

Udskriftsdato: 22. december 2025

KEN nr 9756 af 15/10/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. selvstændig virksomhed - konsulent for privathospital

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-03176

Landsskatteretskendelse vedr. selvstændig virksomhed - konsulent for privathospital

Resumé

Indkomst fra privathospital til en speciallæge, ansat som konsulent, ansås som A-indkomst og ikke som indkomst ved selvstændig virksomhed.

Klagen skyldes, at skattecentret har anset klagerens indkomst som konsulent for privathospitalet G1 A/S som A-indkomst.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomst fra privathospitalet G1 til klageren som konsulent betragtes som A-indkomst og flyttes således fra virksomhedens overskud - 1.253.150 kr. til beskatning som A-indkomst 1.253.150 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Klageren, der er narkoselæge, driver speciallægevirksomheden G2. Klagerens virksomhed er registreret i CVR.

Klageren indgik med virkning fra den 1. december 2006 følgende konsulentaftale med privathospitalet G1 A/S (herefter benævnt privathospitalet):

»Konsulentaftale

Med det fælles mål at skabe størst mulig aktivitet på Hospitalet på såvel Konsulentens subspeciales område som for Hospitalets øvrige specialer.

Konsulenten

Konsulenten er speciallæge i anæstesiologi og vil påtage sig ad hoc opgaver for Hospitalet indenfor sit speciale.

Hospitalet

Hospitalet markedsfører sig som (...) specialhospital for kirurgi og modtager på den måde patienter til undersøgelse og operation på hospitalet mod betaling.

Hospitalets specialer vil stedse være under forandring, idet de vil tilpasse sig omgivelsernes behov, hvorfor opgavernes art og antal vil være varierende.

Hospitalet forbeholder sig ret til at indgå lignende aftale med andre konsulenter.

Faciliteter

Hospitalet stiller aftalt anæstesiapparat og anæstesimidler samt utensilier til rådighed for konsulenten.

Konsulenten er berettiget til efter aftale at anvende eget instrumentarium, for hvilket Hospitalet ikke er ansvarlig.

Konsulenten er ikke berettiget til at foretage indkøb af udstyr på Hospitalets vegne.

Opgaver

Konsulenten påtager sig behandling af de patienter indenfor sit speciale, som konsulterer hospitalet dvs.:

- Forundersøgelser m.h.p. at vurdere behov og risiko for anæstesi før operation
- Anæstesi
- Efterbehandling og smertebehandling, evt. inkl.stuegang

Ansvar

Konsulenten er selv ansvarlig for at udføre ordnede optegnelser over sine patientkontakter på hospitalet efter Sundhedsstyrelsens retningslinjer herom. Over alle patientkontakter skal der føres dækkende journalnotater i det af hospitalet autoriserede journalsystem.

Opgaverne udføres for Hospitalets patienter, og Hospitalet er omfattet af Patientforsikring.

Desuagtet er Konsulenten ansvarlig efter lægeloven og har tegnet lægeansvarsforsikring.

Hospitalet er registreret i Sundhedsstyrelsen med virksomhedsansvarlig læge.

Honorering og tjenestetid

Honoraret er aftalt til kr. 1100,- per time (1.150 kr. pr. 1/11 2007) for de første 8 timer per mødedag. Efter 8 timer forhøjes timehonoraret til kr. 1200,-. På lørdage, søn- og helligdage honoreres med kr. 1200,-/time i alle timer.

Eventuelle pauser i programmet (ventetid på kirurg eller andet) er indeholdt i ovenstående forløb.

Hospitalet er berettiget til uden beregning telefonisk at konsultere anæstesiologen om en behandlet patient, og anæstesiologen er forpligtet til at møde op på Hospitalet i tilsvarende situation, såfremt det anses for at være påkrævet. Honoraret herfor er kr. 1200,- per påbegyndt time.

Såfremt Hospitalet anmoder om, at anæstesiologen overnatter på Hospitalet i forlængelse af et operationsforløb stilles passende opholds- og overnatningsfaciliteter til rådighed.

Anæstesiologen betaler for forsinkelse, som måtte skyldes egen forsinkede fremmøde. For at forebygge dette, bør anæstesiologen kontakte Hospitalet dagen før fremmødet. Dog senest fredag, såfremt fremmødet skal ske den følgende mandag. Honoraret er kr. 1100,- per påbegyndt time og modregnes i afregningen.

Ovennævnte satser er bruttohonorarer, idet der ikke derudover ydes eksempelvis kørsels- og feriegodtgørelse samt bidrag til pension og ATP. Udbetalingen vil finde sted som A-indkomst med skattetræk eller uden skattetræk, såfremt anæstesiologen godtgør at være registreret hos ToldSkat som selvstændig erhvervsdrivende med lønsumsafgiftsafregning.

