

Beskattning av ersättning som läkare och sjukgymnaster kan erhålla vid s.k. ersättningsetablering

1 Sammanfattning

I den utsträckning ersättningen en läkare eller sjukgymnast erhåller vid s.k. ersättningsetablering kan särskiljas från köpeskillingen i övrigt för avyttringen av verksamheten enligt reglerna i 5 a § lagen (1993:1651) om läkarvårdsersättning (LOL) resp. 5 a § lagen (1993:1652) om ersättning för sjukgymnastik (LOS) ska den anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet.

2 Bakgrund och frågeställning

Från och med den 1 april 2009 är det möjligt för vissa privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster som är verksamma enligt LOL eller LOS att i samband med avyttring av verksamheten säga upp sin rätt till ersättning för utförd vård från landstinget och möjliggöra för annan läkare eller sjukgymnast att få ingå samverkansavtal med landstinget med motsvarande villkor. För att överlåtaren av verksamheten säger upp sin rätt till ersättning kan han erhålla vederlag från den som i stället träder in i avtalet med landstinget. Förvärvaren övertar i sådana fall, förutsatt att han uppfyller ett antal formella krav beträffande t.ex. kompetens, utöver verksamheten även överlåtarens gällande avtal med landstinget om rätt till ersättning för utförd vård. Avtalet med landstinget innebär en rättighet att debitera landstinget för utförd vård, och det kan ha ett ekonomiskt värde.

Det har uppkommit frågor om hur ersättning för nämnda rättighet ska beskattas hos säljaren.

3 Gällande rätt m.m.

3.1 Allmänt om systemet för offentlig ersättning för privat vård av läkare eller sjukgymnast

Privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster har rätt att fritt etablera sig. För att en etablering ska vara ekonomiskt möjlig krävs dock ofta att läkaren eller sjukgymnasten har möjlighet att få ersättning från landstinget för att bedriva vården. Ersättningen till läkare och sjukgymnaster utgår i sådana fall enligt en nationell taxa som anges i förordningen (1994:1121) om läkarvårdsersättning respektive i förordningen (1994:1120) om ersättning för sjukgymnastik. Ersättning utgår med bestämt belopp per specificerad behandling. Det förekommer i vissa fall ett procentuellt påslag på nämnda belopp, t.ex. när det

gäller praktiker på orter där landstinget bedömt att det föreligger ett behov av extra ekonomiska stimulanser för att få privatpraktiker att etablera sig.

Ersättning från det offentliga kan betalas ut till vårdgivare på olika grunder. Ersättning kan utgå enligt vårdavtal, samverkansavtal samt enligt övergångsbestämmelser i LOS och LOL.

1. *Vårdavtal* innebär att parterna själva kommer överens om verksamhetsinriktning, ersättningar, åtaganden, former för rapportering m.m. Det finns med andra ord inte några nationella bestämmelser som reglerar vårdavtalets omfattning och innehåll. Läkare och sjukgymnast som har vårdavtal med landstinget har rätt att få ersättning från landstinget för utförd vård enligt avtal, vilket är tidsbegränsat. Vårdgivare som har vårdavtal med landstinget omfattas inte av reglerna om ersättningsetableringar. Därmed behandlas inte dessa avtal vidare här.

2. För att privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster ska ha rätt till offentlig ersättning, utan att ha ett vårdavtal med landstinget, krävs som huvudregel att vårdgivaren har ett *samverkansavtal* med landstinget. Ett samverkansavtal innebär att en privatpraktiserande läkare eller sjukgymnast kommer överens med landstinget om att bedriva verksamheten med ersättning enligt nationellt fastlagda bestämmelser i LOL och LOS. Landstinget är inte skyldigt att ingå samverkansavtal utan det prövas i varje individuellt fall hur angeläget det bedöms vara att en viss läkar- eller sjukgymnastmottagning öppnas. Avtal gäller för viss tid men kan förlängas. Dessa samverkansavtal omfattas av reglerna om ersättningsetableringar.

3. Det finns även läkare och sjukgymnaster som på grund av övergångsbestämmelser i LOL och LOS har rätt till ersättning enligt den nationella taxan utan att ha ingått något samverkans- eller vårdavtal med landstinget. Det är läkare och sjukgymnaster som tidigare har varit anslutna till den dåvarande motsvarigheten till Försäkringskassan (1975-1993) eller som etablerade sin verksamhet under år 1994, då det var möjligt att fritt etablera sig med rätt till offentlig ersättning. Det kan också handla om husläkare som etablerade sig med stöd av lagen (1993:588) om husläkare och som enligt övergångsbestämmelser omfattas av LOL. Den rätt till ersättning som följer av övergångsbestämmelserna i LOL och LOS är inte tidsbegränsad. Denna rätt omfattas av reglerna om ersättningsetableringar.

