		
Tegnestue-ingeniør	nej	intet	17.837 kr.	41.580 kr.
Montør	ja (63.200)	63.200 kr.		
Kontor-assistent	nej	intet	17.837 kr.	41.580 kr.

Gennemføres en godtgørelsesordning som beskrevet ovenfor, vil arbejdsgiveren som udgangspunkt kunne udbetale godtgørelse for samtlige 4 grupper i op til 60 dage i den pågældende situation. På fradragssiden vil alle 4 grupper have adgang til fradrag af samme størrelse efter § 9 C. Hermed vil de omtalte grupper blive stillet skattemæssigt ens.

I det følgende vil godtgørelsesmodellens enkelte elementer blive gennemgået, og de problemstillinger, der naturligt knytter sig til den, vil blive beskrevet.



På baggrund af denne gennemgang trækkes hovedlinierne i modellen op i afsnit 9.1.16. I det efterfølgende afsnit 9.1.17, gennemgås virkningerne af modellen på forskellige lønmodtagergrupper.

#### 9.1.1. Kriterierne for godtgørelsesmodellen.

Efter de gældende regler er det kun kørsel omfattet af § 9 B, der berettiger til udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse.

Spørgsmålet er, om det er hensigtsmæssigt i den ny ordning at kræve, at godtgørelsen kun kan udbetales, hvis kørslen har været erhvervsmæssig. Det vil i så fald kræve en velafgrænset definition på erhvervsmæssig kørsel, hvor det vil være nærliggende at anvende praksis efter § 9 B som retningsgivende for, om denne betingelse er opfyldt. Dette medfører imidlertid utvivlsomt, at de problemer, man i dag har på § 9 B-området, vil blive videreført i den nye ordning.

Endvidere er der næppe behov for at knytte betingelsen om erhvervsmæssig kørsel til ordningen, jf. straks nedenfor under afsnit 9.1.2 samt afsnit 9.1.4.

Undlader man at opstille betingelser ud over, at der skal være tale om kørsel til en arbejdsplads i en begrænset periode, undgår man derimod at skulle tage stilling til, om kørslen er erhvervsmæssigt begrundet, hvilket vil være administrativt enkelt.

9.1.2. Det vil antageligt være umuligt at opstille en definition af begrebet "arbejdsplads", der ikke vil give samme afgrænsningsvanskeligheder, som man kender i dag. Begrebet "arbejdsplads" må som udgangspunkt være identisk med det tilsvarende begreb i § 9 C. Herved bliver fradragssiden efter § 9 C - jf. nedenfor - også parallel til godtgørelsessiden rent begrebsmæssigt.

Som nævnt ovenfor må behovet for at fastlægge begrebet formodes at være mindre ud fra den betragtning, at arbejdsgiveren typisk kun vil gå med til at udbetale befordringsgodtgørelse, hvor dette er erhvervsmæssigt begrundet.

Som vejledning for hvornår en godtgørelse kan udbetales, kunne det overvejes at afgrænse begrebet negativt. Det vil herefter kunne præciseres, at tjenstlig kørsel, der forudsætter, at hovedformålet med kørslen ikke er personbefordring, falder uden for begrebet "kørsel til arbejdssted".

9.1.3. Der vil formentlig heller ikke være noget problem med at afgøre, om arbejdspladsen er den samme. Det afgørende må være, om kørslen foregår til samme fysiske lokalitet.

#### 9.1.4. Beregning af antal dage.

Ordningen med, at skattefri godtgørelse kan udbetales et vist antal dage, er inspireret af de gældende regler om rejsegodtgørelse. Efter disse regler kan der udbetales skattefri godtgørelse i op til 28 dage, hvorefter den skattefri godtgørelse nedtrappes.

Det har været overvejet, om skattefri befordringsgodtgørelse efter den foreslåede ordning tilsvarende skulle begrænses til kun at angå 28 dage. Bortset fra det praktiske forhold, at de 28 dage vil være kendt fra rejsegodtgørelsesreglerne, er der dog ikke særlig grund til at lægge sig fast på lige netop 28 dage.

Antallet af dage med skattefri godtgørelse vil således kunne være lavere eller højere end 28 dage.

Som nævnt ovenfor under afsnit 9.1.1. findes der ikke at være behov for at stille krav om, at befordringen til arbejdsstedet skal have været erhvervsmæssig. Det

er derfor i princippet muligt at opnå godtgørelse for kørsel mellem hjem og fast arbejdssted (§ 9 C-kørsel). Fastsættes antallet af godtgørelsesberettigede arbejdsdage til et relativt stort antal dage, må betænkelig-hederne set ud fra en fiskal betragtning alt andet lige blive større.

Desuden må man antage, at jo længere tid et arbejde er om at blive udført et givent arbejdssted uden for arbejdsgiverens faste arbejdssted, jo mere sandsynligt er det, at arbejdsgiveren arrangerer befordring til arbejdsstedet for de ansatte i form af firmabus eller lignende.

Hvis der kun kan udbetales skattefri godtgørelse for kørsel til et arbejdssted i 28 dage, vil der omvendt være en række tilfælde, hvor 28 dages-reglen kan virke for snæver. Eksempelvis vil håndværkeren, der i løbet af et år har arbejde 4-5 forskellige steder af længere varighed, kun kunne opnå godtgørelse i 28 dage for kørsel til hvert sted, hvilket må betragtes som en væsentlig stramning i forhold til i dag, hvor fradrag for al befordring til de midlertidige arbejdspladser vil kunne ske efter § 9 B.

Dette kunne tale for, at man forøger antallet af dage med skattefri godtgørelse til f.eks. 60 dage svarende til ca. 3 måneder. Hermed vil man kunne tilgodese gruppen af håndværkere og andre, der kan tænkes at have forskellige arbejdssteder i længere tid ad gangen. Antallet af personer, der modtager skattefri godtgørelse, påvirkes ikke af, at perioden, inden for hvilken godtgørelsen kan ydes skattefrit, forlænges.

Desuden kan man anføre, at der i mange tilfælde ikke er behov for at tælle dage, såfremt antallet af dage sættes til 60, idet det på forhånd er klart, at arbejdet vil kunne udføres inden for 60 dage. Arbejdsgiverens administration af ordningen vil i sådanne tilfælde være af beskedent omfang.

Som nævnt vil antallet af dage kunne være større eller mindre. I det følgende er en periode på 60 dage valgt, eftersom den forekommer at være mest rimelig og derfor skønnes at kunne accepteres bedst.

Et centralt element i godtgørelsesordningen er, hvordan antallet af dage beregnes, og hvilke betingelser, der skal være opfyldt, for at perioden bliver afbrudt i den forstand, at der indledes en ny periode, der giver ret til skattefri godtgørelse.

De 60 dage beregnes som arbejdsdage, der ikke tilbringes på et eller flere andre arbejdssteder. I perioden medregnes med andre ord ikke feriedage, sygedage, week-ends eller andre dage, hvor der ikke udføres arbejde. Deltidsansatte medregner kun arbejdsdage; til gengæld medregnes enhver arbejdsdag uanset længde.

Mens feriedage m.v. således kun forlænger - ikke afbryder perioden - kan det tænkes, at arbejdet i slutningen af 60 dages-perioden vil blive henlagt til et nyt sted - alene for at afbryde 60 dages-perioden. Genoptages arbejdet derefter på det oprindelige arbejdssted, løber en ny 60 dages-periode.

