

Beskatning af bestyrelsesmedlemmer

Af *Benedicte Wiberg og Søren Erenbjerg, PwC*

Kort opsummering

Artiklen giver et overblik over de skattemæssige forhold, der gør sig gældende for bestyrelsesmedlemmer, der modtager honorar for deres erhverv, alt efter om det angår:

- Erhvervmæssig virksomhed
- Aflønning – kontant og ved personalegode
- Godtgørelser for kørsel og rejser
- Udgifter ved rejser
- Indberetning og skatteindeholdelse
- Bestyrelsesarbejde over landegrænser.

Hvervet som bestyrelsesmedlem har ikke alene betydning for selskabet, men også for det enkelte bestyrelsesmedlems egen økonomi.

I den forbindelse rejser sig ikke alene spørgsmålet om skattepligten af kontant honorar og andre modtagne ydelser, men også spørgsmålet om, hvad selskabet har af forpligtelser i forhold til indberetning og skatteindeholdelse, samt hvordan man som bestyrelsesmedlem kan få dækket sine udgifter.

For personer, der udøver bestyrelsesarbejde over landegrænser, kan der desuden være spørgsmål om skattepligtsfordeling og social sikring.

I artiklen gennemgås disse spørgsmål med fokus på de forhold, der gør sig gældende for bestyrelsesmedlemmer, der modtager honorar for deres hverv. Det er væsentligt at være opmærksom på, at der gælder særlige skatteretlige regler for ulønnede bestyrelsesmedlemmer og bestyrelsesmedlemmer i frivillige foreninger mv.

Erhvervmæssig virksomhed

Nogle bestyrelsesmedlemmer varetager bestyrelsesposter i et omfang, der indebærer, at det er deres hovedbeskæftigelse, og det ses ikke sjældent, at både danske og udenlandske bestyrelsesmedlemmer får udbetalt deres bestyrelseshonorar via fakturering til selskabet.

Man bør her være opmærksom på, at der i dansk skatteretlig praksis er særdeles snævre rammer for, hvornår bestyrelseshonorar kan anses for indtjent som led i en selvstændig erhvervsvirksomhed, da dette normalt kun accepteres for advokater og for personer, som er ansat af et moderselskab.

Skattemyndighedernes indgangsvinkel er derfor, at et bestyrelseshverv som udgangspunkt altid er et helt personligt hverv, og at det kun i rene undtagelsestilfælde kan accepteres, at bestyrelseshonorarer ikke behandles som almindelig, personlig indkomst (A-indkomst).

I 2012 slog Landsskatteretten således fast, at selv en længere række af bestyrelsesposter, der gav en betydelig indtægt, ikke i sig selv kunne udgøre en erhvervmæssig virksomhed, idet der blev holdt fast i, at hver enkelt bestyrelsespost var et hverv for sig.

Selskabet og det enkelte bestyrelsesmedlem bør derfor i givet fald sikre sig, at bestyrelsesmedlemmets øvrige erhvervmæssige aktiviteter er af en karakter, der tilsiger, at bestyrelseshvervet er en integreret del af denne virksomhed. Hvis dette ikke er tilfældet, vil bestyrelsesposterne i stedet blive anset for omfattet af reglerne om vederlag for personligt arbejde, hvilket indebærer, at virksomheden dels hæfter for skattebetalingerne, dels risikerer bøder, hvis der ikke er sket skatteindeholdelse. Sidstnævnte er særligt blevet relevant efter stramningen af sanktionerne for overtrædelse af indberetningsreglerne i 2012.

I det efterfølgende vil reglerne blive nærmere gennemgået med udgangspunkt i, at bestyrelsesmedlemmerne ikke er omfattet af de få undtagelser fra almindelig lønbeskatning.

Aflønning – kontant og ved personalgoder

Kontante bestyrelshonorarer behandles skattemæssigt som anden løn og indgår i den personlige indkomst som A-indkomst. Der kan dog også ydes en række øvrige goder – og her varierer beskattningen, afhængigt af hvilken type gode der er tale om.

