
Leger og skatt 2000–01

FRA FORENINGEN

RAGNAR ØSTENSEN

Advokatfirmaet Haavind Vislie DA Oslo

For privatpraktiserende leger som har drevet sin virksomhet i aksjeselskap, har skattemessig tilordning av driftstilskudd og trygderefusjon vært det store skattespørsmålet i 2000. Innføring av 11 % utbytteskatt fra 5.9. 2000 er en annen problemstilling som berører mange med aksjer i eget AS.



Skattemessig tilordning av driftstilskudd og trygderefusjon er en kjent problemstilling for næringsdrivende leger i flere år. Ved Skattedirektoratets brev av 19.1. 2000, der det ble uttalt at driftstilskudd og trygderefusjon ikke kunne tilordnes legens aksjeselskap, men kun legen personlig, ble det antatt at siste ord var sagt fra skatteforvaltningens side, og at kun domstolsprøving gjenstod.

Fra Legeforeningens side ble det protestert mot direktoratets lovtolking, og ved Skattedirektoratets brev 22.11. 2000 til fylkesskattekontorene, Oslo likningskontor og med gjenpart til Den norske lægeforening, har man gått tilbake på det som tidligere er uttalt.

Leger bør bruke klageadgangen

Brevet tar utgangspunkt i den nye rammeavtalen for fastlegeordningen. Der går det frem at legene kan organisere sin virksomhet i ulike selskapsformer, at selskapsformen er kommunen uvedkommende, og får ingen betydning for legens rettigheter og plikter i forhold til kommunen og innbyggerne etter lover, forskrifter og avtaler.

Dette er av Skattedirektoratet tolket dit hen at de økonomiske rettigheter etter avtalen skal kunne overdras. I brevet fra Skattedirektoratet er det uttalt: «I samråd med

Finansdepartementet har Skattedirektoratet tatt det standpunkt at tilordningsspørsmålet ikke utelukkende bør avgjøres ut fra formelle betraktninger. Selv om selskapet formelt ikke er avtalepart, er det berørt i den forstand at utbetaling rent faktisk vil kunne skje til selskapet. Det betyr at det også bør kunne aksepteres at tilordningen kan skje på selskapets hånd, uavhengig av hvem som er den formelle avtalepart.»

Fortsettelsen av brevet er meget interessant for dem som har fått endret sin likning for tidligere år som følge av at likningsmyndighetene har nektet å tilordne driftstilskudd og trygderefusjon til AS.

«Det har tidligere vært inngått individuelle avtaler med aksjeselskap som avtalepart, selv om dette har vært i strid med sentrale rammeavtaler. Skattedirektoratet har gitt uttrykk for at den individuelle avtale da legges til grunn ved avgjørelsen av tilordningsspørsmålet. Vi (Skattedirektoratet, red. anm.) har imidlertid inntrykk av at det kan ha vært noe tilfeldig hvorvidt den individuelle avtalen er inngått med aksjeselskapet og ikke den enkelte lege som part. Vi har også fått signaler om at brev vedrørende tilordning av driftstilskudd og trygderefusjon, som likningskontorene har sendt ut den senere tid, bærer preg av ulik behandling når det gjelder fra hvilket tidspunkt det skal foretas endring av likningen. Direktoratet har etter en fornyet vurdering kommet til at det vil være mest praktisk at driftstilskudd, trygderefusjon og egenandel blir tilordnet det aksjeselskap hvor legevirksomheten drives. Dette gjelder selv om den individuelle avtale, i overensstemmelse med någjeldende rammeavtale, er inngått med vedkommende lege personlig. Hensynet til likebehandling og ønsket om å legge til rette for en helhetlig løsning i forhold til den fremtidige fastlegeordningen, antas dermed å være ivaretatt.»

Dette betyr at de leger som er varslet om endring av likningen fordi tilordning til aksjeselskap ikke er godkjent, må kunne kreve at likningsmyndighetene frafaller endringen.