Honoraret udbetales medio efterfølgende måned til anvist bankkonto.

Anæstesiologen er indstillet på – ud over selve anæstesiopgaven og indenfor ovennævnte tidsrammer – at deltage i opgaveløsningen på operationsstuen i det omfang, dette kan indpasses i dimensionering af det samlede operationsteam. Anæstesiologen er endvidere indstillet på at udføre opgaver på flere operationsstuer sideløbende.

Konkurrence

Konsulenten kan aftale med Hospitalet at udføre opgaver for andre virksomheder (privathospitaler og/eller -klinikker) med ydelser, der har karakter af konkurrence med Hospitalets ydelser, dog ikke i (...).

Afløsning

Der er enighed om, at Hospitalet skal kunne gennemføre kontinuerlig drift uafhængig af Konsulentens disponible tid. Det er derfor vigtigt, at parterne i fællesskab finder egnet(ed) speciallæge(r), som kan substituere Konsulenten i tilfælde af dennes forfald (frivillig eller ufrivillig) eller supplere Konsulenten efter opgavernes omfang.

Løvrigt

I fælles interesse påtager Konsulenten sig efter aftale at bidrage til Hospitalets udvikling og markedsføring.

Som eksempel herpå kan anføres:

- Udarbejdelse af relevante faglige artikler til offentliggørelse i aviser og tidsskrifter samt Hospitalets hjemmeside på internettet

- Udarbejdelse af patientinformation
- Personlig deltagelse i relevante faglige møder i Hospitalets regi
- I øvrigt efter aftale

Såfremt konsulenten ønsker at udføre behandling af egne patienter, vil disse blive behandlet som Hospitalets patienter efter nærværende aftales vilkår eller efter aftale.

Tavshedspligt

Under respekt af gældende lovgivning har konsulenten tavshedspligt om alt, han måtte være bekendt med i forbindelse med arbejde udført på hospitalet. Dette gælder dels eget arbejde og dels andres arbejde, hvor konsulenten måtte blive bekendt hermed.

Opsigelse

Arbejdsopgaverne er knyttet til det enkelte patientforløb og er således afsluttet med færdigbehandlingen. Aftalen kan fra begge parter side opsiges til ophør med virkning af afslutning af igangværende og allerede skemalagte behandlinger.

Konsulenten forpligter sig til - efter samarbejdets ophør og uden yderligere honorering - at genoptage et patientforløb, såfremt det efter Hospitalets lægefaglige skøn anses for påkrævet (eksempelvis klagesagsbehandling o.lign).

Voldgift og gældende ret

Denne aftale er undergivet dansk ret.

(...)

Samarbejdet efter ovenstående eksisterer fra 1. december 2006 (...)

Klageren har været tilknyttet privathospitalet siden 1991 og har i en lang årrække været ansvarlig for anæstesen.

Klageren har siden 2007 fungeret som cheflæge og indgået i privathospitalets chefgruppe på i alt 6 personer.

Klageren har indgået nedenstående aftale med privathospitalet om funktionen som cheflæge:

»Aftale vedrørende funktion som Cheflæge ved privathospitalet (...) A/S

Cheflægen forestår hospitalets daglige lægeadministrative drift med praktisk assistance af chefsygeplejerske, - sekretær, og bookingchef.

Cheflægen har beføjelse til at forhandle aftaler med læger, lægekonsulenter, serviceafdelinger, apoteker, medicotekniske firmaer, andre private firmaer, samt offentlige myndigheder i samarbejde med adm.direktør, chefsygeplejerske og/eller bookingchef.

Cheflægen har beføjelse til at foretage organisatoriske ændringer og tilpasninger i den daglige drift, hvor dette måtte være påkrævet for at optimere effektiviteten til lavest mulig omkostning. Større ændringer og økonomiske konsekvenser foretages i samarbejde med adm.direktør.

Cheflægen har i samarbejde med adm.direktør og bookingchefen den direkte kontakt til pressen hvad specifikt angår hospitalet, samt ved medicinske, kirurgiske og sundhedsfaglige emner.

Cheflægen er ansvarlig for planlægning og effektivering af fagligt informationsmateriale.

Cheflægen disponerer over større nyinvesteringer/anskaffelser i samarbejde med adm.direktør.

Cheflægen har adgang til relevant information vedrørende daglig drift og personaleanliggender.

Cheflægen er virksomhedsansvarlig læge overfor Sundhedsstyrelsen.

Cheflægen har ikke et fastlagt ugentligt timeantal, idet der er tale om ad hoc opgaver.

Cheflægen honoreres for lægeadministrative ydelser efter månedlig faktura.