Nedenfor gennemgås beskattingsformen af en række goder, der typisk kan optræde i forbindelse med et bestyrelseserhverv, samt den eventuelle skattepligt af dem.

Pensioner

Det er muligt for selskabet at foretage indbetalinger på en pensionsordning som en del af aflønningen for bestyrelseserhvervet. Da reglerne for arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, hvor indbetalingerne holdes helt uden for skatteopgørelserne, ikke omfatter bestyrelsesmedlemmer, er det dog ikke muligt at udnytte skattebegünstigede former for pensionsopsparing. Indbetalingerne vil derfor blive beskattet som personlig indkomst, men vil til gengæld, afhængig af valg af ordning, dokumentation mv., ikke skulle beskattes på udbetalingstidspunktet.

Jubilæumsgratier mv.

De særlige regler, der giver selskabet mulighed for at yde gratier ved virksomhedens eller de ansattes jubilæer, gælder kun for ansatte lønmodtagere. Der er derfor ikke mulighed for at yde skattefrie gratier til bestyrelsesmedlemmer alene på baggrund af deres bestyrelsespost.

Aktiebaseret aflønning

Der findes enkelte muligheder for aflønning via aktiebaserede ordninger. Fælles for disse er, at de skattemæssige konsekvenser afhænger af den konkrete ordning og dens vilkår, og de vil derfor ikke blive behandlet yderligere her.

Fri bil, fri bolig,

frit sommerhus, fri båd mv.

Disse goder er skattepligtige og beskattes for så vidt angår bil, sommerhus og båd som udgangspunkt efter skematiske regler, det vil sige med en fast formel for ansættelse af værdien af det skattepligtige gode, afhængig af bilens anskaffelsespris og tidspunkt, sommerhusets anskaffelses-sum, bådens pris osv. Fri bolig beskattes som udgangspunkt efter markedsløjen.

Computere, internet og telefon

Det udløser ikke beskattning, hvis bestyrelsesmedlemmet får stillet en computer til rådighed for bestyrelsesarbejdet, hvis computeren blot i et vist omfang bliver benyttet i arbejdet. Ellers vil computeren skulle beskattes med den værdi, som det ville koste at leje computeren. Får man flere bærbare computere stillet til rådighed (herunder kombinationen laptop/iPad), er der risiko for beskattning, medmindre der er væsentlige begrundelser for at have begge computere stillet til rådighed.

Bliver der i forbindelse med bestyrelsesarbejdet stillet telefon (både fastnet- og mobiltelefoni) til rådighed for privat anvendelse, vil der skulle betales skat af værdi af fri telefon, det vil sige en værdi på DKK 217 pr. måned/DKK 2.600 pr. år (idet der dog gives 25 % rabat til gifte personer, hvor ægtefællen tilsvarende er beskattet af fri telefon). Beløbet er A-indkomst.

Beskattningen er uafhængig af, i hvilket omfang man faktisk benytter telefonen privat eller ikke, idet det er rådigheden, som beskattes. SKATs fortolkning af, hvornår et gode er til rådighed, er desuden ganske restriktiv.

Man kan ikke fradrage sine faktiske telefonudgifter i beskattingsgrundlaget, men man kan til gengæld heller ikke blive beskattet af mere end DKK 2.600 pr. år.

Dog bør man være opmærksom på, at telefongoderne skal stilles til rådighed for personen selv, og at der er grænser for antallet af samme slags goder, som kan stilles til rådighed. Der skal således være væsentlige begrundelser for at få stillet flere telefoner til rådighed, hvis beskattning udover DKK 2.600 pr. år skal undgås.

Kontante bestyrelshonorarer behandles skattemæssigt som anden løn og indgår i den personlige indkomst som A-indkomst.

Der gælder ikke nogen udtømmende liste over goder omfattet af bagatelgrænsen, men SKAT må forventes at anlægge en restriktiv fortolkning af, hvornår goder primært ydes af hensyn til arbejdet – særligt når goderne ydes til selskabets beslutningstagere/ledelse.

