

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9719 af 13/06/2012 (Gældende)

**Landsskatteretskendelse vedr. bestyrelseshonorar - virksomhedsordningen
- bindende svar (SKM2011.623.SR)**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-04246

Landsskatteretskendelse vedr. bestyrelseshonorar - virksomhedsordningen - bindende svar (SKM2011.623.SR)

Resumé

Honorarer fra bestyrelsesposter ansås ikke for indkomst ved selvstændig virksomhed, der kunne indgå i virksomhedsordningen.

Klagen vedrører bindende svar på spørgsmålet om, hvorvidt indkomst fra bestyrelsesposter kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Landsskatterettens afgørelse

Skatterådet har afgivet bindende svar og svaret »nej« til følgende spørgsmål:

»Kan indkomst fra bestyrelsesposter anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen?«

Landskatteretten stadfæster Skatterådets afgørelse.

Sagens oplysninger

Klagerens repræsentanter har i den fremsatte anmodning om bindende svar oplyst, at klageren på nuværende tidspunkt har opbygget en portefølje af bestyrelsesposter.

Det er oplyst, at klageren har brede kompetencer som topleder i danske virksomheder, som opererer globalt. Det medfører, at han er efterspurgt som bestyrelsesmedlem, ligesom de oparbejdede kompetencer er nødvendige forudsætninger i hans virke som konsulent. Kompetencerne er oparbejdet i følgende funktioner:

Administrerende direktør i selskabet G1 A/S i X år. I denne periode var den økonomiske og markeds-mæssige udvikling i G1 A/S markant.

Direktør i en længere årrække i selskabet G2, herunder salgs- og marketingsdirektør. Et område, der også er varetaget hos G1 A/S.

International erfaring fra udlandsophold samt fra G1 A/S og G2.

Forfatter/medforfatter på adskillige videnskabelige artikler. H-faktor 15. H-faktor er et internationalt anerkendt udtryk for produktivitet og kvalitet i videnskabelige artikler. 15 anses for en høj H-faktor.

På nuværende tidspunkt har klageren følgende bestyrelsesposter:

Formand for G3 A/S siden 2006 (medlem af bestyrelsen siden 2003)

Formand for G4 (fra 2009)

Formand for G5 (fra 2009)

Formand for G6 siden 2006 (bestyrelsesmedlem siden 1998)

Næstformand for G7 (siden 2006)

Bestyrelsesmedlem i G8 A/S (fra 1998 til 2011)

Bestyrelsesmedlem i G9 (fra 2008)

Bestyrelsesmedlem i G10 A/S (fra 2008)

Bestyrelsesmedlem i G11 (fra 2008)

Bestyrelsesmedlem i G12 A/S (fra 2009)

Bestyrelsesmedlem i G13 (fra 2010)

Bestyrelsesmedlem i G14 (fra 2011)

Det forventes, at det samlede honorar for ovenstående bestyrelsesposter i 2011 vil udgøre ca. 2-3 millioner kr.

Klageren har herudover i 2009 og 2010 haft væsentlige indkomster fra konsulentarbejder ved siden af sine bestyrelseshverv. Der er også konsulentindkomster i 2011. Der er tale om konsulentydelse ydet til både de virksomheder, hvor han er indvalgt i bestyrelsen og til andre opdragsgivere. De væsentligste poster har været følgende:

G8 A/S:

Udover bestyrelseshonorar har klageren udført konsulentarbejde i tilknytning til revisionsudvalget. Honoraret herfor har været 200.000 kr. pr. år.

G15:

Klageren har i 2009 og 2010 lavet konsulentarbejde for G15 for 60.000 € i hvert af årene. Ydelsen dækker over mange forskellige aktiviteter, som gennemgang af mulige investeringsobjekter, særligt indenfor sundhedsområdet eller danske »targets« og kontaktformidling. Indkomsten er beskattet i Danmark.

Det er via sin kontakt til G15, at klageren er blevet indvalgt i bestyrelsen for G12 A/S, som er en virksomhed delvist ejet af G15.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet har besvaret det stillede spørgsmål om indkomst fra bestyrelsesposter kan anses for at være selvstændig virksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen med et »Nej« i overensstemmelse med Skatteministeriets indstilling og begrundelse.