De leger som tidligere år har fått endret sin likning ved at aksjeselskapsformen er satt til side, bør snarest påklage likningen dersom man fortsatt har klageadgang. Er klagefristen på tre uker oversittet eller klageadgangen oppbrukt, bør man overveie søksmål mot staten. Søksmålsfristen er seks måneder fra likningen er lagt ut eller vedtak i klagesak er sendt fra likningskontoret.

Er man godt innenfor søksmålsfristen, bør man forsøke å avklare med likningsmyndighetene om de likevel vil rette likningen selv om klagefristen er oversittet. Dersom man ikke innen søksmålsfristen på seks måneder har mottatt bekreftelse på at likningen er rettet, bør man – for å være på den sikre siden – ta ut stevning mot staten ved fylkesskattesjefen. Dersom likningsmyndighetene lover å rette likningen, kan saken stilles i bero til retting har funnet sted.

For mange vil alle klagefrister og søksmålsfristen på seks måneder være oversittet. Men likningsmyndighetene har adgang til å ta en likning opp til retting av eget tiltak i medhold av likningsloven § 9–5. I flg. § 9–5 nr. 7 skal det – før spørsmål om endring tas opp – vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålet betydning, skatteyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. For dem dette gjelder vil spørsmålet normalt ha meget stor betydning, og grunnlaget for at man tar likningen opp til retting være til stede. Det er visse frister for endring av likningen etter denne bestemmelsen også, men etter vår vurdering bør likningsmyndighetene ikke nekte retting av likningen under henvisning til fristoversittelse. Likebehandling bør tilsi at alle som ber om det får endret sine likninger etter påstand.

Skatt på utbytte

Ved skattereformen i 1992 ble det innført skattefrihet for mottatt utbytte. Begrunnelsen var at det utdelte beløpet var blitt beskattet hos selskapet, og en beskatning av utbytte på aksjonærens hånd ville medføre en dobbeltbeskatning av samme inntekt.

Denne skattefriheten har det vært et politisk press mot, og ved fremleggelsen av statsbudsjettet i høst ble det foreslått innført en utbytteskatt på 14 %, som etter budsjettforliket med mellompartiene ble redusert til 11 %. I praksis skjer beskatningen av utbytte ved at aksjonæren kun får et godtgjørelsesfradrag på 17/28 av den skattesatsen som utbyttet beskattes med. Utbytte inntil kr 10 000 skal være skattefritt.

Skatteplikt for utbytte gjelder utbytter som er besluttet fra og med den 5.9. 2000. Dersom beslutning om utbytteutdeling fant sted i generalforsamling som ble avholdt før 5.9. 2000, er utbyttet skattefritt selv om selve utbetalingen fant sted på et senere tidspunkt.

Hva innebærer så denne lovendringen for leger som driver sin næringsvirksomhet i

aksjeselskap? Dersom virksomheten faller utenfor delingsmodellen fordi man har en passiv aksjonær som legen ikke identifiseres med, innebærer det at den del av overskuddet i selskapet som deles ut til aksjonærene som utbytte blir skattlagt med til sammen ca. 36 % når vi ser aksjonær og selskap under ett. For å hindre omgåelser er det dessuten bestemt at man ikke skal få full RISK-regulering på aksjene når aksjer selges til selskapet ved at selskapet kjøper egne aksjer, gjennom kapitalnedsettelse eller ved likvidasjon av selskapet. Selges derimot aksjene til utenforstående, skal man fortsatt få full RISK-regulering.

Dersom virksomheten faller innenfor delingsmodellen fordi legen selv eier samtlige aksjer i selskapet, skal man være skjermet mot utbytteskatten. Da betaler selskapet og aksjonæren sett under ett 52,2–55,3 % i personskatt og kapitalskatt. Det skal ikke komme ytterligere utbytteskatt på dette beløpet. Det følger av den nye bestemmelsen i skatteloven § 10–12, annet ledd, som går ut på skattefrihet for følgende utbytte: «Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbyttet utdeles.»