Aftalen løber fra den 1. marts 2008. Aftalen kan opsiges til udgangen af den følgende måned.

(...) den 14. april 2008 (...)«

Klageren indtægtsførte i 2007 i alt 1.909.395 kr. i virksomheden. Indtægterne var fordelt således:

Konsulenthonorar fra privathospitalet	1.253.150 kr.
Honorar som cheflæge på privathospitalet	380.000 kr.
NI Smerteklinik, (...)	201.750 kr.
(...) Tandpleje	59.010 kr.
(...), Spanien	9.485 kr.
Tandlæge BN	6.000 kr.

SKAT har anset konsulenthonoraret og cheflægehonoraret som A-indkomst. Klagen omfatter kun konsulenthonoraret.

Virksomheden har afholdt lønudgifter på 13.000 kr., administrationsomkostninger på 89.041 kr., bilomkostninger inkl. afskrivninger på 163.998 kr. samt lønsumsafgift på 54.183 kr.

Klagerens repræsentant har oplyst, at lønudgifterne vedrører 2–3 narkosesygeplejersker, der assisterer hos tandlægerne. Administrationsomkostningerne vedrører samtlige indtægtskilder og omfatter bl.a. indkøbt specialudstyr, som også anvendes på privathospitalet. Specialudstyret anvendes til specielle tilfælde, hvor der f.eks. er brug for flere infusionspumper, end privathospitalet råder over.

Om arbejdets udførelse har klagerens repræsentant oplyst, at klageren hyres ind på ugentlig basis, idet operationsprogrammet først foreligger en uge i forvejen. Klageren forestår selv tilrettelæggelsen af arbejdsopgaverne og har frie tøjler hertil.

Klageren giver privathospitalet besked om, hvilke dage han er ledig.

Det er oplyst, at Told- og Skatteregionen i 2001 var på kontrolbesøg hos privathospitalet. Af kontrolrapporten af 26. juni 2001 fremgik blandt andet:

»Ad 1 – Afgrænsning mellem A-indkomst og selvstændig virksomhed

Adm. dir. LE fortalte 9/1-01 indledningsvis om virksomhedens praksis ved aflønning af læger.

LE oplyste, at alle læger betegnes som konsulenter. I praksis sker afregning på grundlag af 2 »typer« læger:

- Læger som har et CVR nr. Betragtes som selvstændige, og det udbetalte honorar anses for B-indkomst.
- Læger der ikke har et CVR nr. Her udbetales honorar som A-indkomst.

Der er ikke tilknyttet »faste læger« til hospitalet. Der aftales derfor i alle tilfælde med »eksterne« læger inden for de forskellige specialer hospitalet arbejder med. Når hospitalet skal bruge en læge, kontakter man emner, og laver en aftale om tidsplan, pris m.v. Vedr. tidsplanen meddeler lægen hvornår han vil kunne være til rådighed, hvorefter hospitalet indretter sig efter det. I praksis råder hospitalet dog ofte over tider, hvor lægen på forhånd har erklæret, at han vil være til rådighed.

Der er aldrig tale om »fast arbejdstid«.

Der laves ikke pt. skriftlige aftaler med lægerne (det kommer senere iflg. LE). Der foreligger således hverken kontrakter eller ansættelsesaftaler.

Aflønning sker som det er praksis inden for branchen. Lægen får en fast procentdel af patientbetalingen. Lægen sender en regning til hospitalet – oftest udfærdiget på grundlag af en opgørelse over antal operationer modtaget fra hospitalet.

Hospitalet udbetaler som udgangspunkt ikke beløb ud over %-afregningen til lægen - heller ikke godtgørelser til dækning af omkostninger (kørsel m.v.)

Vedr. ansvaret for det udførte arbejde forklarede LE, at alle læger er ansvarlige efter lægeloven. Læger der driver selvstændig praksis skal desuden have en patientforsikring. Hospitalet har selvfølgelig selv en patientansvarsforsikring.

Lægerne anvender som udgangspunkt hospitalets faciliteter, men det sker, at speciallæger selv medbringer instrumenter m.v. til brug ved operationer. Det sker både fordi hospitalet ikke råder over alle instrumenter, og fordi lægerne har specialinstrumenter de er særlige fortrolige med.

Regionen har anført, at hospitalets kriterier for at udbetale hhv. honorar (B-indkomst) og A-indkomst ikke kan accepteres. Læger har ret til at få et CVR nr. uden at drive selvstændig virksomhed. Derfor er CVR nr. ikke noget grundlag for vurderingen af A-indkomst/selvstændig virksomhed.

Vurderingen af om den enkelte læge er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende i relation til hospitalet skal ske ud fra en samlet vurdering af forholdene. Denne vurdering tager udgangspunkt i cirk. nr. 129 til personskatteloven afsnit 3.1. – 3.1.1.5 inkl.

