Offentliggjort d. 15. september 2012

Læger – lønmodtager eller egen virksomhed©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

For beskatningen af personer har det meget stor betydning, om en skatteyder driver egen virksomhed eller er lønansat. Særligt for læger er der de seneste år truffet afgørelse i en lang række sager, hvor læger har ønsket klarhed over beskatningsreglerne. Praksis viser, at hvor lægen ikke har egen klinik i traditionel forstand, er det meget vanskeligt at opnå skattevæsenets anerkendelse af, at lægen driver egen selvstændig virksomhed i skattelovenes forstand.

Driver en skatteyder egen virksomhed, er indkomsten fra virksomheden B-indkomst og beskattes efter de særlige regler for virksomhedsbeskatning. Udgifter forbundet med virksomhedens drift kan som udgangspunkt fratrækkes ved indkomstopgørelsen, og udgifter til anskaffelse af aktiver anvendt i virksomheden kan afskrives eller i nogle tilfælde fratrækkes. Skatteyderen kan endvidere vælge at anvende virksomhedsskatteordningen, således at virksomhedens overskud kan opspares til en lav beskatning til senere brug i virksomheden.

Er skatteyderen derimod lønmodtager, er indkomsten A-indkomst, og der er efter praksis meget begrænsede muligheder for at fratrække udgifter, der er forbundet med arbejdets udførelse.

En tredje kategori er de såkaldte ”honorarer”, Dvs. vederlag for personligt arbejde. Denne gruppe befinder sig i grænseområdet mellem indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed på den ene side og lønindkomst på den anden side. Også her er der begrænsninger i fradragsretten for udgifter, der knytter sig til sådanne indtægter.

Offentliggjort d. 15. september 2012

I mange tilfælde er det skatteretligt mest lukrativt at opnå betegnelsen selvstændig erhvervsdrivende.

Sondringen mellem erhvervsmæssig virksomhed og lønansættelse har i tidens løb været aktuel indenfor mange forskellige faggrupper. Eksempelvis har assurandører, forfattere, kunstnere, konsulenter og læger alle prøvet kræfter med skattevæsenet om, hvorvidt de pågældende kunne anses som selvstændig erhvervsdrivende i skattelovgivningens forstand.

Den skatteretlige vurdering

Som udgangspunkt anvender skattevæsenet samme kriterier ved bedømmelsen af, om der er tale en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, eller om der rettere er tale om lønansættelse. Der er tale om en konkret vurdering fra sag til sag, men som typiske elementer ved vurderingen vil skattevæsenet blandt andet tage i betragtning,

- om skatteyderen selv tilrettelægger, leder, fordeler arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre
- om skatteyderen er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko
- om skatteyderen frit kan tage arbejde for andre
- om skatteyderen har ansat personale, og er frit stillet med hensyn til at ansætte personale
- om skatteyderen ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende og helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse
- om skatteyderen har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- om skatteyderen er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms og
- om ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler skatteyderen.

Offentliggjort d. 15. september 2012

Selv om skattevæsenet som udgangspunkt anvender samme standardkriterier ved den skattemæssige bedømmelse af en skatteyders aktiviteter, er det omvendt klart, at konkrete forhold kan vægte forskelligt for forskellige faggrupper.

Læger

Særligt for læger har problemstillingen om, hvorvidt lægen driver selvstændig virksomhed, været rejst i en række sager gennem de senere år.

Har lægen egen klinik og driver han virksomhed som f.eks. praktiserende læge eller speciallæge, vil de skattemæssige forhold i almindelighed ikke give anledning til spørgsmål. Her er der normalt utvivlsomt tale om en selvstændig virksomhed.

Er der tale om en hospitalsansat læge, der er ansat på almindelige vilkår, er det omvendt klart, at forholdet mellem hospital og læge må anses som et ansættelsesforhold.

Problemerne opstår således - og helt traditionelt - i mellemområdet, eksempelvis i tilfælde, hvor den ansatte læge ”bijobber” i sin fritid ved privathospitaler, forsikringsselskaber m.v. eller hvor han bestrider flere mindre hverv med en løsere tilknytning til ”ordregiveren”.