Risikoen for at reglen anvendes på denne måde er formentlig lille og begrænset til fåtallige fag, hvor det er muligt at flytte omkring med medarbejderne.

Imidlertid vil der næppe være særlige problemer knyttet til indførelse af en værnsregel.

Herefter skal 60 dages-perioden alene afbrydes ved, at der tilbringes en vis periode - eksempelvis 14 dage i træk - på et nyt arbejdssted.

Forlades det oprindelige arbejdssted efter f.eks. 59 dage, og arbejdes der et andet sted i 1-13 dage, hvor-

efter arbejdet på det oprindelige arbejdssted fortsættes, kan der kun ydes godtgørelse for yderligere 1 dag for befordring til det oprindelige arbejdssted. Kun hvis der tilbringes mindst 14 arbejdsdage andetsteds i træk, afbrydes perioden det første arbejdssted. Det vil sige, at kun i dette tilfælde begynder en ny **60 dages-**periode at løbe, såfremt arbejdet på den oprindelige arbejdsplads genoptages.

#### 9.1.5. Satser.

Udbetaling efter godtgørelsesordningen vil kunne ske med beløb, der svarer til dem, der i dag udbetales efter Ligningsrådets satser for erhvervsmæssig kørsel. Der henvises i den forbindelse til kapitel 7.

#### 9.1.6. Udbetaling med lønreduktion.

Ligesom efter de gældende regler om rejse- og kørselsgodtgørelse vil den skattefrie godtgørelse kunne udbetales med en reduktion af lønindtægt. Modregning skal i så fald ske inden for den enkelte periode.

#### 9.1.7. Udlæg efter regning.

Efter de gældende regler om rejse- og befordringsgodtgørelse skal der i tilfælde, hvor arbejdsgiveren afholder rejse- og befordringsudgifterne direkte, ikke ske medregning af beløbet til den skattepligtig indkomst hos lønmodtageren. Udgifterne er da afholdt som "udlæg efter regning".

Endvidere gælder, at arbejdsgiveren ikke kan dække udgifter som udlæg efter regning mod en tilsvarende reduktion af lønmodtagerens løn. Dette skyldes, at udgifter, som arbejdsgiveren afholder på denne måde, må være egentlige arbejdsgiverudgifter i modsætning til lønmodtagerudgifter.

Endelig kan der - hvis der udbetales skattefri rejse-  
godtgørelse efter Ligningsrådets satser for de første  
28 dage - ikke gives refusion for udgifter afholdt som  
"udlæg efter regning" efter den 28. dag .

Tilsvarende "forbud" vil i en ny godtgørelsesordning  
harmonere godt med, at der efter den 60. dag gives  
fradrag efter § 9 C.

Hvis arbejdsgiveren desuagtet afholder lønmodtageres  
udgifter til befordring f.eks. til buskort eller **taxa-**  
kørsel, må arbejdsgiverens udbetaling i konsekvens af  
synspunktet betragtes som et lønaccessorium og beskat-  
tes som sådant.

#### 9.1.8. Ophævelsen af statsskattelovens § 6 a vedrørende befordringsudgifter.

Det må anses for nødvendigt, at det i en lovregel ud-  
trykkeligt bliver fastslået, at lønmodtagere ikke har  
fradrag efter statsskattelovens § 6a for befordringsud-  
gifter, herunder udgifter ved tjenstlig kørsel.

For så vidt angår udgifter ved tjenstlig kørsel måtte  
disse i givet fald afholdes direkte af arbejdsgiveren.  
Hvis arbejdsgiveren afholder udgifterne, vil denne have  
fradrag herfor efter statsskattelovens § 6a.

Hvis lønmodtageren ikke kan opnå fradrag for udgifter  
til tjenstlig kørsel, kan det være en bedre løsning for  
lønmodtageren at få arbejdsgiveren til at stille en  
særlig bil til rådighed for den slags kørsel.

Ophæves adgangen for lønmodtageren til at opnå fradrag  
for kørselsudgifter efter statsskattelovens § 6 a, vil  
udgifter ved f.eks. kørsel i forbindelse med tilkalde-  
vagt og efteruddannelseskurser desuden ikke kunne fra-  
drages af lønmodtageren efter denne bestemmelse, men  
kan fradrages efter § 9 C.

### 9.1.9. Dokumentationskrav.

Arbejdsgiverens udbetaling af kørselsgodtgørelse i de 60 dage må ske på grundlag af lønmodtagerens dokumentation i form af kilometerstand for bilen for kørselens begyndelse og afslutning på de dage, hvor der udbetales godtgørelse (på ugeseddel eller lignende).

Arbejdsgiverens grundlag for udbetalinger hviler således på lønmodtagerens dokumentation. Arbejdsgiveren skal påse, at betingelserne er opfyldt for at godtgørelsen kan udbetales, men ordningen påfører som sådan ikke arbejdsgiveren nogen ekstra administration i forhold til de gældende regler om kørselsgodtgørelse. Noget andet er, at flere arbejdsgivere end i dag utvivlsomt vil skulle administrere den nye godtgørelsesordning, hvis § 9 B ophæves.

Baggrunden for kravet om at lønmodtageren skal oplyse om kilometerstand er ønsket om at sikre, at de relevante oplysninger bliver forelagt arbejdsgiverkontrollen på en standardiseret måde.

Når en lønmodtager, f.eks. en handelsrejsende, har to eller flere arbejdsgivere, er det spørgsmålet, om lønmodtageren bør kunne modtage fuld godtgørelse fra samtlige arbejdsgivere, når kørslen sker i alle arbejdsgivernes interesse.

Man må gå ud fra, at arbejdsgiveren er interesseret i at minimere sine omkostninger til den handelsrejsende så meget som muligt, hvorfor der som udgangspunkt næppe vil være et egentligt omgåelsesproblem.

Det vil desuden harmonere godt med de gældende regler om skattefri befordringsgodtgørelse, at der ikke tages hensyn til lønmodtagerens eventuelle kørsel for en anden arbejdsgiver, jf. afsnit 7.2.2.

9.1.10. Indberetning om udbetalte godtgørelser.

I lighed med hvad der i dag gælder for rejse- og befordringsgodtgørelsen, må arbejdsgiverne efter ordningen give indberetning til skattemyndighederne om udbetalte godtgørelser. Oplysningerne vil som i dag kunne fremgå af lønoplysningssedlen S74.

9.1.11. Indtægtsførsel af for stor godtgørelse.

Efter de gældende regler om rejse- og befordringsgodtgørelse skal der i tilfælde af udbetaling af beløb, der er større end Ligningsrådets satser, ske medregning af hele beløbet til lønmodtagerens personlige indkomst, medmindre arbejdsgiveren ved udbetaling af godtgørelsen foretager en klar opdeling og specificering af henholdsvis den skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse og supplerende løntillæg, jf. Skattedepartementets afgørelse i Tfs 1987.477.

Tilsvarende bør gælde i godtgørelsesmodellen, ligesom der skal ske medregning til personlig indkomst, såfremt godtgørelsen ydes ud over 60 dages-perioden, idet den da anses som et løntillæg.

9.1.12. Fradragsspørgsmålet.

Ophæves § 9 B, og bortfalder fradraget efter statsskatteovens § 6 a for lønmodtageres befordringsudgifter, vil der af fradragregler alene være § 9 C. Praktiseringen af denne bestemmelse forudsættes ændret ved en eventuel gennemførelse af godtgørelsesordningen således, at begrebet "arbejdsplads" også kommer til at omfatte befordring, der er omfattet af den gældende bestemmelse i 9 B.