I Skatteministeriets indstilling og begrundelse er der bl.a. henvist til, at bestyrelseshonorarer som udgangspunkt er vederlag for personligt arbejde, hvorfor det beskattes som A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1 og stk. 2, litra a. Af Ligningsvejledningen 2011-1, afsnit E.A.4.1 fremgår dog, at:

»Bestyrelseshonorarer anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når indtægten indgår i et interessentskab, der driver sådan virksomhed, eller når sådanne indtægter i øvrigt er et naturligt led i erhvervsvirksomheden. For advokater indgår sådanne bestyrelseshonorarer således i virksomhedens indkomst, uanset at honoraret er A-indkomst for modtageren.«

Vedrørende praksis er henvist til:

»SKM2011.84.SR: Skatterådet afviste, at A kunne fakturere bestyrelseshonorar optjent for bestyrelsesarbejde i Y A/S og Z fra sit svenske selskab. Selskabet beskæftigede sig primært med konsulentvirksomhed.

Se også SKM2011.283.SR:

A udførte, via sit selskab X, hverv som konsulent og professionelt bestyrelsesmedlem i en række selskaber. Skatterådet fandt, at A's bonus for arbejde som bestyrelsesformand for B A/S var vederlag for personligt arbejde, og kunne derfor ikke indgå som selskabsindkomst. Skatterådet fandt ikke, at det var relevant hvorvidt A's selskab som sådan drev konsulentvirksomhed, men derimod om den udbetalte bonus skete som vederlæggelse for en aktivitet, der skattemæssigt enten må karakteriseres som personligt arbejde eller som led i en erhvervsmæssig aktivitet.

SKM2003.511.LR:

Ligningsrådet fandt, at honorarer for bestyrelsesarbejde ikke kunne indgå som selskabsindkomst, da det udførte bestyrelsesarbejde ikke var et så integreret led i udførelsen af konsulentvirksomhed. Ligningsrådet fandt dog, at honorarerne fra bestyrelsesarbejdet kunne indgå som virksomhedsindkomst.

SKM2002.108.LR:

Ligningsrådet traf afgørelse om, at bestyrelsesarbejde under de foreliggende omstændigheder havde indgået som et integreret led i udførelsen af konsulentvirksomheden, og fandt på dette grundlag, at

bestyrelsesarbejdet kunne indtægtsføres i selskabet. Bestyrelsesarbejdet havde været tæt knyttet til og et udslag af det konsulentarbejde, som P igennem konsulentarbejdet havde udført for de pågældende virksomheder.

Retstilstanden er for så vidt angår advokater den, at bestyrelsesarbejde anses for en integreret del af advokatvirksomheden og dermed kan indtægtsføres i advokatvirksomheden.

Retstilstanden er for så vidt angår konsulenter den, at bestyrelsesarbejde kan indgå i konsulentvirksomheden, såfremt bestyrelsesarbejdet anses som et integreret led og et udslag af konsulentarbejdet, der er udført for det konkrete selskab.«

Det er en forudsætning for at anvende virksomhedsordningen, at indtægter/udgifter, der henføres under ordningen er indtægtsført/afholdt som led i erhvervsmæssig virksomhed.

Klageren har henvist til de i ligningsvejledningen, afsnit E.A.4.1 anførte kriterier og er af den opfattelse, at klagerens indkomst fra bestyrelsesarbejde herefter kan henføres til erhvervsmæssig virksomhed. I den forbindelse er henvist til SKM2003.511.LR, hvor Ligningsrådet fandt, at honorar for bestyrelsesarbejde kunne indgå som virksomhedsindkomst.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at denne afgørelse er koncentreret omkring hvorvidt bestyrelseshonorarer kan indgå som selskabsindkomst. Afgørelsen indeholder ingen argumentation for at bestyrelseshonorarer kan indgå som virksomhedsindkomst. Afgørelsen tager dermed ikke stilling til, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed eller om virksomhedsordningen kan finde anvendelse.

Det afgørende er vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed contra honorarmodtager. Ligningsrådet/Skatterådet har efterfølgende ved konkrete afgørelser forudsat, at bestyrelsesarbejde ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed, og dermed ikke kan indgå som selskabsindkomst, dog med undtagelse af advokater og konkrete konsulenter.