Hvis man i forvejen har fået stillet fri telefon til rådighed af en anden hvervgiver, skal begge hvervgivere indberette værdi af fri telefon og indeholde A-skat. SKAT vil så efterfølgende korrigere beskatningen på årsopgørelsen.

En internetforbindelse, der stilles til rådighed og gør det muligt reelt at varetage arbejdet hjemmefra i stedet for på virksomheden, vil i princippet være skattefri, idet det dog er uafklaret, om SKAT vil sidestille bestyrelsesarbejde med arbejde udført på en hjemmearbejdsplads. Hvis internetforbindelsen ikke er omfattet af skattefrihedsreglen, vil den udløse skattepligt af en værdi på DKK 2.600 pr. år i lighed med værdien af fri telefon. Bliver man allerede beskattet af fri telefon, bliver man ikke yderligere beskattet.

Reglerne om skattefri internetforbindelse gælder etablering og løbende driftsomkostninger, dog alene "almindelige" omkostninger, hvorimod eksempelvis TV-signal og lignende ikke er omfattet af skattefrihed.

Avis og andre bagatelgræsegoder

Goder, der kan anvendes til private formål, men som fortrinsvis stilles til rådighed af hensyn til arbejdets udførelse, vil være omfattet af de særlige regler for bagatelgræsegoder.

Disse goder er principielt skattepligtige for modtageren, men vil være fritaget fra beskatning, så længe den samlede værdi pr. år ikke overstiger DKK 5.600 (2014). Er den samlede værdi større, beskattes hele værdien – også beløbet under de DKK 5.600. Det er i givet fald bestyrelsesmedlemmet selv, som skal indberette beløbet på selvangivelsen, idet selskabet specifikt er fritaget fra indberetningspligten for disse goder.

Sådanne goder kan være:

- Avis, der er nødvendig for arbejdets udførelse. Hvis avisen ikke er nødvendig for arbejdets udførelse, skal den beskattes som et almindeligt skattepligtigt gode, idet SKAT dog har tilkendegivet, at den skattepligtige værdi er DKK 0, hvis man i forvejen har egne udgifter til hold af en anden avis.
- Indretning af hjemmekontor, der fortrinsvis stilles til rådighed af hensyn til bestyrelsesarbejdet, vil eventuelt kunne være omfattet af den særlige bagatelgrænse. Praxis på området er dog sparsom.
- Kreditkort til brug for erhvervsmæssige rejser.
- Overarbejdsbespisning, når arbejdsforhold gør det nødvendigt at spise på arbejdspladsen i forbindelse med en forlænget arbejdsdag.

Der gælder ikke nogen udtømmende liste over goder omfattet af bagatelgrænsen, men SKAT må forventes at anlægge en restriktiv fortolkning af, hvornår goder primært ydes af hensyn til arbejdet, særligt når goderne ydes til selskabets beslutningstagere/ledelse.

Skattefri goder

Nogle få goder er gjort skattefri gennem lovgivningen. Disse er:

- Privat parkering, der stilles til rådighed i forbindelse med arbejdet.
- Uddannelse, der ikke har rent privat karakter (herunder både undervisning, bøger, transport mv.).
- BroBizz, der (alene) benyttes til transport til og fra arbejdsstedet og anden bropassage i selskabets tjeneste. Der kan i givet fald ikke tages fradrag for bropassage.