Et særligt fradragsspørgsmål opstår herefter, hvis arbejdsgiver ikke udbetaler skattefrie godtgørelse. Spørgsmålet er, om lønmodtageren i en sådan situation skal



have mulighed for at fratrække et beløb svarende til den skattefrie godtgørelse, i stedet for alene at være henvist til fradrag efter § 9 C.

Hvor betingelserne for skattefri godtgørelse efter de gældende regler om rejse- og befordringsgodtgørelse er opfyldt, men udbetaling er sket med lavere beløb end Ligningsrådets satser, kan differencen mellem satserne og den faktisk modtagne godtgørelse fradrages i den skattepligtige indkomst. Fradraget er betinget af, at lønmodtageren kan dokumentere det faktiske antal **rejse-** timer eller rejsedage med eller uden overnatning, hvorimod udgifterne ikke skal dokumenteres.

For at overføre en sådan tilsvarende fradragsside til den nye godtgørelsesordning taler, at dette vil harmonere med de gældende regler om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, samt at alternativt fradrag løser problemet for de skatteydere, der ikke kan formå arbejdsgiver til at yde godtgørelse, eller for de skatteydere, der reelt ingen egentlig arbejdsgiver har.

Imod en sådan ordning taler for det første, at et alternativt fradrag strider mod ideen bag godtgørelsesordningen. Tanken bag denne er netop, at arbejdsgiver bør afholde erhvervsmæssigt forbundne omkostninger, og at det bør overlades til de involverede parter at aftale kompensation for udgifter, den ansatte påføres af arbejdsgiver. Et alternativt fradrag betyder både, at arbejdsgiver kan nægte at godtgøre erhvervsmæssigt begrundede udgifter, og at arbejdstager kan fradrage private udgifter, som arbejdsgiver nægter at godtgøre. Der henvises i denne forbindelse også til, at udvalget har peget på en forhøjelse af fradraget efter § 9 C, jf. afsnit 8.2.2. Hertil kommer, at der af forenklingssyn alene bør være **ét** regelsæt på befordringsfradragssområdet.

Deles synspunktet om, at der kun er fradragsret efter § 9 C, når arbejdsgiveren ikke udbetaler godtgørelse, må der tages stilling til, om en delvis godtgørelse fra arbejdsgiverens side udelukker fradrag efter § 9 C, eller om § 9 C-fradraget i givet fald skal nedsættes forholdsmæssigt. Hvis sidstnævnte er tilfældet, vil noget af forenklingshensynet bag ordningen forsvinde.

Hvis der ikke kræves, at kørslen skal have været "erhvervsmæssig", vil det være naturligt heller ikke at knytte en særlig fradragsside hertil. Hvis arbejdsgiveren udbetaler et beløb, der er mindre end efter standardsatserne, må det være et udtryk for, at arbejdsgiveren ikke mener, at lønmodtageren har haft udgifter herudover, der bør dækkes. Meget taler således for, at der i disse situationer ikke gives mulighed for begrænset fradrag efter § 9 C eller fradrag for differencen mellem den faktisk udbetalte godtgørelse og det beløb, der maksimalt kan oppebæres skattefrit.

Når der endvidere henses til muligheden for at udbetale godtgørelsen mod en tilsvarende lønreduktion, kan der ikke være noget betænkeligt ved ikke at have en særlig fradragsside. Således som den beskrevne godtgørelsesordning er bygget op, forekommer det som nævnt heller ikke muligt at supplere denne med en alternativ fradragsret.

#### 9.1.13. Hvorledes behandles de selvstændige erhvervsdrivende ?

Den skitserede ordning angår kun lønmodtagere, mens det normalt antages, at § 9 B også gælder for selvstændige erhvervsdrivende. Disse personer vil, hvis § 9 B ophæves, således blive ringere stillet i forhold til de gældende regler og i forhold til lønmodtagere.

De selvstændige erhvervsdrivende vil dog have mulighed for at benytte godtgørelsesordningen, såfremt virksomhedsskattelovens regler anvendes.

Såfremt virksomhedsordningen ikke anvendes, er det spørgsmålet, om fradrag, der i dag indrømmes efter § 9 B, fremover kan indrømmes efter statsskattelovens § 6a. Hvis det er tilfældet - hvilket der ikke ses at være nogle hjemmelsmæssige problemer med at antage - vil de selvstændige på fradragssiden blive bedre stillet end lønmodtagerne, dels fordi fradrag kan gives for de faktiske udgifter, dels fordi 60 dages-reglen ikke gælder i denne situation. Dette hænger sammen med, at de selvstændige erhvervsdrivende også er arbejdsgivere for sig selv.

#### 9.1.14. Forholdet til § 5 d-uddelserne.

En godtgørelsesordning, der skal træde i stedet for § 9 B, bør også få indflydelse på reglerne om befordringsgodtgørelser til offentligt ansatte, jf. om disse regler afsnit 7.2.1.

I konsekvens af godtgørelsesordningen vil det således være naturligt at tidsbegrænse 5 d-uddelserne til 60 dage.

#### 9.1.15. Beskatning af fri befordring.

En naturlig konsekvens af godtgørelsesmodellen vil være at beskatte enhver form for arbejdsgiverbetalt transport dvs. - ud over værdi af bil til rådighed - beskatning af frikort, virksomhedsbusser o.lign.

Der henvises i øvrigt til kapitel 7 om beskatning af fri befordring og kapitel 11, der indeholder løsningsmodeller til beskatning af fri befordring på områder, hvor dette i dag ikke sker.

#### 9.1.16. Hovedlinierne i godtgørelsesmodellen.

På baggrund af ovenstående gennemgang kan hovedindholdet af godtgørelsesmodellen kort beskrives som følger:

For udgifter til befordring til og fra samme arbejdsplads eller arbejdspladser kan en arbejdsgiver yde den ansatte skattefri godtgørelse efter Ligningsrådets satser i indtil f.eks. 60 dage. Yder arbejdsgiveren godtgørelse i en længere periode, beskattes godtgørelsen som et lønaccessorium.

Den skattefrie godtgørelse kan udbetales med en reduktion af lønindtægten. Hvis arbejdsgiveren ikke yder godtgørelse, er den ansatte alene berettiget til fradrag for kørsel efter § 9 C.

Der kan ikke gives refusion for udgifter afholdt som "udlæg efter regning" efter den 60. dag. Sker det desuagtet betragtes udbetalingen som et lønaccessorium og beskattes som sådant. Den ansatte afskæres fra at foretage fradrag efter statsskattelovens § 6 a for udgifter til befordring.

Arbejdsgiveren påser, at den ansatte er berettiget til at få udbetalt skattefri godtgørelse i op til 60 dage på grundlag af den ansattes dokumentation i form af kilometerstand for bilen for kørselens begyndelse og afslutning for de dage, hvor der udbetales godtgørelse (ugeseddel eller lignende).

Arbejdsgiveren indberetter oplysninger om udbetalt befordringsgodtgørelse til skattemyndighederne.

Ordningen gælder alene for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsskatteloven. For andre selvstændige erhvervsdrivende vil fradrag for erhvervsmæssige befordringsudgifter kunne foretages efter statsskattelovens § 6 a.

#### 9.1.17. Virkningerne af godtgørelsesordningen på forskellige faggrupper.

I det følgende illustreres virkningerne af godtgørelsesordningen på en række lønmodtagergrupper.