Bestyrelsesarbejde opfylder ikke de væsentligste, centrale kriterier for at kunne karakteriseres som indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed - herunder de i ligningsvejledningen anførte kriterier d), f), g), h), l) og m). I den sammenhæng mener Skatteministeriet ikke, at bestyrelsesmedlemmet påtager sig en sådan økonomisk risiko, som normalt er kendetegnet ved erhvervsmæssig virksomhed. Arbejdet har derimod karakter af den i kildeskattelovens § 43, stk. 2, a) angivne aktivitet, der vederlægges/honoreres som A indkomst. Honoreringen som A-indkomst sker som følge af at bestyrelsesarbejde ikke opfylder Ligningsvejledningens kriterier for at kunne karakteriseres som erhvervsvirksomhed - herunder særligt at arbejdet ikke udføres for egen regning og risiko.

Skatterådet har endvidere ved konkrete afgørelser - herunder senest SKM2011.84.SR og SKM2011.283.SR - fastslået, at bestyrelseshonorarer (når bortses fra specifikke undtagelser) er vederlag for personligt arbejde. På baggrund af det ovenfor anførte, herunder til Skatterådets fastlagte praksis samt at bestyrelsesarbejde vederlægges som personligt arbejde - og ikke som led i selvstændig erhvervsmæssig virksomhed - findes klagerens indkomst fra bestyrelsesarbejdet ikke at kunne indgå i virksomhedsordningen.

Skatteministeriet er ikke enig i, at en konkret afgørelse fra SKAT er udtryk for en fastlagt praksis, som Skatterådet er bundet af.

Skatteministeriet indstiller at spørgsmålet besvares med »Nej«.

Klagerens påstand og argumenter

Klagernes repræsentanter har fremsat påstand om, at klagerens indkomst fra bestyrelsesposter kan anses for erhvervsmæssig virksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Udøvelsen af bestyrelsesarbejdet vil ikke være underlagt generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse andet end eventuelle retningslinjer udstukket af selskabernes generalforsamlinger.

Planlægning og udførelse af bestyrelsesarbejdet foregår uden kontrol af mødetider, ligesom omfanget af bestyrelsesarbejdet er varierende, afhængigt af de konkrete opgaver for bestyrelsen i de enkelte selskaber.

Bestyrelsesarbejdet vil sammen med konsulentarbejdet udgøre fuldtidsbeskæftigelsen. Som følge af omfanget af aktiviteterne med arbejdet, og at der er tale om arbejde med fortrolige papirer for børsnoterede virksomheder, vil der være behov for egentlige kontorfaciliteter, der påregnes at blive etableret i egen bolig.

I relation til udførelse af både bestyrelsesarbejdet og konsulentarbejdet vil der være udgifter relateret til udøvelse af erhvervet, ikke mindst på IT og telefoniområdet, hvor der skal anskaffes hardware og software samt servicering heraf og anskaffes andre kontorfaciliteter. Derudover vil der være behov for teknisk assistance med oprettelse af de tekniske kontorfaciliteter, herunder lokale, øvrige driftsmidler samt assistance til bogføring, regnskabsmæssig assistance, revision mv. Udgifterne forventes årligt at udgøre mellem 150.000 - 300.000 kr.

Til støtte for den nedlagte påstand er bl.a. anført:

»Selskabslovens krav og opgavebeskrivelse

Selskabsloven indeholder følgende bestemmelser om kravene til bestyrelsesmedlemmer og deres arbejdsopgaver:

§ 112. Medlemmer af et kapitalselskabs ledelse skal være myndige personer og må ikke være underværgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7.

§ 115. I kapitalselskaber, der har en bestyrelse, skal denne ud over at varetage den overordnede og strategiske ledelse og sikre en forsvarlig organisation af kapitalselskabets virksomhed påse, at

- 1) bogføringen og regnskabsaflæggelsen foregår på en måde, der efter kapitalselskabets forhold er tilfredsstillende,
- 2) der er etableret de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller,
- 3) bestyrelsen løbende modtager den fornødne rapportering om kapitalselskabets finansielle forhold,
- 4) direktionen udøver sit hverv på en behørig måde og efter bestyrelsens retningslinjer og
- 5) kapitalselskabets kapitalberedskab til enhver tid er forsvarligt, herunder at der er tilstrækkelig likviditet til at opfylde kapitalselskabets nuværende og fremtidige forpligtelser, efterhånden som de forfalder, og kapitalselskabet er således til enhver tid forpligtet til at vurdere den økonomiske situation og sikre, at det tilstedeværende kapitalberedskab er forsvarligt.