Dersom legen har familiemedlemmer som han skal identifiseres med (for eksempel ektefelle, barn, foreldre eller søsken) og disse er passive aksjonærer som mottar utbytte, må disse betale utbytteskatt. Det samme vil gjelde for andre passive aksjonær. I slike tilfeller kan den effektive beskatningen komme opp i ca. 60 %. Utbytteskatt kan også oppstå dersom legen et år tar ut større utbytte enn beregnet personinntekt for vedkommende år. Kommer man inn under noen av disse kategorier, bør man tenke seg om før det foretas utbytteutdeling. Som jeg kommer tilbake til nedenfor, er det mulig at delingsmodellen synger på siste verset, og da vil kanskje problemet løse seg selv.

Avskrivningssatser

Med virkning for inntektsåret 2000 er avskrivningssatsene redusert. Avskrivning på kontormaskiner og liknende er redusert fra 30 % til 25 %, mens goodwill bare kan avskrives med inntil 20 %, mot tidligere 30 %. For avskrivbare personbiler er satsen nedsatt fra 20 % til 15 %, mens avskrivningssatsen for forretningsbygg er 0 % (!).

Goodwill ved overdragelse til eget AS

Ved overdragelse av privat praksis til eget aksjeselskap har mange leger beregnet seg goodwill. Dette er den del av kjøpesummen for en opparbeidet praksis som ikke kan henføres til konkrete identifiserbare eiendeler og driftsmidler. Et annet ord for goodwill er forretningsverdi. Betaler man for goodwill, kan det være betaling bl.a. for en pasientmasse som ligger i praksisen.

Frem til i dag har det kjøpende selskapet kunnet avskrive goodwill i skatteregnskapet med inntil 30 % årlig, mens inntektsføring på selgerens hånd over gevinstkonto kun har vært 20 % årlig. Den skattekreditten man

derigjennom har oppnådd (raskere utgiftsføring enn inntektsføring) har nå falt bort ved at avskrivningssatsen for goodwill er redusert til 20 %.

På det kjøpende selskapets hånd er fradrag for avskrivninger kommet i inntekt som beskattes med inntil 55,3 % (når selskapet har vært delingsforetak). Gevinsten ved salg av goodwill har på selgerens hånd blitt beskattet med kun 28 %. Inntil 27,3 % av goodwillbeløpet har således vært en endelig skattelette, og på dette området har det ikke skjedd noen endring.

Noen slike saker som gjelder fastsettelse av størrelsen på goodwill ved overdragelse til eget AS har vært oppe for domstolene. En kjeveortoped overdrog sin praksis til eget aksjeselskap og beregnet goodwill ut fra en avkastningsverdimetode til 2 millioner kroner.

Likningsmyndighetene fastsatte verdien av goodwill skjønnsmessig til kr 300 000, og det resterende vederlaget som lønn. Ved goodwillberegningen hadde vedkommende beregnet seg en eierlønn på kr 400 000, mens likningsmyndighetene fant at kr 800 000 var et riktigere beløp, noe som ville redusere størrelsen på goodwillen. Retten gav likningsmyndighetene medhold i dette, og anførte videre at den modellen som skatteyteren hadde benyttet forutsatte at goodwillverdien ville vare i alle fremtid, mens det var langt mer realistisk å anse at goodwillverdien ved overdragelse av virksomheten kun ville vare en kort tid etter overtakelsen. Likningen ble etter dette fastholdt. Dommen er imidlertid blitt påanket til lagmannsretten.

Leger som har benyttet 17 %-beregningen i overenskomsten mellom Kommunenes Sentralforbund (KS) og Legeforeningen, har stort sett fått godkjent goodwillberegningen. Etter den nye rammeavtalen mellom KS og Legeforeningen vedrørende fastlegeordningen har man forlatt denne beregningsmetoden for goodwill. Det heter nå i pkt. 5.6 at ved overdragelse av praksis avtales overdragelsesbetingelsene mellom overdragende og overtakende lege. Blir man ikke enige om overdragelsesbeløpet innen fem uker, skal prisen fastsettes av en nemnd. I kommentarene til denne bestemmelsen går det frem at dersom det er opparbeidet goodwill, beregnes denne ut fra gjeldende bransjenorm.