Regionen er af den opfattelse, at lægerne kan opdeles i 2 kategorier:

Læger, der ikke driver egen praksis

Disse læger kan igen opdeles i to kategorier:

Læger der ikke har eget CVR nr., det kan f.eks. være hospitalslæger/ansatte læger.

(Sådanne læger behandles som lønmodtagere på (...) Privathospital)

Læger der har/eller kan tildeles et CVR nr. pga. særreglen for læger

Disse læger anses ikke for selvstændig erhvervsdrivende

Læger, der driver egen praksis, og således er registreret som selvstændig erhvervsdrivende ved ToldSkat (lønsumsafgift) kan ud fra en samlet vurdering anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Regionen har ved denne vurdering bl.a. lagt vægt på:

- Lægen selv tilrettelægger arbejdet uden anden instruks fra hospitalet, end den der følger af ordren (aftalen).
- Forpligtelsen over for lægen er begrænset til de enkelte ordreforhold.
- Lægen ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre.
- Lægen er ansvarlig over for hospitalet for det udførte arbejde.
- Lægen (i et begrænset forhold) selv ejer anvendte instrumenter m.v.

For at kunne foretage den foreslåede opdeling blev det aftalt, at hospitalet tilsender regionen (KE) CVR nr. på alle læger der pt. arbejder på hospitalet, og får honoraret udbetalt som B-indkomst, og altså af hospitalet anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

LE var som udgangspunkt tilfreds med regionens opfattelse, og vil fra 1/1-2001 følge den af regionen foreslåede skitsering ved selvstændig virksomhed/A-indkomst.

Regionen har dog tilføjet, at den skete vurdering kan ændres, hvis det senere konstateres, at særlige forhold for én eller flere læger viser, at tilknyttede læger reelt er lønmodtagere i forhold til hospitalet.«

Klagerens repræsentant har oplyst, at klagerens indtægter fra privathospitalet har varieret betydeligt over tid og har for Landsskatteretten fremlagt en oversigt over klagerens månedlige indtægter fra privathospitalet for årene 2007 – 2009. Indkomsten har varieret fra 26.600 kr. til 168.250 kr. pr. måned.

Privathospitalet udbetaler ikke feriegodtgørelse, pension, ATP eller kørselsgodtgørelse.

Klagerens repræsentant har endvidere oplyst, at klageren gennem de senere år har haft flere indtægtskilder, og at antallet af indtægtskilder har været stigende. Kundegrundlaget omfatter nu 4 tandklinikker, hvoraf den ene er offentlig, et luftfartsselskab, som henter syge danske patienter hjem fra udlandet, Smerteklinikken G3, MR-klinikken G4 og Privathospitalet G1 A/S.

Endelig har klagerens repræsentant oplyst, at klageren mister sit tilgodehavende, hvis et af arbejdsstederne, herunder privathospitalet skulle gå konkurs.

Privathospitalets selvbetalende patienter betaler altid forud ved operation og konsultation, mens patienter henvist fra amtet eller patientforsikringer altid er godkendte inden behandling. Betalingsbetingelserne for amtet er løbende måned plus 30 dage og 14 dage netto for forsikringsselskaberne.

Klageren er ikke medejer af privathospitalet. Derimod ejer han anparter i det smertecenter, som i et efterfølgende år er etableret.

Klageren har efter krav fra privathospitalet tegnet egen ansvarsforsikring.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har ikke anset det konsulenthonorar, som klageren modtager som konsulent på privathospitalet som selvstændig virksomhed.

Der er ved afgørelsen bl.a. lagt vægt på, at:

- Klageren er ansat som virksomhedsansvarlig læge overfor Sundhedsstyrelsen og som læge under en såkaldt konsulentaftale. Ethvert hospital har, jf. lov om virksomhedsansvarlige læger, pligt til at have en sådan virksomhedsansvarlig læge. Hermed anses klageren, på linje med alle øvrige ansatte læger uanset typen af ansættelseskontrakt, også at være underlagt privathospitalets tilsyn og kontrol.
- Klageren skal deltage i opgaveløsning på operationsstuen og ligeledes udføre opgaver på flere operationsstuer sideløbende, hvilket må siges at være en generel instruks om arbejdets udførelse.
- Klageren er ansvarlig i forhold til at føre optegnelser over patientkontakter og føre dækkende journaler i det autoriserede journalsystem. Dette ansvar er ikke anderledes som konsulentansat, end det er for en almindeligt ansat læge. Alle læger er efter lægeloven forpligtet til dette.
- Der honoreres med forud aftalt timelønsbetaling, og der udbetales højere beløb efter 8 timer og på lørdage og søn- og helligdage. Der ydes altså en form for overarbejdsbetaling.
- Klageren er omfattet af en form for opsigelsesvarsel, idet han først kan fratræde efter afslutning af igangværende og allerede skemalagte behandlinger. Sådanne behandlinger kan sagtens ligge en måned ud i fremtiden. Chef-lægefunktionen er omfattet af et lignende kort opsigelsesvarsel til udgangen af den følgende måned. Chef-lægefunktionen er accepteret som A-indkomst af klageren.
- Det er aftalt, at der er tale om A-indkomst med eller uden skattetræk. Dette indikerer lønmodtagerforhold. Det at være registreret hos SKAT er ikke ensbetydende med, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.
- Klageren afholder ikke egne overnatnings- og opholdsudgifter i tilfælde af forlængelse af operationsforløb.
- Klageren er begrænset i sin udøvelse af erhverv for andre ved at stå til rådighed telefonisk og har mødepligt, hvis det anses for påkrævet.
- Vederlaget udbetales periodisk medio efterfølgende måned til anvist bankkonto.
- Privathospitalet afholder udgiften i forbindelse med udførelsen af arbejdet. Der bliver stillet personale, operationsstue, anæstesiapparat og midler samt redskaber til rådighed. Det forhold, at klageren i sit driftsregnskab foretager afskrivning på en hjertestarter og en pc, kan ikke umiddelbart eller kun delvist anses at kunne henføres til indtægten fra privathospitalet, og tillægges derfor ingen betydning.
- Klageren er delvis begrænset af en konkurrenceklausul, idet han kan aftale og udføre opgaver for andre virksomheder (privathospitaler eller klinikker) med ydelser, der har karakter af at konkurrere med hospitalets ydelser. Dette gælder ikke Region (...).
- Den af klageren afholdte lønudgift anses at relatere sig til indkomsten fra bl.a. (...) tandlægeteam. Der stilles krav om, at der skal være narkosesygeplejerske til stede. Privathospitalet stiller narkosepersonale til rådighed.

Det forhold, at klageren på privathospitalets hjemmeside fremstår som ansvarlig for afdelingen for bedøvelse og opvågning, taler for, at klageren ikke kun er forpligtet overfor privathospitalet i forbindelse med den enkelte ordre, men at der er tale om et reelt ansættelsesforhold.

Klageren er uddannet speciallæge indenfor anæstesiologi, og det ligger implicit i varetagelsen af arbejdsopgaverne, at han har den fornødne kompetence og har således friere tøjler end en lavere uddannet læge. Dette er dog ikke specielt for arbejdet på privathospitalet, men er også gældende for en lønansat læge på et offentligt sygehus. Det forhold, at indkomstmotageren tilrettelægger arbejdet selvstændigt, behøver ikke at betyde, at der ikke foreligger et tjenesteforhold. Dette fremgår af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, pkt. 3.1.1.5. Som tilknyttet privathospitalet er klageren - alt andet lige - underlagt den virksomhedsansvarlige læge og skal følge dennes eventuelle påbud og indsigelser mod arbejdets udførsel. Den efterfølgende udarbejdelse af patientjournaler er også omfattet af den virksomhedsansvarlige læges tilsynspligt. Der er set sager, hvor der har været påtale omkring udarbejdelsen af patientjournaler. Denne påtale vil alt andet lige skulle videreformidles til den pågældende læge, hvorfor denne også må være underlagt tilsyn og kontrol. Det er normal kutyme, at alle lægeuddannede tegner en lægeansvarsforsikring, der navnlig relaterer sig til ansvar i henhold til lægeloven/lægeløftet. Der er tale om en forsikring, som både privat og offentligt ansatte læger normalt tegner. I aftalen fremgår intet om et eventuelt ansvar ud over dette.

Risikoen for tab i form af flere udgifter end indtægter kan ikke anses at være til stede. De udgifter der ses at relatere sig til indkomsten fra privathospitalet, såsom transport og frokost, ses ikke at adskille sig fra øvrige lønmodtagerudgifter. Klageren påtager sig ikke større økonomisk risiko og afholder ikke væsentlige udgifter ud over det sædvanlige for lønmodtagere. Endvidere aflønnes klageren efter timeforbrug, og er således ikke afhængig af patientens betaling.

Det forhold, at indtægten fra privathospitalet kan variere, er ikke ensbetydende med en økonomisk risiko.

Det som narkoselæge udførte arbejde adskiller sig ikke væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for en lønansat sygehuslæge. Klagerens ansvar for eventuelle fejl anses at være identisk med det ansvar, en ansat sygehuslæge har.