Kravet om fysisk person

Det er således alene fysiske personer og ikke selskaber, der kan udpeges som bestyrelsesmedlemmer. Endvidere er der tale om personligt arbejde uden for ansættelsesforhold, idet der ikke er nogen instruktionsbeføjelse.

Når bestyrelsesarbejde efter de selskabsretlige regler kun kan udføres af fysiske personer, men ikke af selskaber, kan det begrunde, at man som udgangspunkt ikke skattemæssigt anerkender, at vederlag for bestyrelsesarbejde henføres til et selskab. Derimod kan det ikke begrunde, at man ikke vil anerkende, at bestyrelsesmedlemmet anerkendes som selvstændigt erhvervsdrivende, hvis i øvrigt de skattemæssige krav til en selvstændig virksomhed er opfyldt.

Hvis kravene til at udføre bestyrelsesarbejdet som selvstændigt erhvervsdrivende således er opfyldt, kan det ikke ændre herpå, at selskabslovgivningen kræver, at bestyrelsesmedlemmet er en fysisk person, idet der er sammenfald mellem en personligt drevet virksomhed og ejeren. Det vil sige, at det er en fysisk person i form af en selvstændigt erhvervsdrivende, der udfører bestyrelsesarbejdet. Når kravene til at udføre en selvstændig virksomhed er opfyldt, kan personen også benytte virksomhedsskatteordningen. Virksomhedsskatteordningen er således alene en skatteberegningsregel og indebærer ikke, at det ikke længere er en fysisk person, der udfører arbejdet.

Skatteministeriet mener (s. 9 øverst), at »det afgørende er vurderingen af om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed contra honorarmodtager. Ligningsrådet/Skatte­rådet har efterfølgende ved konkrete afgørelser forudsat, at bestyrelsesarbejde ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed, og dermed ikke kan indgå som selskabsindkomst, dog med undtagelse af advokater og konkrete konsulenter.«

Endvidere henvises til ligningsvejledningen 2011-1, afsnit E.A.4.1, hvoraf følgende fremgår:

Bestyrelses­honorarer anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når indtægten indgår i et interessentskab, der driver sådan virksomhed, eller når sådanne indtægter i øvrigt er et naturligt led i erhvervsvirksomheden. For advokater indgår sådanne bestyrelses­honorarer således i virksomhedens indkomst, uanset at honoraret er A-indkomst for modtageren.

Vi er enige i, at det er afgørende at sondre mellem, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed eller honorarindkomst. Derimod er vi ikke enige i, at bestyrelsesarbejde generelt og uden en konkret stillingtagen er honorarindkomst, medmindre der er tale om advokater eller visse konsulenter. Det afgørende må således være, om de almindelige betingelser for at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed er opfyldt, mens der ikke kan gælde særlige regler, blot fordi bestyrelsesmedlemmet er advokat eller en konsulent, som udøver bestyrelsesarbejdet som et integreret led i konsulentvirksomheden.

Vi er således af den opfattelse, at det er ulovhjemlet og stridende mod lighedsprincipper at forbeholde muligheden for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed med bestyrelsesarbejde til advokater og visse konsulenter.

Bestyrelsesarbejde efter kildeskatteloven

Endvidere henviser Skatteministeriet (s.9 m) til, at Skatterådet ved konkrete afgørelser har fastslået, at bestyrelses­honorarer (når bortses fra de specifikke undtagelser) er vederlag for personligt arbejde.

Efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, henregnes til A-indkomst enhver form for vederlag i penge - for personligt arbejde i tjenesteforhold. Efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, kan bl.a. vederlag for bestyrelsesarbejde gøres til A-indkomst efter skatteministerens bestemmelse. Denne hjemmel er udmøntet i bekendtgørelse nr. 1254 af 9. november 2010 (kildeskattebekendtgørelsen), jf. § 18, stk. 1, litra a, hvorefter vederlag for medlemskab af en bestyrelse er gjort til A-indkomst.