3.2 *Ersättningsetablering*

Från och med den 1 april 2009 har det införts en möjlighet för vissa läkare och sjukgymnaster att, i samband med att de överlåter sin verksamhet, säga upp sin rätt till ersättning i syfte att låta den övertagande läkaren eller sjukgymnasten ingå motsvarande avtal med landstinget, s.k. ersättningsetablering.

En ersättningsetablering ska anmälas till landstinget, som i viss ordning annonserar ut verksamheten. Detta sker genom publicering av en s.k. ansökningsinbjudan. Av inbjudan eller annat tillgängligt underlag ska det framgå bl.a. vilka villkor som det nya samverkansavtalet ska innehålla. Utgångspunkten är att detta ska innehålla motsvarande villkor för rätten till ersättning som den tidigare läkaren eller sjukgymnasten hade.

Landstinget ska fatta beslut om att ingå samverkansavtal med den sökande som har erbjudit högst pris för verksamheten och som uppfyller vissa andra angivna krav. Förfarandet kring en ersättningsetablering regleras i LOS och LOL.

Läkare och sjukgymnast som är berättigad till ersättning från landstinget enligt övergångsbestämmelserna i LOS och LOL har möjlighet att i samband med försäljning av verksamheten även låta rätten till ersättning från landstinget övergå till förvärvaren. I det fall överlåtaren innehar ett tidsbegränsat samverkansavtal övergår samverkansavtalet till övertagaren med rätten att debitera landstinget för den kvarvarande tid som samverkansavtalet gäller.

Om en läkare eller sjukgymnast med *samverkansavtal* överlåter sin verksamhet på angivna sätt har övertagaren rätt att överta det gällande samverkansavtalet för återstående tid. När avtalet gått ut kan övertagaren begära att få ingå ett nytt samverkansavtal med landstinget. Det finns ingen skyldighet för Landstinget att förlänga det avtal som går ut utan man gör en prövning av om ett nytt avtal ska ingås utifrån hur angeläget detta bedöms vara.

3.3 *Överlåtelse av verksamhet*

Förarbetena till lagändringarna som gäller fr.o.m. den 1 april i år synes bygga på tanken att ”verksamheten” som avyttras är en mer eller mindre fullständig praktik med utrustning. Det har förekommit att landsting valt att godta en ersättningsetablering trots att varken utrustning eller lokal ingår i vad som överlåtit utan verksamheten endast består i en s.k. patientstock.

När landstinget annonserar ut ersättningsetableringar får högstbjudande överta verksamheten inkl. rätten till ersättning enligt LOL eller LOS, under förutsättning att han uppfyller vissa krav. Förfarandet har en upphandlingsliknande karaktär. En spekulant lämnar anbud med *ett* belopp. Det sker med andra ord inte någon uppdelning i anbudet på vad som avser själva verksamheten respektive värdet av rätten till framtida ersättning från landstinget.

3.4 *Rättsfall inom skatterätten*

Regeringsrätten prövade i RÅ 2002 ref. 80 (förhandsbesked) hur ersättning som utgavs vid överlåtelse av ett utgivningsbevis för en tidning från de fysiska personerna X och Y som ägde beviset till det av dem ägda bolaget där

tidningsutgivningen bedrevs sedan många år skulle beskattas. Regeringsrätten bedömde att rätten till utgivningen (utgivningsbeviset) av tidningen fick anses ha upplåtits till det bolag där tidningsutgivningen bedrevs, dock utan att något skriftligt avtal om detta fanns och utan att någon ersättning utgått. Domstolen fann också att en nödvändig förutsättning för att bolaget skulle kunna bedriva sin verksamhet är att det finns ett utgivningsbevis för den skrift som ges ut av bolaget i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. tryckfrihetsförordningen. Detta samtidigt som X och Y har ett starkt intresse av att utgivningsbeviset utnyttjas för sitt ändamål. Regeringsrätten menade att utgivningsbeviset innefattar det ekonomiska värdet av den tidningsutgivning som X och Y bedriver genom sitt aktiebolag, och beviset får i allt väsentligt ett sådant värde endast om det används i en näringsverksamhet på sätt som skett. Regeringsrätten fann att den ersättning X och Y skulle erhålla vid avyttring av utgivningsbeviset till det av dem ägda bolaget skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RÅ 2004 ref. 6 (förhandsbesked) fann Regeringsrätten att avstående från en rätt till framtida inkomster från exploateringen av en uppfinning med hänsyn till omständigheterna skulle föranleda tillämpning av bestämmelserna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Kammarrätten i Stockholm prövade 1993-11-25, mål nr 4841-1991, hur en läkares försäljning av vad som i köpeavtal benämndes etableringsrätt skulle beskattas. Omständigheterna i målet var följande. En läkare bedrev sedan lång tid tillbaka rörelse i form av barnläkarpraktik och var därvid uppförd på Stockholms läns allmänna försäkringskassas förteckning över läkare som var anslutna till den allmänna försäkringen och således berättigad till sjukvårdsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i den ordning som föreskrevs i dåvarande läkarvårdstaxan (1974:699). Genom köpeavtal i mars 1988 överlät läkaren till Praktikertjänst AB den honom tillhöriga ”etableringsrätten”. Enligt köpeavtalet avsågs med ”etableringsrätt” att läkaren i fråga uppförts på försäkringskassans lista över privatpraktiserande läkare samt hade rätt till den arvodesförhöjning som var förenad med den gruppomfattning vid vilken han var verksam. Som ersättning för ”etableringsrätten” erhöll läkaren i enlighet med avtalet 140 000 kr. I samband med avvecklingen av hans rörelse övertog hyresvärden praktiklokal och inventarier utan särskild ersättning. Kammarrätten fann att läkaren, ”mot bakgrund av de begränsningar i de faktiska möjligheterna till privatläkaretablering som ersättningssystemet inom den allmänna försäkringen haft till följd, kunnat betinga sig och erhålla ekonomiskt vederlag för att vid avveckling av sin rörelse medverka till att annan läkare genom Praktikertjänst AB och efter beslut av försäkringskassan skulle få inträda i hans ställe såsom ansluten till försäkringen”. Kammarrätten fann vidare att det av Praktikertjänst AB utbetalda vederlaget om 140 000 kr inte kunde anses ha influerats oberoende av den av läkaren bedrivna rörelsen. I stället fick det anses att ersättningen – oavsett att den inte hade utgjort en del av betalning vid överlåtelse av rörelsen – hade varit så starkt beroende av verksamheten i rörelsen, att den i skattehänseende närmast borde jämföras med