De Landsskatteretskendelser, som repræsentanten henviser til, kan ikke tillægges vægt, idet alle 3 omhandler IT-konsulenter. Endvidere er 2 af afgørelserne ikke offentliggjort og er i øvrigt afsagt med dissens.

I en ikke offentliggjort kendelse af 31. januar 2006 (j.nr. 2-6-1852-0453) kunne konsulenten helt frit bestemme sin arbejdstid. Det ses ikke at være tilfældet for klageren, idet han skal kunne konsulteres telefonisk og er forpligtet til at møde op på privathospitalet, såfremt det anses for påkrævet. Endvidere kan privathospitalet forlange, at klageren overnatter på privathospitalet i forlængelse af et operationsforløb.

Endvidere blev hvervgiveren i den omtalte Landsskatteretskendelse ikke anset for at have almindelig adgang til at fastsætte hverken generelle eller konkrete instrukser. I denne sag har privathospitalet udstedt instrukser omkring opgaveløsningen, idet klageren skal udføre opgaver på flere operationsstuer sideløbende. Endvidere skal han bidrage til privathospitalets udvikling og markedsføring i form af udarbejdelse af relevante faglige artikler, udarbejde patientinformation og deltage personligt i relevante faglige møder i hospitalets regi.

Derudover blev klageren i den pågældende Landsskatteretskendelse ikke begrænset i adgangen til samtidigt at udføre arbejde for andre hvervgivere. I denne sag er klageren begrænset af en konkurrenceklausul, hvorefter der ikke må udføres opgaver for andre virksomheder med ydelser, der har karakter af at konkurrere med hospitalets ydelser i Region Y1. Endvidere er klageren begrænset af sin forpligtelse til at møde op på forlangende, og til - efter anmodning - at overnatte på hospitalet i forbindelse med et operationsforløb.

Afgørelsen vedrørende selskabet G5 A/S, som repræsentanten også har henvist til, kan ikke tillægges vægt, da der ikke er tale om analoge arbejdsforhold.

Endelig skal det til afgørelsen fra Lønmodtagernes Garantifond bemærkes, at B-indkomstmodtagere heller ikke er omfattet af konkurslovens § 95, men at dette i øvrigt ikke automatisk gør dem til selvstændigt erhvervsdrivende. I sagen blev det statueret, at der var tale om B-indkomst og ikke om hvorvidt, der var tale om selvstændig virksomhed. En afgørelse, der blev truffet af en lokal skatteforvaltning i 1996 på baggrund af afgørelsen fra Lønmodtagernes Garantifond, kan ikke tillægges præjudikatsværdi i forhold til denne sag.

SKATs kontrolrapport fra 2001 konstaterede og præciserede overfor privathospitalet, at CVR. nr. ikke var et grundlag for vurdering af lønmodtager contra selvstændig erhvervsdrivende. Regionen foretog ikke en vurdering af hver enkelt læge, der enten arbejdede på privathospitalet, havde arbejdet der, eller kom til at arbejde der i fremtiden.

Landsskatteretten har i kendelse af 8. februar 2007 (ikke offentliggjort) anset en speciallæge i ortopædisk kirurgi som lønmodtager i forholdet til Privathospitalet G1 A/S.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at indkomsten som konsulent for privathospitalet skal anses som selvstændig virksomhed.

Med henvisning til cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1.1 kan de i cirkulæret anførte kriterier overordnet inddeles i 3 led:

- 1) Vurdering af om selvstændig økonomisk risiko foreligger.
- 2) Vurdering af tilrettelæggelsen af opgaverne og disses udførelse.
- 3) Vurdering af forpligtelsernes rækkevidde i øvrigt.

Selvstændig økonomisk risiko

Klagerens indtægter fra privathospitalet varierer ganske betydeligt over tid. Dette skyldes det forhold, at privathospitalet i perioder har større eller mindre patienttilgang. Som en konsekvens af de varierende og p.t. vigende indtægtsmuligheder ved privathospitalet har klageren i første halvår af 2009 opsøgt nye konsulentopgaver.

Klageren påtager sig endvidere en selvstændig økonomisk risiko i forbindelse med udførelsen af konsulentarbejdet for privathospitalet. Klageren er alene ansat til at udføre ad hoc-opgaver. Dette anføres direkte i konsulentaftalen.

Klagerens indkomst fra privathospitalet kan derfor uden nærmere varsel blive reduceret eller helt bortfalde. Privathospitalet har ret til at indgå lignende konsulentaftaler med andre konsulenter, jf. konsulentaftalens side 1, således at klagerens indkomstkilde herved bortfalder uden varsel.