Personalepleje

Bestyrelsesmedlemmer kan ligesom selskabets ansatte modtage ydelser/goder fra virksomheden, som alene har karakter af generel personalepleje og dermed efter skatteretlig praksis er skattefri for modtagerne. Dette vil sædvanligvis være:

- Personalearrangementer som sommerfest eller julefrokost.
- Sædvanlige lejlighedsgaver (men jf. tidligere ikke jubilæumsgaver) ved almindelige livsbegivenheder som bryllup, barnedåb, sølvbryllup, runde fødselsdage og lignende, under forudsætning af at gaven er en tingsgave, der værdimæssigt passer til lejligheden og ikke kan byttes til kontanter. SKAT har ikke fastsat et præcist beløb for, hvornår en gave værdimæssigt er ”pas-sende”, så dette afhænger af et konkret skøn over situationen. Samtidig er det væsentligt at være opmærksom på, at det kun er personlige mærkedage, der er omfattet af lejlighedsgavebegrebet.

Personalerabatter

Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som selskabet udbyder til salg som led i sin virksomhed, beskattes kun i det omfang, at rabatten overstiger avancen hos selskabet. Tilsvarende udløser det ikke beskatning, hvis selskabet (uden direkte eller indirekte at betale for det) indgår en rabataftale, som indebærer, at medarbejdere og bestyrelsesmedlemmer kan købe ting hos en anden virksomhed til reduceret pris.

Andre goder

Andre goder, der ydes på grund af bestyrelsesposten eller et ansættelsesforhold, og som tjener bestyrelsesmedlemmets private formål, vil være skattepligtige. Ud over aflønning i form af naturalier omfatter dette eksempelvis også betalt jagt, medlemskab af sociale netværk (fx Rotary, Junior Chamber, loger mv.), medlemskaber af sportsklubber, fitnessklubber og andre fritidsprægede foreninger.

Også goder, der i deres karakter ligger tæt på almindelig personalepleje, vil på tilsvarende vis udløse skattepligt. Det kunne eksempelvis være billetter til kultur- eller sportsbegivenheder – gaver, som ligger ud over almindelig personalepleje, middage og rejser.

Disse goder er dog skattefri, i det omfang den samlede værdi af personalegoderne modtaget i løbet af året ikke overstiger DKK 1.100. I denne beløbsgrænse indgår også værdien af eventuelle julegaver. Samtidig vil det være hele værdien, der skal beskattes, når først beløbsgrænsen er overskredet (idet julegaver dog er undtaget, hvis værdien er under DKK 800).

I nogle situationer kan det være vanskeligt at vurdere, om et gode har et erhvervsmæssigt eller et privat formål. Særligt med hensyn til bespisning og rejser må man forvente, at SKAT vil stille høje krav til den erhvervsmæssige begrundelse for udgifternes afholdelse, hvis beskatning hos de enkelte deltagere skal undgås. Da der er tale om en konkret vurdering af den erhvervsmæssige begrundelse, må en afklaring anbefales før udgifternes afholdelse.

Tilsvarende bør man være opmærksom på, at ægtefælledeltagelse i arrangementer, herunder også bestyrelsens interne arrangementer, som udgangspunkt ikke kan forventes at blive anset som erhvervsmæssigt begrundet eller omfattet af regler om personalepleje, men derimod som udslag af en privat interesse. Ægtefællers tilstedeværelse vil derfor ikke alene kunne udløse skattepligt hos bestyrelsesmedlemmet for værdien af ægtefællens deltagelse, men vil i værste fald også medføre, at bestyrelsesmedlemmets egen deltagelse bliver trukket ind i en skattepligt.

Den skattepligtige værdi vil som udgangspunkt være det laveste beløb af henholdsvis den pris, som selskabet betaler for godet, eller den pris, som produktet tilsvarende ville kunne anskaffes til ved handel på sædvanlige markedsvilkår.

Disse goder vil normalt skulle indberettes som B-indkomst, det vil sige, at selskabet indberetter beløbet, men at modtageren selv skal sørge for betaling af skatten.

Godtgørelser for kørsel og rejser

Bestyrelsesmedlemmer kan inden for visse rammer skattefrit få godtgjort udgifter til rejse og transport i forbindelse med deres bestyrelseshverv.