vad som inflyter vid överlåtelse av en med rörelse förknippad rättighet av goodwills natur. Den utgjorde därför intäkt av rörelse.

4 Skatteverkets bedömning

4.1 Uppdelning av köpeskilling i två delar?

Som angetts ovan är det läkaren eller sjukgymnasten personligen som har avtal med landstinget om att få debitera enligt LOS samtidigt som verksamheten kan drivas i t.ex. ett aktiebolag. Det kan i sådana fall uppkomma fråga om köpeskillingen för ersättningsetableringen ska delas upp i en del som avser praktiken och en del som avser den av fysikern ägda etableringsrätten trots att anbud på verksamheten görs genom ett totalbelopp

Det ligger i sakens natur är det är en väsentlig skillnad när den ”verksamhet” som överläts bara består i begränsade fysiska tillgångar och rättigheten att ingå ett samverkansavtal med landstinget jämfört med när den består i en fullt utrustad mottagning med inventarier och den utrustning som hör till en praktik. Normalt torde hela ersättningen tas upp i inkomstlaget näringsverksamhet. Om en skattskyldig skulle hävda att viss del av ersättning för överlåtelse av verksamheten är hänförlig till värdet av att kunna ingå samverkansavtal med landstinget på samma villkor som han haft bör detta visas genom en uppdelning i det enskilda fallet av köpeskillingen efter skälig grund i vilken man söker bedöma marknadsvärdet av tillgångar exklusive rätten till avtal med landstinget.

4.2 Beskattning av avyttrad rätt till ersättningsetablering

Möjligheten att överföra rätten till ersättningsetablering i samband med att verksamheten överläts förutsätter att den överlåtande läkaren eller sjukgymnasten sedan tidigare bedriver verksamhet i samarbete med landstinget. Läkaren eller sjukgymnasten har antingen beviljats anslutning till landstingets ersättningssystem genom anmälan till försäkringskassan eller också ingått ett samverkansavtal med landstinget. Syftet med att anmäla etablering som läkare eller sjukgymnast alternativt att ingå samverkansavtal med landstinget har uppenbarligen skett i syfte att använda denna genom att utnyttja den förvärvade rätten till ersättning från landstinget i en förvärvsverksamhet. Samverkansavtalet har varit en nödvändig förutsättning för läkaren eller sjukgymnasten för att bedriva sin verksamhet i samarbete med landstinget.

Anslutning till försäkringskassan med de rättigheter som följt av detta får anses ha varit en förutsättning för utövande av läkar- eller sjukgymnastverksamheten i privatpraktik.

I de fall verksamheten bedrivits i enskild firma får avyttringen av här aktuella rättigheter anses ingå i näringsverksamheten och är skattepliktiga i denna.

I de fall praktiken bedrivits i ett av vårdgivaren hel- eller delägt aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag får det anses att nämnda rättighet upplåtits utan ersättning av läkaren till nämnda företag och utnyttjats i företagets verksamhet. En avyttring av den bör därför, i den mån värdet av den kan uppskattas, beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos honom personligen (jfr RÅ 2002 ref. 80 , RÅ 2004 ref. 6 och ovanstående Kammarrättens i Stockholm dom mål nr 4841-1991).

Mats Nilsson

Håkan Söderberg