9.1.17.1. Lønmodtagere, herunder deltidsansatte med ét fast arbejdssted.

Godtgørelsesordningen bygger som nævnt på de overordnede principper, at udgifter til erhvervsmæssig kørsel bør være den ansatte uvedkommende, og at det bør overlades til de involverede parter - arbejdsgiver og den ansatte - inden for visse grænser at aftale, hvordan den ansatte kompenseres for udgifter påført af arbejdsgiveren, principielt uden skattevæsenets indblanding.

Disse principper - sammenholdt med det forhold, at de talrige konkrete faktorer, der i dag er af betydning i relation til § 9 B, erstattes af en fast, standardiseret perioderegel - betyder, at der i visse begrænsede situationer kan udbetales skattefri godtgørelse, uanset at befordringen ikke kan anses for erhvervsmæssig.

Således afskærer ordningen ikke direkte parterne fra at yde skattefri godtgørelse i indtil 60 dage for kørsel mellem hjem og arbejde (§ 9 C-kørsel). I princippet kan altså ethvert ansættelsesforhold indledes med, at der i indtil 60 dage ydes skattefri godtgørelse for ikke-erhvervsmæssig kørsel.

Imidlertid er det vigtigt at påpege, at dette forudsætter, at den ansatte kan formå sin arbejdsgiver til at yde godtgørelse for udgifter, der er af rent privat karakter og derfor arbejdsgiver uvedkommende. Det er ikke realistisk at forestille sig, at skattepligtig løn for kun en begrænset periode og for en enkelt ansat konverteres til skattefri godtgørelse.

9.1.17.2. Lønmodtagere med flere samtidige arbejdssteder.

60 dages-reglen indebærer for ovennævnte gruppe, f.eks. ansatte, der kører i samme faste turnus hver dag, at der kun i 60 dage vil kunne ydes skattefri befordrings-

godtgørelse. Virkningerne er således de samme som for lønmodtagere med ét fast arbejdssted, jf. ovenfor. Det må dog antages, at lønmodtagere med flere samtidige arbejdssteder for samme arbejdsgiver vil have lettere ved at formå deres arbejdsgiver til at yde godtgørelse, idet kørslen til de samtidige arbejdspladser må siges at være begrundet i arbejdsgivers forhold.

I de tilfælde, hvor de samtidige arbejdssteder på grund af arbejdets varighed antager karakter af faste arbejdssteder, er det sandsynligt, at arbejdsgiveren arrangerer befordring af de ansatte til arbejdsstederne f.eks. i form af firmabusser. De tilfælde, der resterer, hvori arbejdsgiveren altså ikke har løst befordringsproblemet og godtgørelse på grund af 60 dagesreglen ikke længere kan ydes, er formentlig meget fåtallige.

#### 9.1.17.3. Handelsreisende.

For ovennævnte gruppe, der mere eller mindre permanent rejser rundt og besøger kunder, vil 60 dages-reglen typisk indebære, at der vil kunne ydes skattefri godtgørelse for al kørsel. 60 dages-reglen vil typisk blive afbrudt efter hvert kundebesøg.

For handelsrejsende med flere arbejdsgivere kan der dog være det særlige problem, at det vil kunne være svært at formå arbejdsgiverne til i fællesskab at dække den handelsrejsendes kørselsudgifter gennem den skattefrie befordringsgodtgørelse, jf. nedenfor afsnit 9.1.17.5.

#### 9.1.17.4. Montør-situationen.

For kørsel til arbejdsgiverens faste arbejdssted, hvorfra montøren sendes ud for at løse opgaver på forskellige samtidige lokaliteter, vil der i princippet kunne ydes godtgørelse i 60 dage på samme måde som beskrevet ovenfor om lønmodtagere med ét fast arbejdssted.

For kørsel til samtidige arbejdssteder vil der altid kunne ydes godtgørelse, medmindre varigheden af arbejdet det pågældende sted overstiger 60 dage.

9.1.17.5. Lønmodtagere uden fast tilknytning til arbejdsgivere.

Honorarmodtagere og andre, der i skattemæssig henseende betragtes som lønmodtagere og som kan have svært ved at blive godkendt som selvstændige erhvervsdrivende på grund af tilknytningen til hvervgiver - omend den kan være meget ringe - vil efter de gældende regler kunne opnå fradrag efter § 9 B for kørsel til skiftende arbejdssted og flere samtidige arbejdssteder.

Såfremt § 9 B ophæves i forbindelse med en gennemførelse af godtgørelsesordningen, vil ordningen formentlig ikke kunne erstatte den ophævede fradragsmulighed efter § 9 B for denne gruppe, idet det kan være vanskeligt at formå arbejdsgiveren til at yde godtgørelse. Denne gruppe vil i så fald alene have fradrag efter § 9 C.

Problemet hænger sammen med, at denne gruppe netop betragtes som lønmodtagere, uanset at de i flere henseender minder mere om selvstændige erhvervsdrivende. Betragtes de i skattemæssig henseende som selvstændige erhvervsdrivende, vil de kunne opnå fradrag for ovennævnte kørsel efter statsskattelovens § 6 a. Problemet bør således ses i lyset af den måde, hvorpå man i dag afgør, om en skatteyder er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, jf. cirkulære nr. 116 af 5. oktober 1988 om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende på skattelovgivningens område. I den konkrete afgørelse af, om den pågældende rent faktisk er at anse for en lønmodtager eller for selvstændigt erhvervsdrivende bør indgå forhold som, at den pågældende reelt ingen arbejdsgiver har og derfor selv afholder samtlige omkostninger i forbindelse med

udførelsen af erhvervet - herunder transportomkostningerne. Problemet bør derfor løses i forbindelse med praktiseringen af afgrænsningen mellem lønmodtagere og erhvervsdrivende.

#### 9.1.17.6. Selvstændige erhvervsdrivende.

Som nævnt ovenfor under afsnit 9.1.13. vil godtgørelsesordningen kun kunne anvendes af selvstændige erhvervsdrivende, hvis disse anvender virksomhedsordningen. I modsat fald vil faktiske kørselsudgifter, der har relation til den løbende indkomsterhvervelse, kunne fratrækkes efter statsskattelovens § 6 a.

De selvstændige erhvervsdrivende stilles til en vis grad bedre end lønmodtagere, når det gælder kørsel til et arbejdssted ud over 60 dage.

#### 9.2. Genopretning af bestemmelsen i § 9 B.

En forbedring af den gældende bestemmelse i ligningslovens § 9 B i retssikkerhedsmæssig, forståelsesmæssig og administrativ henseende kan søges gennemført ved ad lovgivningsvejen at skabe afklaring af en række af de problemer, som administrativ og domstolspraksis har fremvist. Et forsøg på en nærmere fastlæggelse af, hvilke befordringssituationer der skal omfattes af bestemmelsen, samt en nærmere fastlæggelse af fradragsrettens omfang, vil formentlig indebære en række fordele. Imidlertid må det nok også erkendes, at det næppe er muligt at udforme en skarp afgrænsning af reglen med udgangspunkt i dens nuværende form. Dette hænger sammen med, at der altid vil være en glidende overgang mellem § 9 C's og § 9 B's kerneområder. Det vil derfor fortsat i en lang række tilfælde forekomme, at spørgsmålet, om fradrag skal ydes efter den ene eller den anden bestemmelse, vil afhænge af marginale forskelle.