Kørselsgodtgørelse

Hvis selskabet betaler bestyrelsesmedlemmets udgifter til rejse med tog, fly, taxa eller lignende til og fra bestyrelsesmøder, vil dette ikke udløse beskatning af bestyrelsesmedlemmet, så længe vedkommende ikke tager befodringsfradrag for transport mellem hjem og arbejde.

Selskabet har alternativt mulighed for at yde bestyrelsesmedlemmer skattefri godtgørelse for erhvervmæssig kørsel i egen bil, når en række betingelser er opfyldte.

Satsen for 2014 må maksimalt udgøre:

- Kørsel indtil 20.000 km årligt:
DKK 3,73 pr. km
- Kørsel over 20.000 km årligt:
DKK 2,10 pr. km.

Erhvervmæssig kørsel

Det er en betingelse, at kørslen sker i egen bil. Ved egen bil forstås også ægtefælles eller samlevers bil, når de samlevende har fælles økonomi. Har bestyrelsesmedlemmet fri bil til rådighed, kan der sædvanligvis ikke modtages godtgørelse skattefrit.

Ved erhvervmæssig kørsel forstås:

- Befordring mellem sædvanlig bopæl og en arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for 12 måneder
- Befordring mellem flere forskellige arbejdspladser
- Befordring inden for samme arbejdsplads.

Falder kørslen *ikke* ind under en af disse kategorier, anses kørslen for privat, og der kan ikke ydes skattefri kørselsgodtgørelse. I stedet kan der tages befodringsfradrag efter reglerne for kørsel mellem hjem og arbejde.

Hvad er 60-dagesreglen?

Kørsel mellem bopæl og det samme arbejdssted (enkeltvej eller begge veje) de første 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder er erhvervmæssig kørsel, og bestyrelsesmedlemmet kan modtage skattefri kørselsgodtgørelse. Køres der mellem bopæl og arbejdssted i mere end 60 dage, behandles kørslen som privat kørsel fra og med den 61. dag og udløser således ikke mulighed for skattefri kørselsgodtgørelse. Afhængig af mødefrekvensen kan det derfor have betydning, hvor og hvornår bestyrelsesmøderne afholdes.

Hvilke krav stilles der til udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse?

Selskabet skal kontrollere, at afregning af den skattefri kørselsgodtgørelse sker efter gældende satser og regler, og der er krav om, at bogføringsbilag vedrørende kørsel som minimum skal indeholde oplysning om modtagerens navn, adresse og cpr-nummer, kørselens erhvervmæssige formål, dato for kørslen, kørselens mål med eventuelle delmål, angivelse af antal kørte kilometre, de anvendte satser samt beregning af kørselsgodtgørelsen. Derudover bør oplysninger om den anvendte bil gives.

Hvis selskabet og bestyrelsesmedlemmet ikke sikrer, at den skattefri kørselsgodtgørelse udbetales efter gældende regler, vil godtgørelsen blive behandlet som skattepligtig A-indkomst. Tilsvarende gælder, hvis der udbetales godtgørelse med et beløb, som overstiger de gældende satser.

Virksomheden må ikke aftale, at bestyrelsesmedlemmet får en del af det allerede aftalte honorar udbetalt som skattefri kørselsgodtgørelse. Hvis kørselsgodtgørelsen udbetales på denne måde, vil godtgørelsen blive behandlet som et skattepligtigt løntillæg.

Udgifter ved rejse

Bestyrelsesmedlemmets udgifter til kost og logi i forbindelse med rejse til et midlertidigt arbejdssted kan i en skattemæssig sammenhæng behandles på fire forskellige måder.

I nogle situationer kan det være vanskeligt at vurdere, om et gode har et erhvervmæssigt eller et privat formål. Særligt med hensyn til bispisning og rejser må man forvente, at SKAT vil stille høje krav til den erhvervmæssige begrundelse for udgifternes afholdelse, hvis beskatning hos de enkelte deltagere skal undgås.

Rejse efter regning

De faktiske udgifter kan dækkes efter regning. Der gælder i den forbindelse ikke nogen maksimumgrænse for de faktiske udgifters størrelse, og der gælder i modsætning til ved de skattefrie godtgørelser ikke noget krav om rejsens længde.