Den anførte økonomiske risiko fremgår med al tydelighed af de fremlagte oversigter over klagerens månedlige indtægter fra privathospitalet. Indtægterne har i årene 2007 – 2009 varieret fra 26.600 kr. pr. måned til 168.250 kr. pr. måned afhængig af ordretilgangen.

Der består utvivlsomt en økonomisk risiko i relation til klagerens udestående fordringer mod privathospitalet. Ved en eventuel konkurs hos privathospitalet vil klageren, jf. Lønmodtagernes Garantifonds praksis, blive anset som selvstændig erhvervsdrivende, der ikke har et privilegeret krav mod konkursboet.

Klageren er endvidere økonomisk ansvarlig i relation til eventuel anvendelse af eget instrumentarium. Klageren afholder ca. 90.000 kr. i årlige driftsomkostninger. Driftsomkostninger af denne størrelse må utvivlsomt anses som ualmindelige i ansættelsesforhold.

Endelig risikerer klageren at pådrage sig ansvar efter lægeloven, hvorfor klageren har tegnet en erhvervsansvarsforsikring til imødegåelse af den økonomiske risiko, der er forbundet herved.

SKATs bemærkninger om, at klageren ikke selv afholder udgifter til overnatning/ophold i tilfælde af forlængelse af operationsforløb, kan ikke tillægges vægt, idet der blot er tale om en teknikalitet. Konsu-

lentaftalen kunne lige såvel have været udformet således, at klageren selv skulle afholde udgiften til overnatning/ophold og så i stedet få kompensation herfor som et udlæg i forbindelse med hvervets udøvelse. Denne fremgangsmåde ville give betydelig mere administration for både privathospitalet og klageren.

SKATs bemærkninger vedrørende privathospitalets afholdelse af udgifter til personale, operationsstue mv. kan heller ikke tillægges betydning. Gennemførelsen af en operation kræver deltagelse af et operations-team inden for forskellige medicinske faggrene med deraf følgende nødvendigt operationsudstyr for hver faggren. En operationsstue fungerer i den forbindelse kun som et fuldt udstyret anlæg, hvorfor det ikke giver mening at lade hver enkelt faggren udstyre en del af operationsstuen.

Tilrettelæggelse af opgaver og disses udførelse

Selve tilrettelæggelsen af arbejdsopgaverne, herunder udførelse og tilsyn, forestås alene af klageren. Klageren er speciallæge med en højt specialiseret viden inden for anæstesiologi. Klageren har frie tøjler til at tilrettelægge arbejdsopgavernes udførelse i denne faggren. Klageren giver privathospitalet besked om, hvilke dage han er ledig, således at privathospitalet har mulighed for at booke hans konsulentbistand. Ved den nærmere tilrettelæggelse med hensyn til arbejdstid, er klageren naturligvis afhængig af tilstedeværelsen af den behandlingssøgende patient samt – i tilfælde af operationer – fagfæller, som indgår i det samlede operationsteam.

Det af SKAT anførte, om den til enhver tid ansatte cheflæges lovregulerede tilsyn og kontrol, kan ikke tillægges vægt. En overordnet lovfæstet tilsynsfunktion ændrer ikke ved det faktum, at klageren i sin egenskab af anæstesiolog agerer som selvstændig speciallæge, som kan ifalde ansvar ved erstatningspådragende handlinger. Den lovfæstede tilsynsfunktion er alene af helt overordnet karakter, idet cheflægen ikke indgår i detailplanlægningen af de enkelte patientforløb. Dette ansvar påhviler alene klageren.

Ej heller det af SKAT anførte vedrørende klagerens forpligtelse til at deltage i opgaveløsningen på operationsstuen samt udføre arbejde på flere operationsstuer sideløbende, kan ændre på det anførte. En fælles opgaveløsning er en notorisk nødvendighed, når et operationsteam skal gennemføre en operation. Det er dog fortsat klageren, der har ansvaret inden for sin faggren.

Forpligtelsernes rækkevidde

Klagerens forpligtelser over for privathospitalet er helt grundlæggende begrænset til den enkelte arbejdsopgave, og der er ikke mellem privathospitalet og klageren indgået aftale om løbende arbejdsydelse.

Af konsulentaftalen fremgår det, at der i samarbejdet mellem parterne skal findes egnede speciallæger, der - i tilfælde af klagerens frivillige eller ufrivillige forfald - kan tiltræde arbejdsopgaven, og at klagerens arbejdsopgaver er knyttet til det enkelte patientforløb og således afsluttet med færdigbehandlingen.

Klageren er ikke forhindret i at udføre arbejdsopgaver for andre hvervgivere. Dog må klageren alene påtage sig hverv for virksomheder, der har ydelser som konkurrerer med privathospitalets ydelser, idet omfang opgaverne udføres uden for Region Y1. Konkret udfører klageren da også hverv for andre hvervgivere. I 2007 har klageren udført anæstesiopgaver for 5 forskellige hvervgivere.