### 9.2.1. Skiftende arbejdssted.

I det omfang de hidtidige regler om fradrag for de faktiske befordringsudgifter til arbejdssteder, der på grund af fagets karakter skifter geografisk, fastholdes, melder sig behovet for en nærmere afgrænsning af, hvornår et skiftende arbejdssted foreligger.

#### 9.2.1.1. Arbejdets karakter.

I praksis giver det anledning til en vis tvivl, at fradrag efter § 9 B for befordring til et skiftende arbejdssted skal være en følge af arbejdets karakter, hvilket står i modsætning til befordring, der er en følge af ansættelsesvilkårene.

Sondringen kan i visse tilfælde forekomme urimelig, hvor de faktiske befordringssituationer er identiske, men hvor befordringen til skiftende arbejdssteder i én situation er en sædvanlig følge af dette arbejdes karakter, mens befordringen i en anden situation er en følge af en konkret aftale.

Det kan derfor overvejes at lempe betingelserne for fradrag efter § 9 B, således at der ydes fradrag efter denne bestemmelse for al befordring, når arbejdet rent faktisk medfører geografisk skiftende arbejdssteder.

Er der tale om en situation, hvor den skattepligtige foretager hyppige jobskift, der ikke er en sædvanlig følge af det pågældende arbejdes karakter, bør fradrag efter § 9 B fortsat kunne nægtes, eftersom jobskiftene og de dermed følgende skiftende arbejdssteder ikke er en følge af arbejdet som sådan.

#### 9.2.1.2. Midlertidighed.

Anvendelsesområdet for § 9 B i forbindelse med skiftende arbejdssted vil blive væsentlig klarere afgræn-

set, hvis der genindføres et kriterium om midlertidighed.

De særlige forhold, som kan berettige til fradrag for faktiske udgifter til befordring til geografisk skiftende arbejdspladser, må antages at forsvinde, når arbejdspladsen har været permanent i en vis periode.

Det kan i denne forbindelse anføres, at den hidtil i administrativ praksis benyttede  $1\frac{1}{2}$  års-regel forekommer overordentlig vid. Dette kan tale for ved lovgivning at genindføre et strammere midlertidighedskriterium (kortere end det indtil 1989 gældende).

Det synes i mange sammenhænge at være rimeligt at fastsætte tidskravet til eksempelvis 60 dage som foreslået i forbindelse med godtgørelsesmodellen.

#### 9.2.1.3. Hovedarbejdssted. flere skiftende arbejdssteder eller eneste arbejdssted.

Et væsentligt problem i praksis består i, at det i de konkret foreliggende situationer ofte er meget vanskeligt at afgøre, hvad der er et arbejdssted, herunder hvad der er et hovedarbejdssted.

Kundebesøg på vej til og fra arbejde berettiger efter administrativ praksis ikke til § 9 B-fradrag.

Anses et enkelt arbejdssted for hovedarbejdssted, er befordringen hertil anset for omfattet af § 9 C, mens yderligere befordring i forbindelse med udgående arbejde er omfattet af § 9 B.

Reduceres hovedarbejdsstedets daglige betydning, anses dette for ét af flere skiftende arbejdssteder, med den konsekvens, at hele befordringen omfattes af § 9 B.

Der er en glidende overgang mellem disse forskellige situationer, hvor en lang række af konkrete faktorer spiller ind ved afgørelsen af, hvordan de enkelte steder og transporten imellem dem skal vurderes.

Det forekommer ikke muligt under bibeholdelse af hovedindholdet i den nuværende bestemmelse i § 9 B at forenkle eller nøjere fastlægge de enkelte sondringer således, at enhver tvivl om bestemmelsens anvendelsesområde og navnlig dens afgrænsning over for området for § 9 C fjernes. Derimod synes der at kunne opnås en vis trimning af bestemmelsen, hvis der ved en ændring lægges større vægt på merudgiftssynspunktet.

I den forbindelse kan det overvejes at indføre en regel om, at befordring til og fra arbejdsgiverens forretningssted ikke berettiger til fradrag efter § 9 B, men alene efter § 9 C. En anden eller yderligere mulighed kan være at indføre et bundfradrag for § 9 B-kørsel.

Befordring i forbindelse med tilkaldevagter berettiger efter gældende praksis til fradrag for de faktiske udgifter. Som § 9 B i dag er udformet er det imidlertid vanskeligt at anse kørsel i forbindelse med tilkaldevagt for omfattet af bestemmelsen, idet der ikke nødvendigvis er tale om skiftende eller flere samtidige arbejdspladser. En klar regulering kræver en lovgivningsmæssig stillingtagen til, om befordring i forbindelse med tilkaldevagter skal nyde en særlig gunstig skattemæssig behandling.

#### 9.2.2. Flere samtidige arbejdssteder.

##### 9.2.2.1. En eller flere arbejdsgivere.

Den befordringsmæssige situation i de tilfælde, hvor den skattepligtige udfører arbejde på flere forskellige steder for den samme arbejdsgiver, synes at have visse lighedspunkter med den befordring, der foreligger, hvor

arbejdet efter sin karakter skifter mellem flere geografiske steder.

Derimod forekommer befordring til flere samtidige arbejdssteder for forskellige arbejdsgivere efter sin art at have større lighedspunkter med befordring omfattet af § 9 C. Den omstændighed, at en skattepligtig i stedet for ét arbejde, udfører flere forskellige arbejder for forskellige arbejdsgivere, synes ikke naturligt at føre til, at en del af eller hele befordringen bliver af erhvervsmæssig karakter.

Dette kunne tale for at begrænse reglen i § 9 B til - for så vidt angår samtidige arbejdssteder - alene at omfatte befordring til flere arbejdssteder hos samme arbejdsgiver eller til flere arbejdssteder, der har tilknytning til samme job. En yderligere begrænsning kan foretages ved alene at tillade § 9 B-fradrag ved befordring til flere arbejdssteder på samme dag.

#### 9.2.2.2. Områdekørsel.

Befordring til flere arbejdspladser beliggende inden for et begrænset område har væsentlige lighedspunkter med sædvanlig befordring mellem hjem og arbejdsplads omfattet af § 9 C. Derfor kunne det ud fra en rimelighedsbetragtning overvejes at lovfæste en regel om områdekørsel.

Der synes dog hverken ud fra en forståelsesmæssig eller en administrativ vurdering at være grund til at genindføre den indtil 1988 gældende begrænsning for kørsel til flere arbejdssteder beliggende inden for et begrænset område.

#### 9.2.3. Rangorden mellem § 9 B og § 9 C.

Af Østre Landsrets dom af 28. november 1990, TfS 1990. 545, fremgår, at en befordringssituation, der efter sin

art er omfattet af § 9 B, ikke berettiger til fradrag efter § 9 C.

Det bør overvejes, om dette skal fastslås lovgivningsmæssigt.

Spørgsmålet må imidlertid også vurderes i tilknytning til overvejelserne om den skattemæssige behandling af fri befordring. Såfremt værdien af fri befordring - som overvejet i kapitel 11 - i højere grad skal medregnes til den skattepligtige indkomst, må modstykket hertil være, at der til befordringen er knyttet normalt fradrag efter § 9 C.

## Kapitel 10

### **Forslag til ændring af ligningslovens § 9 D.**

Bestemmelsen i § 9 D forudsætter, at ligningsmyndighederne skal tage stilling til, hvorvidt den pågældende skatteyder er invalid eller kronisk syg, hvilket i mange tilfælde kan være vanskeligt at afgøre uden lægelig ekspertise. Særligt kan vurderingen af, om skatteyderen er kortvarigt eller langvarigt syg være vanskeligt at foretage, også fordi det vil bero på et lægeligt skøn.