Skattefrie godtgørelser

Der kan udbetales skattefrie godtgørelser for kost og logi til et bestyrelsesmedlem, når vedkommende er ”på rejse” til et midlertidigt arbejdssted, det vil sige, når vedkommende på grund af afstanden mellem bopæl og det midlertidige arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. Det er en betingelse, at rejsen varer mindst 24 timer, og der skal ske overnatning. Varer rejsen mindre, kan der alene ske godtgørelse efter regning.

Den maksimale, skattefrie godtgørelse er (i 2014) DKK 199 pr. døgn til logi og DKK 464 til kost og småforbrødsudgifter.

Der kan ikke udbetales skattefrie godtgørelse til overnatning, hvis udgiften er dækket efter regning, eller hvis selskabet stiller fri logi til rådighed. Tilsvarende kan der ikke udbetales skattefrie godtgørelse til kost, hvis bestyrelsesmedlemmet helt eller delvist har fået dækket sine udgifter til kost efter regning, idet det dog accepteres, at der udbetales (reduceret) godtgørelse, når morgenmad er en del af logiudgiften. Der gælder også særlige regler om udbetaling af 25 % kontant godtgørelse til småforbrødsudgifter (avis, telefon, lokaltransport mv.).

Hvis der stilles måltider til rådighed, skal den maksimale kontante godtgørelse reduceres med 15 % for morgenmad og 30 % for henholdsvis frokost og aftensmad.

Hvis der udbetales en rejsegodtgørelse, der er højere end det maksimale skattefrie beløb, skal der senest ved den endelige rejseopgørelse og afregning beregnes A-skat og AM-bidrag af det overskydende beløb, det vil sige, at udbetalingen løbende deles op i en skattefrie og skattepligtig del. I modsat fald anses hele det udbetalte beløb for skattepligtigt, og bestyrelsesmedlemmet er henvist til at foretage fradrag på sin selvangivelse i stedet, i det omfang det er muligt.

I forhold til indberetning og skatteindeholdelse gælder der som udgangspunkt de samme regler for bestyrelsesmedlemmer, som der gælder for medarbejdere i selskabet. Selskabet er derfor forpligtet til at indberette det honorar, som bestyrelsesmedlemmer oppebærer for deres hverv, til SKAT.

Bestyrelseshonoraret kan desuden ikke løbende reguleres afhængig af størrelsen på de skattefrie godtgørelser, så hvervgivernes totale udgifter holdes konstante.

Som med kørselsgodtgørelse gælder der en række krav til bogføring og kontrol.

Bogføringsbilag skal indeholde oplysninger om modtagerens navn, adresse og CPR-nummer, rejsens erhvervmæssige formål, rejsens start- og sluttidspunkt, rejsens mål med eventuelle delmål (geografiske), de anvendte satser samt beregning af godtgørelsen. I lighed med kørselsgodtgørelsen vil manglende overholdelse af kravene, herunder for store udbetalinger, faste udbetalinger mv., medføre, at godtgørelsen bliver skattepligtig A-indkomst for bestyrelsesmedlemmet.

Fradrag

Hvis man hverken får dækket udgifter efter regning eller udbetalt godtgørelse for kost og/eller logi, kan lønnede bestyrelsesmedlemmer i stedet foretage et ligningsmæssigt fradrag på selvangivelsen for de faktiske udgifter eller et beløb svarende til den maksimale godtgørelses-sats. Fradraget er i 2014 dog maksimeret til DKK 25.500 pr. år.

Ved anvendelsen af reglerne om dækning af udgifter til logi, kost og småforbrødsudgifter skal man være opmærksom på, at der gælder en række restriktioner i forhold til kombination af henholdsvis rejse efter regning, godtgørelse og fradrag.

Rejseudgifter – er bestyrelsesmødestedet et midlertidigt arbejdssted?