Når bortset fra nogle enkelte sager i 1980´erne om den skattemæssige behandling af vagtlægers indkomst, har problemstillingen i det væsentligste først meldt sig i praksis fra 2006 og fremefter. Skattevæsenet har siden da truffet og offentliggjort adskillige afgørelser vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt lægers konkrete hverv kunne anses som udøvelse af selvstændig virksomhed.

Skattevæsenets praksis

Skattevæsenets praksis viser, at der for disse personer kun i ganske særlige tilfælde kan blive tale om at anse lægens professionelle aktiviteter som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skattelovgivningens forstand. Der er efter min vurdering tale om en noget streng praksis.

Offentliggjort d. 15. september 2012

Skattevæsenets afgørelser drejer sig ofte om tilfælde, hvor læger tilknyttes et eller flere privathospitaler som konsulent med henblik på at varetage opgaver indenfor lægens speciale, eksempelvis anæstesiologi, plastikkirurgi, rheumatologi, ortopædkirurgi etc. Almindeligvis anses varetagelsen af sådanne opgaver ikke som selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Som centrale led i disse afgørelser står, at lægen typisk ikke afholder udgifter, der overstiger det sædvanlige i lønmodtagerforhold. Ganske vist skal lægen i nogle tilfælde selv medbringe instrumenter m.v. i et vist omfang, men lokaler og indretning stilles til rådighed af hospitalet, der følgelig afholder langt de væsentligste udgifter.

Et andet væsentligt led i de foreliggende afgørelser er, at lægernes risiko i form af svigtende patientindgang og dermed svigt af indtægter ikke kan anses som en sådan økonomisk risiko ved drift af virksomhed, som normalt er en betingelse for at antage, at der foreligger erhvervsmæssig virksomhed i skattelovgivningens forstand.

Som et tredje element i skattevæsenets vurdering indgår ofte det forhold, at privathospitaler som udgangspunkt forestår de administrative opgaver forbundet med lægens virksomhed på hospitalet, og lægen selv har således begrænsede eller ingen administrative udgifter.

Almindeligvis er lægen ligeledes underlagt hospitalets generelle retningslinier og procedurer og måske tillige konkrete retningslinier for arbejdets udførelse.

En svale

I en enkelt sag, der netop er blevet offentliggjort, har Skatterådet dog anerkendt, at en læge måtte anses som selvstændig erhvervsdrivende.

Der var her tale om en læge, der som ejer af et privathospital tidligere havde drevet selvstændig virksomhed med kosmetisk plastikkirurgi. Dette hospital var imidlertid lukket, og han havde derfor nu skriftlige aftaler med to andre privathospitaler om udførelse

Offentliggjort d. 15. september 2012

af opgaver, og havde endvidere mundtlige aftaler med yderligere tre privathospitaler. Lægen opererede til dels med sit eget kirurgiske udstyr.

Lægen drev sin nuværende virksomhed i et selskab ejet af ham. Selskabet havde ikke aktuelt nogen ansatte, men havde tilknyttet en sekretær og bogholder på freelance basis. Udgifterne til disse er ifølge regnskabet hhv. 4.875 kr. til regnskabsassistance og 12.500 kr. til revision.

Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at lægen kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende i relation til de to privathospitaler, som han havde aftaler med.

Skatterådet lagde vægt på, at lægen tidligere havde arbejdet som selvstændig erhvervsdrivende som ejer af det nu lukkede privathospital og at det var denne virksomhed, som lægen havde videreført. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at lægens virksomhed var hans hovederhverv. Endelig tillagde Skatterådet det stor betydning, at lægen i høj grad selv skaffede sine patienter, idet langt de fleste af spørgers patienter enten var tidligere patienter eller havde fået ham anbefalet, og patienterne henvendte sig derfor til de hospitaler, hvor de vidste, at han opererede.

Som præmisserne for Skatterådets afgørelse er formuleret, har skattevæsenet ikke med denne afgørelse lagt an til en lempelse af praksis.

Omvendt kan nok rejses spørgsmålet, om der er grundlag for fortsat at opretholde den hidtidige, meget strenge praksis på området.

——— o ———