Dette taler for at ophæve bestemmelsen i § 9 D og konvertere den økonomiske støtte, der ligger i befordringsfradraget efter § 9 D, til et direkte tilskud fra de sociale myndigheder, der har kendskab og ekspertise på området.

Dette svarer i øvrigt til den omlægning, der i sin tid fandt sted af den særlige registreringsafgift for invalidebiler til et direkte tilskud fra de sociale myndigheder.

Endvidere vil det svare til bortfaldet fra og med indkomståret 1972 af lempelsesreglen i henhold til statskattelovens dagældende § 28 for polioramte, sukker-sygepatienter, turberkuloseramte, tunghøre og vanføre. Ophævelsen af reglerne om nedsættelse af den skattepligtige indkomst for ovennævnte personkreds var særligt begrundet i ændringen af sociallovgivningen, hvorved der på alle områder, hvor der forelå trang, herefter ville kunne ydes understøttelse.

## Kapitel 11

### **Forslag til ændring af den skattemæssige behandling af fri befordring.**

11.1. Som omtalt i afsnit 7 er fri befordring i princippet en skattepligtig ydelse for modtageren. Beskatning sker i dag af skattepligtige, der har fået stillet firmabil til rådighed. Endvidere sker der beskatning i et vist omfang af frikørsel i arbejdsgiverens bil samt af frirejser med fly og andre offentlige transportmidler.

I praksis har man imidlertid ikke gennemført beskatning i tilfælde,

- 1) hvor den pågældende har frikort til offentlige transportmidler eller
- 2) hvor der er tale om fælleskørsel i arbejdsgiverens bus m.v. eller
- 3) hvor der er tale om samkørsel med kollegaer m.v.

Det kunne på den baggrund overvejes, om der i disse tilfælde bør ske beskatning, og på hvilken måde denne mest hensigtsmæssigt kan foretages.

Beskatning af fri befordring kan enten ske ved at begrænse/afskære den skattepligtiges fradrag for den pågældende befordring (model 1) eller ved en direkte beskatning af den fri transport (model 2).

I denne sammenhæng er det fri befordring for kørsel hjem-arbejdssted, dvs. kørsel omfattet af § 9 C, der eventuelt kan blive tale om at foreslå beskattet.

#### Model 1; Bortfald af adgangen til fradrag.

Efter denne model afskærer man den skattepligtige fra at foretage fradrag efter § 9 C helt eller delvis.

Denne model er tidligere blevet anvendt for så vidt angår folketingsmedlemmer m.v., idet man med ligningslovens § 9 C, stk. 6, helt har afskåret denne personkreds fra at opnå befodringsfradrag, når der oppebæres frikort til offentlige transportmidler. Dette gælder, uanset om frikortet **faktisk** anvendes eller ej.

Eftersom § 9 C giver adgang til et standardiseret befodringsfradrag, uafhængig af hvilke udgifter den skattepligtige afholder i forbindelse med transport hjem-arbejdssted, kræver det lovændring at gennemføre modellen.

Modellen bryder med hovedprincippet i § 9 C om udgifts-uafhængighed og kan derfor give forståelsesmæssige problemer.

#### Model 2: Neutral løsningsmodel.

Den neutrale løsningsmodel er en lønaccessoriebeskatningsmodel, hvorefter beskatning kun finder sted i det omfang, den skattepligtige foretager fradrag for den kørsel, hvortil den pågældende har haft fri befodrning. Værdien af den fri kørsel fastsættes skønmæssigt til et beløb, der modsvarer fradraget for kørsel hjem-arbejdssted.

Modellen medfører, at befodringsfradraget og værdien af fri befodrning ophæver hinanden, således at den skattepligtige skattemæssigt set stilles, som om denne ikke havde foretaget noget befodringsfradrag.

Beskatningsmetoden anvendes i dag ved beskatning af værdien af fri kørsel i arbejdsgiverens bil (ikke firmabil) og ved beskatning af værdien af frirejser med fly.



Af kontrolmæssige hensyn bør arbejdsgiveren pålægges en oplysningspligt f.eks. i form af afkrydsning på oplysningssedlen.

Modellen kan gennemføres enten ved lov eller ved Ligningsrådets vedtagelse, idet der er beskatningshjemmel i statsskattelovens § 4.

### 11.2. Beskatningssituationerne.

Det kan forekomme rimeligt, at der gennemføres beskatning af befordringssituationerne 1) frikort til offentlige transportmidler og 2) fælleskørsel i arbejdsgiverens bus m.v. efter en af ovennævnte modeller. Derimod kan det ikke anbefales, at der gennemføres beskatning i situation 3) om samkørsel, bl.a. fordi det typisk ikke er den samme skattepligtige, der lægger bil til hver dag. Desuden er det svært at kontrollere, i hvilket omfang der sker samkørsel.

## Kapitel 12

### Udvalgets indstillinger

#### 12.1. Ligningslovens § 9 C

12.1.1. Udvalget finder, at reglerne i ligningslovens § 9 C om fradrag for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i det væsentlige fungerer tilfredsstillende.

Dog giver reglen i § 9 C, stk. 4, om kørsel i egen bil efter udvalgets opfattelse anledning til mange problemer. Det skyldes, at man på dette område fortsat anvender reglerne fra før 1985. Disse ansås for vanskelige at forstå og anvende og førte derfor til en ændring af hovedreglen om befordringsfradrag. Da fradrag for kørsel i bil forudsætter, at offentlig befordring ikke kan anvendes, foretages der fortsat en sammenligning med offentlig befordring, der bl.a. indebærer opmåling af vejstrækninger og undersøgelse af køreplaner, herunder også når køreplanerne ændres. Desuden giver kravet om benyttelse af egen bil vanskeligheder, idet det kan være vanskeligt at afgøre, om egen bil rent faktisk benyttes. Bestemmelsen skaber usikkerhed på grund af de mange skønsprægede momenter, der indgår i vurderingen, og er derfor belastende for både skatteydere og navnlig skattemyndigheder.

Reglen bevirker, at i det væsentlige identiske befordringer berettiger til meget forskellige fradrag, alt efter om betingelserne for at anvende særreglen er opfyldt eller **ej**.

Ud fra et forståelsesmæssigt og dermed retssikkerhedsmæssigt synspunkt må det anses for væsentligt at sikre, at skatteydere behandles ensartet vedrørende samme skattemæssige situation.

Udvalget understreger samtidig, at § 9 C, stk. 4, var udformet som en overgangsregel for personer med lang transport og kørsel i egen bil. Reglen var ment som en midlertidig løsning, idet satsen blev frosset fast til 1984-niveau, mens satsen for normalfradraget skulle følge prisudviklingen. Det var således forudsat, at særreglen ville miste betydning på grund af prisudviklingen. Med det nuværende inflationsniveau er der næppe udsigt til, at reglen vil blive overflødiggjort i de næste mange år.

Udvalget foreslår herefter, at reglen i § 9 C, stk. 4, ophæves.

12.1.2. Udvalget mener imidlertid, at der for at fremme mobiliteten på arbejdsmarkedet fortsat bør tages hensyn til de omkostninger, der er forbundet med lange transportveje.