Den omstændighed, at indtægten fra bestyrelsesarbejde ved lov og bekendtgørelse er gjort til A-indkomst, indebærer imidlertid ikke, at indtægten altid og uden en konkret vurdering er honorarindkomst. Kildeskatteloven indebærer således ikke nogen ændring i den sædvanlige sondring mellem honorarindkomst og erhvervsindkomst.

Skatteministeriets udtalelse underbygger endvidere, at der ikke foretages en konkret vurdering af, om bestyrelsesarbejdet er honorarindkomst eller erhvervsindkomst, men indkomst fra bestyrelsesarbejde anses generelt for honorarindkomst, medmindre der er tale om de specifikke undtagelser (advokater eller »visse« konsulenter).

SKM2003.511.LR

Ligningsrådet har afgivet en bindende forhåndsbesked om, hvorvidt honorarer for bestyrelsesarbejde udført af personen P kunne indgå som selskabsindkomst i et af P ejet selskab eller som virksomhedsindkomst. Ligningsrådet fandt, at honorarerne for bestyrelsesarbejdet ikke kunne indgå som selskabsindkomst, men kunne indgå som virksomhedsindkomst.

Der blev i afgørelsen lagt vægt på

- Omfanget og karakteren af bestyrelsesarbejdet
- At de enkelte selskaber ikke ville have egentlige arbejdsgiverbeføjelser overfor det udførte bestyrelsesarbejde
- At såvel bestyrelsesarbejdet som konsulentarbejdet vil kræve kontorfaciliteter, herunder lokaler, driftsmidler, inventar og sekretær-/bogholderihjælp.

Skatteministeriet mener (s. 9 øverst), at »denne afgørelse er koncentreret omkring hvorvidt bestyrelseshonorarer kan indgå som selskabsindkomst. Afgørelsen indeholder ingen argumentation for bestyrelseshonorarer kan indgå som virksomhedsindkomst. Afgørelsen tager dermed ikke stilling til hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed eller om virksomhedsordningen kan finde anvendelse.«

Spørger i sagen forventede en årlig indtjening fra bestyrelseshonorarer i størrelsesordenen kr. 900.000, hvilket er væsentligt lavere end klagerens forventede indtjening på kr. 2-3 mio., selv om der i sagen er tale om 2003-niveau. Ud over arbejdet som bestyrelsesmedlem forventede spørger at kunne levere enkeltstående konsulentopgaver med årlige honorarer i størrelsesordenen kr. 500.000. Såvel bestyrelsesarbejdet som konsulentarbejdet ville kræve kontorfaciliteter, herunder lokaler, driftsmidler, inventar og sekretær-/bogholderihjælp. De årlige omkostninger hertil forventedes at udgøre mellem kr. 150.000 og kr. 300.000. Disse oplysninger svarer til klagerens forhold.

Vi er ikke enige i Skatteministeriets forståelse af afgørelsen. Afgørelsen giver således efter vores opfattelse klart udtryk for, at det daværende Ligningsråd fandt, at honorarerne ikke kunne indgå som selskabsindkomst, men under de givne omstændigheder kunne de indgå som »virksomhedsindkomst«, hvilket må betyde, at de kunne anses som indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Når der er tale om indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed, kan virksomhedsordningen også benyttes.

Det ses således, at man i praksis gør forskel på muligheden for at indtægtsføre bestyrelseshonorarer i et selskab og anse bestyrelseshonorarer for indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Denne forskelsbehandling er ifølge SKM2003.511.LR begrundet i det selskabsretlige krav om, at et bestyrelsesmedlem skal være en fysisk person.

Når Skatterådet i det bindende svar nægter at anerkende, at klageren kan anse sine bestyrelseshonorarer som virksomhedsindkomst, er det udtryk for en skærpelse af praksis i forhold til Ligningsrådets afgørelse i SKM2003.511.LR.

Sondringen mellem honorarindkomst og erhvervsindtægt

Der skal som anført efter vores opfattelse foretages en konkret vurdering af, om klagerens bestyrelseshonorarer er honorarindkomst eller indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed. I denne sammenhæng er det efter vores opfattelse uden betydning, om der tillige udføres konsulentarbejde.