Som nævnt ovenfor er det en forudsætning for, at man kan modtage diæter eller kost og logi skattefrit under rejser til og fra erhvervmæssige aktiviteter med bestyrelsen, at rejsen går til et ”midlertidigt arbejdssted”.

Man skal i den sammenhæng være opmærksom på, at et fast mødested, hvor man afholder alle bestyrelsesmøder (fx i virksomhedens lokaler), med stor sandsynlighed vil blive betragtet af SKAT som et fast arbejdssted. Dette gør sig gældende, selvom der kun holdes møder en gang om måneden eller sjældnere, idet mødestedet er det sted, man fast vender tilbage til for at udføre sin funktion som bestyrelsesmedlem.

Dette gør sig særligt gældende for bestyrelsesmedlemmer, der er valgt for en ubegrænset tidsperiode, for en periode på over to år, eller som er genvalgt til deres bestyrelsespost.

Effekten af dette er i givet fald, at disse bestyrelsesmedlemmer ikke skattefrit kan modtage rejsegodtgørelser eller kost og logi, når det er i forbindelse med bestyrelsesmøder på det sædvanlige mødested. De vil dog formodentlig fortsat kunne deltage i bespisning under eller i umiddelbar forlængelse og nærhed af bestyrelsesmøderne (så længe omkostningerne er af begrænset omfang, og der er en naturlig sammenhæng), men bortset fra denne bespisning vil øvrige selskabsbetalte udgifter til overnatning og bespisning blive anset som skattepligtig indkomst, når man ikke er på rejse til et midlertidigt arbejdssted.

Hvis bestyrelsesaktiviteten i stedet foregår på et sted, hvor man ikke plejer at holde møderne, vil selskabets betaling af disse udgifter ikke udløse beskatning, når blot rejsereglerne i øvrigt er opfyldt.

Indberetning og skatteindeholdelse

I forhold til indberetning og skatteindeholdelse gælder der som udgangspunkt de samme regler for bestyrelsesmedlemmer, som der gælder for medarbejdere i selskabet. Selskabet er derfor forpligtet til at indberette det honorar, som bestyrelsesmedlemmer oppebærer for deres hverv, til SKAT.

For kontante honorarer, fri bil og fri telefon/internet er der tale om A-indkomst, hvor der ikke alene skal ske indberetning, men også indeholdes A-skat og AM-bidrag på baggrund af bestyrelsesmedlemmets skattekort.

Øvrige indkomststyper er B-indkomst og skal derfor alene indberettes på månedlig basis til SKAT, mens der ikke skal indeholdes kildeskat. I stedet skal bestyrelsesmedlemmet selv sørge for, at skatten bliver betalt, enten indirekte via en ændret forskudsopgørelse, via en frivillig indbetaling inden årets udgang eller ved en (rentebelagt) restskat i det efterfølgende år.

På samme vis er der indberetningspligt i forhold til skattefrie godtgørelser, der udbetales til bestyrelsesmedlemmet. Selskabet har en pligt til at indberette alle skattepligtige goder, som ikke specifikt er fritaget fra indberetningspligt, og som samtidig har en værdi på over DKK 1.100 pr. gode/gaveanledning. Selskabet skal derfor ikke alene have kendskab til reglerne om indberetning, men skal også kende den nøjagtige afgrænsning mellem skattepligtige og ikke-skattepligtige goder samt retningslinjerne for værdiansættelsen af de skatte- og indberetningspligtige goder.

Indberetningspligten afhænger af værdien pr. gode, og selskabet kan derfor godt give flere goder i løbet af året, som sammenlagt overstiger DKK 1.100 i værdi (og dermed er skattepligtige), men som ikke udløser en indberetningspligt, fordi hvert gode har en værdi under DKK 1.100.

Goderne er dog i givet fald fortsat skattepligtige for modtagerne, men det er i stedet modtageren selv, der har ansvaret for at selvangive godet.