Udvalget foreslår derfor, at satsen for befordring ud over 54 km dagligt tilnærmes til den gældende sats for befordring i egen bil. Herved overflødiggøres særreglen og dermed bortfalder de vanskeligheder, som bestemmelsen afføder.

12.1.3. Udvalget har ud fra forenklingshensyn overvejet, om der bør peges på en enhedssats for al befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads. Dette kunne f.eks. ske ved at forhøje satsen for kørsel ud over 54 km til den sats, der gælder for befordring mellem 20 og 54 km. Udvalget kan imidlertid ikke gå ind for modellen, da den vil give en betydelig overdækning i mange af de tilfælde, hvor der anvendes offentlig befordring.

12.1.4. Hvis der skal tilstræbes provenuneutralitet, foreslår udvalget, at omkostningerne ved en forhøjelse af de almindelige km-satser finansieres ved en forhøj-

else af bundgrænsen for befordring, der ikke berettiger til befodringsfradrag.

Udvalget har ikke lagt sig endeligt fast på et forslag til kombination af forhøjelse af km-satser og bundgrænse. Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at en model, hvorefter bundgrænsen hæves med 5 km til 25 km, og hvorefter der gives fradrag med Ligningsrådets sats på 1,15 kr. pr. km fra 26 til 95 km pr. dag og et fradrag på halvdelen af denne sats eller 0,575 kr. pr. km herudover, både vil tilgodese fordelingsmæssige hensyn og hensynet til, at der ikke ydes overkompensation. Samtidig skønnes denne model at være provenuneutral.

## 12.2. Ligningslovens § 9 B

12.2.1. Udvalget har gennemgået forskellige muligheder for en genopretning af bestemmelsen i § 9 B, der hjemler fradrag for faktiske udgifter til befordring nødvendiggjort af skiftende arbejdssted eller flere samtidige arbejdssteder. Formålet har været at søge at isolere de områder af bestemmelsen, der hjemler fradrag for egentlige driftsmæssige omkostninger. Dette skulle ske ved i vidt omfang at vende tilbage til de tanker, der oprindeligt lå bag bestemmelsen, der har udviklet sig på baggrund af statsskattelovens § 6 a, stk. 1, om fradrag for driftsmæssige udgifter. Efter den oprindelige praksis var der således alene fradragsret for merudgifter forårsaget af befodrningen til flere arbejdssteder.

Udvalget kan imidlertid ikke pege på en klar og entydig model for en genopretning af § 9 B. Dette skyldes, at det ikke synes muligt at opstille regler, hvor der ikke vil være tvivl om deres anvendelsesområde samt om afgrænsningen over for befodrningssituationer, der er omfattet af § 9 C.

Det kriterium, der er afgørende for, om der foreligger skiftende arbejdssted efter § 9 B, er arbejdets karakter. Der er i udvalget enighed om, at kriteriet ikke er tilstrækkeligt velegnet til, at der kan foreslås en ny bestemmelse alene bygget op omkring dette kriterium.

12.2.2. I udvalget er der dog enighed om, at visse af de tilfælde, der i dag giver fradrag efter § 9 B, er af en sådan karakter, at befordringen alene bør være fradragsberettiget efter § 9 C og derfor bør henføres under denne bestemmelse. Dette gælder navnlig befordring i tilfælde, hvor en skatteyder arbejder forskellige steder for forskellige arbejdsgivere.

Såfremt der alene er mulighed for at gennemføre en mindre gennemgribende revision af befordringsbestemmelserne, peger udvalget på, at § 9 B kan forbedres og forenkles, ved at der genindføres et krav om, at et arbejdssted skal skifte inden for f.eks. 60 dage, for at det kan berettige til fradrag efter § 9 B. En anden mulighed er at indføre en regel om, at befordring mellem hjem og arbejdsgivers forretningssted alene berettiger til fradrag efter § 9 C. Ligeledes kan en bundgrænse som i § 9 C overvejes.

### 12.3. Godtgørelsesmodelien

12.3.1 Udvalget kan som anført ikke pege på en model til genopretning af § 9 B, der bevarer fradragsretten for den befordring, der er driftsmæssig og dermed udgør kernen i § 9 B, samtidig med at den medfører afgørende forbedringer og dermed kan løse de mange problemer, som ligningslovens § 9 B i sin nuværende form giver anledning til.

Udvalget har derfor fundet det nødvendigt at gå helt nye veje. Det foreslås, at § 9 B ophæves, samtidig med at reglerne for udbetaling af skattefri godtgørelse for

befordringsudgifter efter ligningslovens § 9, **stk.** 5, ændres.

Den model, som udvalget foreslår, er baseret på den tankegang, at befordring, der foretages i arbejdsgiverens interesse, principielt bør være uden skattemæssig betydning for den ansatte. Det er udvalgets opfattelse, at det bør være et anliggende mellem arbejdsgiver og den ansatte at tilvejebringe en ordning, der friholder den ansatte for udgifter i anledning af befordring, der skyldes arbejdsforholdene.

Udvalgets overvejelser ligger således i fortsættelse af skattereformens grundlæggende idé om, at lønmodtageres driftsudgifter bør overgå til arbejdsgiveren.

Udvalget foreslår en godtgørelsesmodel, hvorefter en arbejdsgiver kan yde den ansatte skattefri godtgørelse for befordring til og fra en arbejdsplads (eller arbejdspladser) i en periode på f.eks. 60 arbejdsdage. I perioden medregnes arbejdsdage og kurser, dvs. arbejdsdage, der ikke tilbringes på et eller flere andre arbejdssteder. Enhver arbejdsdag medregnes uanset længde. Weekender, feriedage, sygedage mv. medregnes ikke, men afbryder heller ikke perioden. Overstiger antallet af arbejdsdage på samme sted 60 dage, anses arbejdet herefter for fast, således at befordringen ikke længere er godtgørelsesberettiget.

Tidsrummet 60 dage er valgt, fordi det antages i de fleste tilfælde at dække arbejdsforhold, hvor der reelt foreligger skiftende arbejdssteder, der medfører erhvervmæssige befordringsudgifter. Perioden kan både være kortere og længere. Ved fastsættelse af længden skal der dog bl.a. tages hensyn til, at godtgørelsesmodellen i princippet også giver arbejdsgiveren mulighed for at godtgøre befordring til en fast arbejdsplads, dvs. privat befordring efter § 9 C, i de første

60 dage i et ansættelsesforhold. Udvalget finder dog ikke, at dette i praksis vil udgøre et reelt problem.

Godtgørelsesordningen indebærer, at personer med stadig skiftende arbejdssteder konstant vil være berettiget til at modtage skattefri godtgørelse fra arbejdsgiveren. Dette gælder f.eks. handelsrejsende og montører, hvis befordringssituation udgør et kerneområde i ligningslovens § 9 B.

Godtgørelsesordningen betyder derimod, at ansatte, der arbejder mere end 60 dage i træk på ét sted, ikke kan modtage skattefri godtgørelse efter den 60. dag. Hvis godtgørelse fortsat udbetales, anses den for et skattepligtigt lønaccessorium.

Udbetalingen skal kunne ske med beløb, der svarer til dem, der i dag udbetales efter Ligningsrådets satser for erhvervsmæssig kørsel.

12.3.2. Modellen giver mulighed for at tilrettelægge arbejdet således, at den ansatte arbejder 60 dage på samme sted for derefter på den 61. dag at blive sendt til et andet arbejdssted, hvorefter den pågældende på 62. dagen vender tilbage til det første arbejdssted og herefter atter får udbetalt skattefri godtgørelse for en ny periode på 60 dage. Antallet af sådanne tilfælde må antages at være lille og begrænset til relativt få fag.