I andre sammenhænge er det anerkendt, at indtægter, der som udgangspunkt fremtræder som honorarindtægter, kan få et omfang og en karakter, som betyder, at indtægterne konkret må vurderes som optjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Som eksempler kan nævnes forfatter og foredragsvirksomhed og kunstnerisk virksomhed.

Det er således f.eks. forudsat i L78 fremsat den 7. november 2002 (Udligningsordning for kunstnere), jf. forarbejderne til virksomhedsskattelovens § 22d, at forfattere og skabende kunstnere kan være selvstændigt erhvervsdrivende, men hvis de ikke opfylder kriterierne herfor, anses de som honorarmodtagere.

Der henvises til følgende citater fra forarbejderne:

»Det er ikke en betingelse, at den skattepligtige er selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig forstand. Omvendt må der ikke være tale om, at arbejdet, hvorfra indkomsten stammer, er udført i et ansættelsesforhold.«

»Forfattere og skabende kunstnere, der på grund af regnskabskravene, eller fordi de ikke anerkendes som selvstændigt erhvervsdrivende, ikke kan anvende virksomhedsordningen eller konjunkturudligningsordningen, har et særligt behov for at kunne udligne indkomst. Den foreslåede indkomstudligningsordning stiller derfor ikke som betingelse, at den skattepligtige anses som selvstændigt erhvervsdrivende.«

»For skattepligtige, der både opfylder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen, konjunkturudligningsordningen og den foreslåede indkomstudligningsordning for kunstnere og forfattere bliver der således tale om valgfrihed mellem de forskellige ordninger.«

Efter vores opfattelse har klageren så omfattende virksomhed med bestyrelsesarbejde, at det opfylder kravene til intensitet og rentabilitet, ligesom virksomheden er anlagt med overskud for øje. Klageren er således fuldtidsbeskæftiget med bestyrelsesarbejde og konsulentarbejde for en lang række virksomheder, ligesom kredsen af virksomheder skifter over tid. Der er således ikke tale om en bibeskæftigelse, der udføres i forlængelse af en fuldtidsstilling som lønmodtager, som det var tilfældet i SKM2007.35.ØLR, der omhandler en ansat professors bibeskæftigelse med forfatter- og foredragsvirksomhed.

Efter Skatteministeriets opfattelse (s. 9 m) »opfylder bestyrelsesarbejde ikke de væsentligste centrale kriterier for at kunne karakteriseres som indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed - herunder de i ligningsvejledningen anførte kriterier d), f), g), h), i) og m). I den sammenhæng mener Skatteministeriet ikke, at bestyrelsesmedlemmet påtager sig en sådan økonomisk risiko, som normalt er kendetegnet ved erhvervsmæssig virksomhed. Arbejdet har derimod karakter af den i KSL § 43, stk. 2, a) angivne aktivitet, der vederlægges/honorerer som A-indkomst. Honoreringen som A-indkomst sker som følge af at bestyrelsesarbejde ikke opfylder de i Ligningsvejledningens anførte kriterier for at kunne karakteriseres som erhvervsvirksomhed - herunder særligt at arbejdet ikke udføres for egen regning og risiko.«

Der er som tidligere nævnt tale om en generel udtalelse, som ikke konkret tager stilling til klagerens bestyrelsesarbejde. I SKM2003.511.LR har det daværende Ligningsråd imidlertid anerkendt, at bestyrelsesarbejde kan opfylde de nævnte kriterier for at være selvstændig erhvervsvirksomhed.

Vi er endvidere ikke enige i, at der ikke er en økonomisk risiko forbundet med at være bestyrelsesmedlem. Medlemmerne har således risiko for at ifalde et bestyrelsesansvar. Endvidere forventes klageren at skulle afholde udgifter til bl.a. it og kontorhold, hvilket også påfører ham en økonomisk risiko.