I henhold til konsulentaftalen kan aftalen opsiges af begge parter til ophør med virkning fra afslutning af igangværende skemalagte behandlinger. Dette er efter omstændighederne en særdeles kort opsigelse, som afviger væsentligt fra funktionærlovens bestemmelser, som gælder i lønmodtagerforhold.

Endelig er klageren berettiget til at udføre behandling af egne patienter under benyttelse af privathospitalets faciliteter.

SKATs bemærkning om, at klageren skal stå til rådighed telefonisk og har pligt til at møde op, hvis det er påkrævet, kan ikke tillægges vægt. En sådan ret fra privathospitalets side til at konsultere klageren, er nærmest at sidestille med en reklamationsret, som en hvilken som helst hvervgiver almindeligvis har over for hvervtageren i relation til mangler ved en udført tjenesteydelse. Opfyldelsen af denne reklamationsret fra klagerens side vil utvivlsomt tidsmæssigt kunne indpasses i virksomhedens øvrige aktiviteter.

Privathospitalet yder ikke feriegodtgørelse, pension, ATP eller kørselsgodtgørelse i forbindelse med hvervets udførelse, hvorfor det oppebårne honorar således har karakter af et bruttohonorar.

Klageren modtager betaling efter regning. Klageren har endvidere adgang til at benytte eget udstyr i det omfang, han måtte ønske det.

Det af SKAT anførte vedrørende honorering med forud aftalt timebetaling og overarbejdsbetaling kan ikke tillægges vægt. Timebetaling er særdeles anvendt af selvstændigt erhvervsdrivende inden for andre brancher. Det er f.eks. almindeligt, at en håndværksmester afregner udført arbejde til en forud aftalt timesats, som almindeligvis vil være højere, såfremt arbejdsopgaverne skal udføres uden for normal arbejdstid.

Periodisk udbetaling af vederlag er også almindeligt forekommende hos selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder særligt, når der udføres flere indtægtsgivende tjenesteydelser for samme kunde i løbet af en måned.

De skatteretlige klageorganer har i en række sager haft lejlighed til at foretage en nærmere vurdering af, hvorledes sontringen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende foretages i praksis. I Landsskatterettens kendelser af henholdsvis 31. januar 2006 (2-6-1852-0453) og 15. november 2006 (2-6-1852-0434) er præmisserne stort set identiske, og i begge kendelser fandt Landsskatteretten, at de pågældende klager skulle anses som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til konsulentvirksomhed.

Som begrundelse blev der bl.a. lagt vægt på, at klageren helt frit bestemte sin arbejdstid, at hvervgiveren ikke havde nogen almindelig adgang til at fastsætte hverken generelle eller konkrete instrukser, at klageren ikke var begrænset i adgangen til samtidig at udføre arbejde for andre hvervgivere, at klageren var momsregistreret, samt at klageren måtte antages at have påtaget sig i hvert fald en vis økonomisk risiko. Endvidere havde den omhandlede edb-konsulent kun én hvervgiver.

Skatteankenævnet har endvidere den 19. april 2006 afgjort, at en læge var selvstændig erhvervsdrivende i relation til udført konsulentarbejde for et privathospital. Told- og Skatteregion Y2 har endvidere anerkendt, at læger, der udfører arbejde for nødhjælpsorganisationen G6, kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Endelig har Lønmodtagernes Garantifond afgjort, at en læge ikke kunne anses for at udøve arbejde i et egentligt tjenesteforhold, da arbejdet blev udført efter regning og på konsulentbasis.

Ved kontrolbesøget hos privathospitalet fandt SKAT, at de læger, der havde eget CVR-nr., skulle anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

SKATs henvisning til Landsskatterettens ikke-offentliggjorte kendelse af 8. februar 2007 kan ikke tillægges særlig værdi, idet den pågældende læge var fuldtidsansat på et andet sygehus end privathospitalet og havde desuden ikke ud over fastansættelsen andre hvervgivere end netop privathospitalet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Afgrænsningen mellem tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed skal i skattemæssig henseende foretages på baggrund af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven punkt 3.1.1.

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet og den, for hvem det udføres.

Efter de foreliggende oplysninger, herunder samarbejdsaftalen, anses klageren at være lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende i sit virke som konsulent for privathospitalet. Der er bl.a. lagt vægt

på, at klageren ikke har båret en sådan økonomisk risiko, som er karakteristisk for selvstændigt erhvervsdrivende, samt at klageren på privathospitalets hjemmeside fremstår som fast tilknyttet privathospitalet i præsentationen af hospitalets lægeteams.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.