Udvalget har dog fundet, at godtgørelsesmodellen bør suppleres med en værnsregel, og der vil næppe være særlige problemer knyttet til indførelse af en værnsregel.

Værnsreglen indebærer, at perioden på 60 dage alene kan afbrydes ved, at der tilbringes en vis periode - f.eks. 14 dage i træk - på et nyt arbejdssted.

Udvalget foreslår, at udgifter til befordring vedrørende en arbejdsplads alene skal kunne godtgøres, såfremt den ansatte efter udløbet af perioden på 60 dage har været væk fra arbejdspladsen i 14 arbejdsdage i træk. I de 14 dage indgår arbejde på arbejdspladser, hvortil der foretages godtgørelsesberettiget kørsel, men derimod ikke ferie, sygdom mv.

12.3.3. Det er udvalgets opfattelse, at der efter en tid næppe i væsentligt omfang vil opstå problemer i forbindelse med indgåelse af aftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte om ydelse af befordring for kørsel udført i arbejdsgiverens interesse. Udvalget har i denne forbindelse henset til muligheden for at konvertere løn eller provision til skattefri godtgørelse inden for de rammer, som den foreslåede godtgørelsesordning fastsætter.

12.3.4. Inden for visse fag eller brancher foreligger der ikke egentlige ansættelsesforhold i traditionel forstand. Hvor der ikke er tale om en egentlig arbejdsgiver, men om en eller flere hvervgivere, for hvem arbejdet udføres selvstændigt og for egen regning, vil det eventuelt ikke være muligt at indgå en aftale om ydelse af kørselsgodtgørelse. Det er udvalgets opfattelse, at dette problem stammer fra den gældende praksis for sondring mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere, og at en løsning i relation til befordringsomkostninger må gennemføres ved en opblødning af denne praksis. Det bør således indgå i den samlede vurdering af, om der er tale om et lønmodtagerforhold eller en selvstændig erhvervsvirksomhed, om den skattepligtige selv afholder enhver omkostning - herunder transportomkostninger - i forbindelse med hvervets udførelse.

12.3.5. Udvalget mener derimod ikke, at det er muligt at kombinere godtgørelsesmodellen, således som denne er opbygget, med en supplerende adgang til at fradrage de



faktiske befodringsudgifter i tilfælde, hvor arbejdsgiver ikke yder godtgørelse. Godtgørelsesmodellen bygger netop på de principper, at omkostningerne bør være den ansatte uvedkommende, og at det bør være et anliggende mellem arbejdsgiver og arbejdstager at friholde sidstnævnte fra disse udgifter. Også forenklingssynet taler imod en fradragsret ved siden af godtgørelsesmuligheden.

Såfremt arbejdsgiveren ikke udbetaler godtgørelse, kan befodringsudgifterne derimod fradrages efter § 9 C, ligesom der efter udløbet af godtgørelsesperioden kan foretages fradrag efter § 9 C.

12.3.6. Udvalget anbefaler, at arbejdsgiverens godtgørelse af befodringsudgifter ved bilkørsel sker på grundlag af dokumentation fra lønmodtageren i form af kilometerstand for bilen for kørselens begyndelse og afslutning for de dage, hvor der udbetales godtgørelse (ugeseddel eller lignende). Arbejdsgiveren skal herved påse, om betingelserne er opfyldt for at godtgørelse kan udbetales, og arbejdsgiveren skal indberette oplysninger om de udbetalte beløb til skattemyndighederne. I forhold til de gældende regler om kørselsgodtgørelse indebærer ordningen ikke nogen ekstra administration for arbejdsgiverne. Dog må det antages, at det forhold, at ordningen vil blive mere udbredt og anvendt i større omfang end den gældende godtgørelsesordning, vil give en vis meradministration.

12.3.7. Indførelsen af enkle og velfungerende regler på befodringsområdet indebærer efter udvalgets opfattelse, at det bliver nødvendigt at ophæve fradragsretten for lønmodtageres udgifter til personlig befodrning efter statsskattelovens § 6 a, stk. 1. En ophævelse af denne fradragsret vil indebære, at der ikke vil være adgang til at foretage fradrag for faktiske udgifter ved kørsel f.eks. i forbindelse med tilkaldt og efteruddannelseskurser.

12,3.8. Den skitserede model gælder alene for lønmodtagere. Selvstændige erhvervsdrivende, der benytter virksomhedsskatteordningen, vil dog kunne anvende modellen. For selvstændige erhvervsdrivende i øvrigt antages statsskattelovens § 6 a at hjemle fradragsret for udgifter til erhvervsmæssig befordring.

#### 12.4. Ligningslovens § 9 D

Det er udvalgets opfattelse, at reglerne i § 9 D om invalides og kronisk syges særlige befodringsfradrag kun i ringe grad giver anledning til problemer i praksis.

Udvalget foreslår derfor ikke nye regler på dette område, men peger dog på, at den økonomiske støtte bør ydes som et direkte tilskud, der ydes efter den sociale lovgivning.

#### 12.5. Fri befodrning

Statsskattelovens § 4 indeholder hjemmel til beskatning af fri befodrning, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for de ansatte. Beskatningen gennemføres i praksis imidlertid kun på visse områder, f.eks. ved fri firmabil og frirejser til fly.

Udvalget foreslår, at praksis ændres således, at fri befodrning, der stilles til rådighed af arbejdsgiver, beskattes i videre omfang end efter gældende praksis. Konkret peger udvalget på en model, hvorefter beskatning kun finder sted i det omfang, skatteyderen foretager fradrag for den fri befodrning. Værdien af den fri befodrning anses således for at svare til fradraget for befodrningen. En sådan neutral model gælder i praksis allerede f.eks. for så vidt angår beskatning af frirejser til fly.

I nedennævnte eksempel anvendes taksterne fra 1989. For § 9 C gælder taksterne 1,15 kr/28,75 øre. For § 9 C, stk. 4, gælder taksten 1,05 kr. og for § 9 B anvendes i eksemplet statens takster på 2,13 kr/1,15 kr.

Alle skatteyderne i eksemplet har 220 arbejdsdage og 40 km mellem hjem-arbejdsplads/første af flere arbejdspladser.

1) Almindelig funktionær (§ 9 C,stk.1-3):	10.247 kr.
2) Almindelig funktionær - særreglen vedr. egen bil (§ 9 C, stk. 4):	13.860 kr.
3) Almindelig funktionær med fribefordring (§ 9 C, stk. 1-3):	10.247 kr.
4) Håndværker med skiftende arbejdssteder (§ 9 B):	30.800 kr.
5) Repræsentant med daglig møde på kontoret (§ 9 C, stk. 1-3):	10.247 kr.
6) Repræsentant, men med fremmøde i et begrænset antal dage på kontoret (§ 9 B)	30.800 kr.
7) Lærer med 2 samtidige arbejdspladser (§ 9 B):	30.800 kr.
8) Lærer med 2 samtidige arbejdspladser 25 km fra hinanden - "trekantskørsel" (§ 9 B):	25.304 kr.
9) Landmand, der samtidig er restauratør - 2 samtidige arbejdspladser, hvoraf den ene arbejdsplads er sammenfaldende med sædvanlig bopæl (§ 9 C,stk. 1-3):	10.247 kr.