Det er således forskelligt fra branche til branche og virksomhed til virksomhed, hvor stor økonomisk risiko virksomheden indebærer. Som eksempel på en virksomhed, hvor en ubetydelig økonomisk risiko er anerkendt, kan nævnes TfS 1996.449 H (Tupperwaresagen). Endvidere kan der henvises til, at TfS 1998.485 H (Åge Haugland-sagen) må føre til, at operasangervirksomhed kan drives som selvstændig erhvervsvirksomhed, selv om det økonomiske ansvar må være meget begrænset.

Vi er af den opfattelse, at en årlig omsætning på kr. 2-3 mio. fra adskillige bestyrelsesposter må anses som tilstrækkelig volumen til at anse indtægten som erhvervsindtægt, idet der efter vores opfattelse er en ikke ubetydelig økonomisk risiko i form af bestyrelsesansvar og indkøb af IT-udstyr mv. samt afholdelse af omkostninger til bogholderi og regnskab mv.

Endvidere er vi uenig i Skatteministeriets henvisning til, at ovennævnte kriterier i cirkulæret ikke er opfyldt. For det første vedrører opregningen i cirkulæret direkte afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, jf. cirkulærets punkt 3.1.1., og ikke afgrænsningen mellem en honorarmodtager og en selvstændigt erhvervsdrivende. For det andet fremgår det udtrykkeligt af cirkulærets punkt 3.1.1.3., at ingen af kriterierne i sig selv er afgørende, men endelig afklaring må bero på en konkret vurdering.

Der er således som anført tilsyneladende enighed om, at klageren ikke erhverver sine bestyrelseshonorarer som lønmodtager, idet der ikke er instruktionsbeføjelse over for en bestyrelsesformand eller et bestyrelsesmedlem. Der kan tillige henvises til SKM2001.415.TSS, hvor SKAT udsender nærmere retningslinjer som følge af en ikke-offentliggjort landsskatteretskendelse af 14. december 1999, hvor Landsskatteretten i relation til lønsumsafgiftsloven finder, at honorar for bestyrelsesarbejde ikke er lønindkomst.

Dersom Landsskatteretten imidlertid skulle finde, at cirkulærets kriterier er relevante, selv om der ikke er tale om at foretage en afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, skal følgende bemærkes angående de enkelte punkter:

Punkt d er efter vores opfattelse opfyldt, idet et bestyrelsesmedlem er økonomisk ansvarlig over for virksomheden og dermed dennes aktionærer.

Punkt f er i den givne affattelse ikke relevant for denne type virksomhed, men vederlag for bestyrelsesarbejdet betales bagud.

Punkt g er opfyldt, idet bestyrelsesarbejde udføres for en større kreds af erhvervsvirksomheder, der skifter over tid.

Punkt h er opfyldt, idet indkomsten afhænger af årets overskud fra antal opgaver fratrasket omkostningernes til LT, kontorhold, revision mv.

Punkt l om selvstændig autorisation opfyldes kun af de færreste virksomheder, og er dermed et af de mindre betydningsfulde hjælpekræfter (stadig i sonderingen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende). Bestyrelsesarbejde kræver dog betydelige erhvervsmæssige kompetencer.

Punkt m om annoncering og skiltning er tilsvarende et af de mindre betydningsfulde hjælpekræfter. Som professionelt bestyrelsesmedlem opnås opgaverne ved at have et bredt netværk i dansk erhvervsliv med kendskab til de betydelige kompetencer, som klageren besidder.

Hertil kommer, at Skatteministeriet tilsyneladende anser de øvrige kriterier i cirkulæret for at være opfyldt, idet disse kriterier ikke nævnes specifikt.»

Repræsentanterne har bl.a. supplerende bemærket, at bestyrelsesmedlemmer har en økonomisk risiko, og at dette gælder uanset om bestyrelseshvervet er dækket af en ansvarsforsikring eller ej. I de tilfælde hvor der ikke er en ansvarsforsikring eller hvor ansvarsforsikringen ikke dækker - uanset om det skyldes størrelsen af dækningen eller baggrund for dækningen - har bestyrelsesmedlemmet et personligt ansvar for beslutninger og undladelser. Dette gælder uanset om beslutninger eller undladelser er uagtsomme, forsætlige eller truffet på et mangelfuldt grundlag. Som en konsekvens af Nordisk Fjer-sagen skærpede man via lovgivningen bestyrelsernes forpligtelser og ansvar. I retspraksis har tendensen ved domstolene de seneste år gået i retning af skærpet praksis.