Bestyrelsesarbejde over landegrænser

Efter intern dansk skatteret er bestyrelseshonorarer mv. fra et dansk selskab skattepligtige i Danmark. Det er i den sammenhæng underordnet, om bestyrelsesmedlemmet bor i Danmark eller ej, så hvis bestyrelsesmedlemmet bor i udlandet og ikke har et skattekort, bør et kildeskattenummer og skattekort indhentes hos SKAT.

Så længe bestyrelsesmedlemmet ikke har anden indkomst fra Danmark end bestyrelseshonoraret, vil vedkommende ikke have noget personfradrag (DKK 42.800 i 2014), og indkomst under DKK 488.100 (i 2014) vil derfor blive beskattet med ca. 42 % skat, mens øvrig indkomst beskattes med op til 55,6 % skat.

Dobbeltbeskatning

Danmark har dobbeltbeskatningsaftaler med en række lande, og generelt indeholder aftalerne bestemmelser om, at Danmark har beskatningsret til bestyrelseshonorarer fra et dansk selskab, uanset om honorarerne betales for møde afholdt i Danmark eller udlandet.

Ofte vil bopælslandet også have beskatningsret, og bopælslandet vil i givet fald skulle lempe sin egen beskatning under hensyntagen til den skat, der allerede er betalt i Danmark.

I særlige tilfælde, hvor bestyrelseshvervet kan varetages som led i et ansættelsesforhold i udlandet, kan beskatning i Danmark eventuelt undgås.

Social sikring

Forpligtelsen til at betale sociale bidrag vil være reguleret i det enkelte lands interne lovgivning, og der kan være en forpligtelse til at betale bidrag også for det danske selskab for bestyrelsesmedlemmer, som er bosat i udlandet.

Danmark har indgået aftaler om social sikring på tværs af landegrænser med en række andre lande, fortrinsvis de øvrige EU-lande og landene i EØS-kredsen. Disse betyder sædvanligvis, at der alene betales bidrag til social sikring i ét land.

Det indebærer bl.a., at bidrag til social sikring afgøres ud fra, hvor man har bopæl, hvem man arbejder for, hvor man arbejder samt fordeling af arbejde og indtægter mellem de forskellige lande.

Uanset om en social sikringsaftale fastlægger, at der kun skal betales bidrag i ét land, kan der være forskel på, hvordan bestyrelseshonorarer behandles i det enkelte land, og om selskabet har en forpligtelse til at betale udenlandske sociale bidrag af bestyrelseshonoraret.

Der er ikke danske bidrag til social sikring for bestyrelsesmedlemmer. AM-bidraget har tidligere været anset for et socialt bidrag, men er fra 2011 ændret til at være en skat, og der skal derfor betales AM-bidrag af bestyrelseshonorar, uanset om man bor i Danmark eller udlandet.

I andre lande såsom Frankrig, Belgien og Sverige kan bidrag til social sikring for både selskaber/arbejdsgivere og lønmodtagere udgøre væsentligt højere beløb, og selskabet risikerer derfor, at der oven i bestyrelsesmedlemmernes honorar kommer en væsentlig betaling til udenlandske sociale myndigheders sociale system.

Ydermere er det for de lande, hvor Danmark har en social sikringsaftale, nødvendigt at søge dokumentation fra de udenlandske myndigheder for, hvor bestyrelsesmedlemmet er socialt sikret, hvis selskabet skal undgå betaling til to eller flere lande.

Da de enkelte landes nationale regler om social sikring varierer, kan der være forskelle fra land til land. I lyset af størrelsen af de potentielle risici må det generelt anbefales, at de aktuelle spørgsmål afklares, når et bestyrelsesmedlem fra udlandet indtræder i et dansk selskabs bestyrelse.
/bew@pwc.dk, ser@pwc.dk

Danmark har indgået aftaler om social sikring på tværs af landegrænser med en række andre lande – fortrinsvis de øvrige EU-lande og landene i EØS-kredsen. Disse betyder sædvanligvis, at der alene betales bidrag til social sikring i ét land.