Spørsmålet blir da i hvilken grad likningsmyndighetene vil akseptere en slik bransjenorm ved fastsettelsen av goodwill. Ved overdragelse av en personlig drevet revisjonsvirksomhet til eget aksjeselskap, påberopte revisoren seg en bransjenorm for goodwillberegning. Likningsmyndighetene satte bransjenormen til side men Høyesteretts flertall uttalte at likningsnemnda skulle tatt hensyn til bransjenormen ved sin skjønnsutøvelse. Likningen ble derfor opphevet. Imidlertid fant retten at bransjenormen ikke uten videre kunne legges til grunn, idet også andre momenter måtte vektlegges. Likningen av skatteyter ble derfor henvist til ny behandling for så vidt gjaldt den skjønnsmessig fastsettelsen av goodwillverdien.

Merverdiavgiftsreformen 2001

Fra og med 1.7. 2001 trer merverdiavgiftsreformen i kraft. Frem til i dag har hovedreglen vært at det ikke er merverdiavgift på tjenester, men at enkelte nærmere bestemte tjenester er merverdiavgiftspliktig. Nå er systemet så å si snudd på hodet, ved at alle former for tjenester er merverdiavgiftspliktig, med mindre de er positivt unntatt i loven. Tjenester som er positivt unntatt, er helsetjenester, slik som leger, psykolog, fysioterapeut, kiropraktor, logoped og tannleger. Videre er unntatt sosialtjenester, dvs. syke- og aldershjem, rusinstitusjoner, barnehager og pleie- og omsorgstjenester utenfor institusjon.

Denne merverdiavgiftsreformen aktualiserer problemstillingene omkring de rene «kontoraksjeselskaper», som en eller flere leger er gått sammen om å kjøpe alle sine tjenester fra. Dersom kontoraksjeselskapet driver næringsvirksomhet, dvs. er ment å gå med overskudd, vil det kunne oppstå avgiftsplikt for hele eller deler av det beløpet som legen betaler til selskapet. Det skal her bemerkes at utleie av forretningseiendom fortsatt er avgiftsfritt. Dersom kontoraksjeselskapet kun fungerer som en «utgiftssentral» som ikke skal gå med overskudd, mener vi at selskapet ikke vil være merverdiavgiftspliktig. Man kan her oppleve vanskelige grensetilfeller.

Ny skattereform 2002

Regjeringen bebudet i statsbudsjettet en omlegging av næringsbeskatningen, idet det skulle innføres et progressivt element også i kapitalbeskatningen, kombinert med et kapitalavkastningsfradrag (KAF-modellen). I klartekst ville en slik beskatningsmodell innebære at næringsvirksomhet som går bra beskattes hardere enn næringsvirksomhet som går dårlig. I forlengelsen av denne lovendringen ville man så forlate delingsmodellen slik vi kjenner den i dag.

Ved budsjettforliket med mellompartiene fikk regjeringen ikke gjennomslag for dette forslaget. Det var imidlertid enighet om at det skulle legges frem forslag til et nytt system for beskatning av nærings- og kapitalinntekter med virkning fra og med budsjettåret 2002. Denne skattereformen skulle bygge på følgende prinsipper: en mer rettferdig fordeling, nøytralitet mellom ulike investerings-, finansierings- og virksomhetsformer, en effektiv beskatning av kapitalinntekter og en tilnærming mellom beskatningen av kapital og arbeid slik at delingsmodellen dermed blir avviklet. Den midlertidige utbytteskatten skal falle bort ved overgangen til det nye skattesystemet.

Formuleringene fra budsjettforliket er så runde, at det i dag er umulig å forutsi hvorledes et slikt nytt skattesystem vil slå ut. Når det uttales at man skal søke en tilnærming mellom beskatning av kapital og arbeid, så er det imidlertid grunn til å anta at en slik tilnærming neppe alene vil gå ut på at skattesatsene for arbeid skal gå ned fra dagens nivå.

Publisert: 20. februar 2001. Tidsskr Nor Legeforen.

© Tidsskrift for Den norske legeforening 2026. Lastet ned fra tidsskriftet.no 24. mars 2026.