Repræsentanterne har endvidere henvist til Højesterets dom af 12. oktober 2010, SKM2010.726.HR og Østre Landsrets dom af 7. juni 1999, TfS1999.541 ØLD.

Repræsentanterne har endelig henvist til, at klageren opfylder konsulentpraksis. De er derfor ikke enige i Skatteministeriets praksis, således som den er udmøntet i Ligningsvejledningen og nogle afgørelser fra Skatterådet. Man skal således ikke opfylde konsulentpraksis for at få virksomhed med bestyrelsesarbejde anerkendt som erhvervsindkomst.

Såfremt Landsskatteretten imidlertid skulle fastholde Skatteministeriets praksis for konsulenter, nedlægges subsidier anbringende om, at klagerens virksomhed ligger inden for rammerne af konsulentpraksis. Skatteministeriet synes ikke i det bindende svar at have taget stilling til dette.

Det er således opfattelsen, at konsulentarbejdet har et omfang tidsmæssigt såvel som økonomisk, som understøtter og medfører, at bestyrelseshonorarerne skal kunne behandles som erhvervsmæssig indkomst sammen med konsulentindtægterne og beskattes via virksomhedsskatteordningen. Det er ligeledes opfattelsen, at bestyrelseshonorarerne kan ses som en integreret del af konsulentvirksomheden.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 10 eller 12, i personskatteloven. Endvidere kan virksomhedsordningen ikke anvendes på konkursindkomst, jf. konkursskattelovens § 6. Det fremgår af virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1.

Afgrænsningen mellem selvstændige erhvervsdrivende m.v. og lønmodtagere skal i skattemæssig henseende foretages på baggrund af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 (til personskatteloven) pkt. 3.1.1. Der henvises herved til Højesterets domme af 9. maj 1996 og 7. maj 1997 offentliggjort i TfS 1996, nr. 449 og 1997, nr. 473. Som udgangspunkt anses en person herefter

for lønmodtager, hvis vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold efter hvervgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko. Selvstændig erhvervsvirksomhed er bl.a. kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Klageren anses ikke i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet for lønmodtager, idet han som bestyrelsesmedlem ikke kan anses som ansat i en virksomhed og underlagt instruktionsbeføjelse. Det afgørende er herefter, om klagerens indtægter fra bestyrelsesarbejdet kan anses som indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed eller om indtægterne er honorarindtægter. Ved vurderingen heraf finder Landsskatteretten, at der kan henses til de i ovennævnte cirkulære angivne kriterier.

Ud fra de foreliggende oplysninger om karakteren af klagerens bestyrelsesarbejde finder Landsskatteretten, at indtægterne fra klagerens styrelsesposter må anses for honorarindtægter. Klageren kan herefter ikke anses for selvstændig erhvervsdrivende i sit hverv som bestyrelsesmedlem i forskellige bestyrelser. Der er herved primært henset til, at klageren ikke kan siges at have båret den for selvstændig erhvervsvirksomhed karakteristiske økonomiske risiko. Bestyrelsesarbejdet kan ikke karakteriseres som erhvervsvirksomhed, der er udført for egen regning og risiko. Klagerens eventuelle mulighed for at ifalde et erstatningsansvar anses ikke for en sådan økonomisk risiko, som vedrører den økonomiske risiko i en selvstændig virksomhed. Omfanget af klagerens forventede indtægter ved bestyrelsesarbejdet findes ikke at kunne føre til et andet resultat.

Retten har endvidere henset til, at det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget om virksomhedsordningen, at bestyrelseshonorarer i almindelighed ikke kan anses for overskud ved selvstændig virksomhed.

Retten finder heller ikke at kunne følge det subsidiære anbringende om, at klagerens bestyrelsesarbejde ligger inden for rammerne af konsulentpraksis, og at bestyrelsesarbejdet kan anses for en integrerende del af klagerens konsulentarbejde. Der er henset til de forventede indtægter ved bestyrelsesarbejdet sammenholdt med de forventede indtægter ved konsulentarbejde.

Klagerens indkomst fra bestyrelsesposter kan derfor ikke anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Landsskatteretten stadfæster derfor Skatterådets ansættelse.