

---

# Privat legepraksis og valg av selskapsform

---

RETT OG URETT

ANNE KJERSTI BEFRING

Email: [anne.kjersti.befring@legeforeningen.no](mailto:anne.kjersti.befring@legeforeningen.no)

NILS GRYTEN

Email: [nils.grytten@legeforeningen.no](mailto:nils.grytten@legeforeningen.no)

Forhandlingsavdelingen,  
Den norske lægeforening

---

Sosial- og helsedepartementet har i brev til Finansdepartementet 20. september 1999 uttalt at driftsavtaler i allmennlegepraksis skal inngås mellom den enkelte lege og kommunen og at leger ikke kan overdra denne avtalen til et aksjeselskap. Det samme gjelder avtale om trygderefusjon.

Dette synspunktet forutsetter at det i dag finnes rettslige hindringer for legens muligheter til å velge andre driftsformer enn enkeltmannsforetak.

---

Departementet viser til innholdet i rammeavtalen (overenskomsten) mellom Legeforeningen og Kommunenes Sentralforbund (KS) om driftstilskudd i allmennlegepraksis som et argument mot at et aksjeselskap kan være avtalesubjekt og mot at driftstilskuddsavtalen kan overdras fra lege til aksjeselskap.

Mot dette synspunktet kan det anføres at rammeavtalen ikke omtaler disse forhold og at partene i avtalen, Legeforeningen og KS, ikke har uttalt seg om hvordan rammeavtalen skal forstås på dette punktet.

Legeforeningen mottok brev fra Skattedirektoratet 19.2. 2000. Brevet følger opp departementets synspunkter med den konklusjon at legene personlig skal regnes som skattesubjekt, uavhengig av om virksomheten er drevet som aksjeselskap. Skattedirektoratet mener at dette blir en nødvendig konsekvens av at aksjeselskap ikke står i posisjon til å stifte/innvinne kravene overfor kommune og trygd. Det vises til at det er de reelle forhold som skal legges til grunn. Dette er formulert slik i *Lærebok i skatterett* (1): ”Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede . . .”

Skattedirektoratet mener dette også må gjelde for spesialistpraksis, selv om svarbrevet fra departementet kun omhandler allmennlegepraksis.

Dersom det er legens aksjeselskap som har inngått avtale direkte med kommunen/fylkeskommunen, forutsetter imidlertid Skattedirektoratet at selskapet skal tilordnes inntekten. Dette gjelder m.a.o. ikke der legen i første omgang har inngått driftstilskuddsavtalen med kommunen/fylkeskommunen, men i etterkant har overdratt avtalen til aksjeselskapet. Leger som driver helt privat legevirksomhet (uten driftstilskuddsavtale og trygderefusjon), blir naturlig nok ikke berørt av dette.

De skattemessige konsekvenser av Skattedirektoratets konklusjon blir at driftstilskudd og refusjon fra trygden skal lignes på legen personlig og ikke på selskapet dersom det foreligger avtaler med legen. Dette må i så fall medføre en tilsvarende korrigerende av utgiftssiden for å unngå dobbeltbeskatning.

---

## Legeforeningens synspunkter

Legeforeningen har overfor Skattedirektoratet påpekt uenighet på enkelte punkter, som kan oppsummeres slik:

Legeforeningen mener at ligningsmyndighetene ikke kan tilsidesette privatrettslige avtaler mellom leger og aksjeselskaper med tilbakevirkende kraft. Legeforeningen viser til at det i rettsgrunnlaget ikke foreligger noen uttalte hindringer for å innrette sin virksomhet i aksjeselskap, og leger dermed hadde grunn til å tro at dette var lovlig. Videre vises det til at ligningsmyndighetene i lengre tid har vært orientert om situasjonen og ved passivitet har akseptert dette. Legene har på sin side gitt korrekte faktiske opplysninger om at driftstilskuddet og trygderefusjonen har inngått i aksjeselskapet. En konsekvens av dette bør være at nye retningslinjer først gjøres gjeldende når de foreligger og at de leger dette gjelder, gis tid til å innrette seg korrekt.

Legeforeningen bestrider ikke at det ”underliggende forhold” er avgjørende for hvem som skal ansees som skattesubjekt, men har vist til uenighet om konklusjonen, m.a.o. om hva som er de ”underliggende forhold” i denne sammenhengen. Legeforeningen påpeker at Skattedirektoratet her legger avgjørende vekt på en fortolkning av rammeavtalen og ikke at leger rent faktisk har drevet i aksjeselskap. Subsidiært vises det til den tvilsomme bruken av rammeavtalen i denne forbindelse, herunder at partene i rammeavtalen ikke har uttalt seg om spørsmålet. I brevet vises det også til de uheldige konsekvenser denne fortolkningen kan medføre. I tillegg til at den blir avgjørende for beskatning, fastlegger departementet et premiss for hva som ansees som brudd på avtalen mellom to parter som ikke er hørt.

Legeforeningen har også uttalt at det er uvanlig med slike typer begrensninger med hensyn til valg av selskapsform.

---

## Konsekvenser for fremtidige avtaler

Legeforeningen er kjent med at et stort antall av medlemmene har organisert sin virksomhet som aksjeselskap. På bakgrunn av departementets synspunkter mener Legeforeningen dermed at det er nødvendig å benytte nye rammeavtaler til å skape klarhet om disse spørsmålene. I fastlegeordningen er det i forskriften (som nå er vedtatt) forutsatt at legen står "fritt" i valg av driftsform. Det arbeides for at det i rammeavtalene inntas formuleringer som tydeliggjør at legen kan velge den driftsform som ansees som mest hensiktsmessig ut fra virksomhetens art, også aksjeselskap dersom det er ønskelig. Ved avtaler med fylkeskommune og kommune kan det i stedet være hensiktsmessig å knytte betingelser til hvordan et aksjeselskap kan drives, bl.a. i forhold til eierskap og muligheter til overdragelser.

I dag kan det ikke antas å være rettslige hindringer for at legen mottar driftstilskudd og refusjon som selvstendig næringsdrivende og samtidig er deltaker i et driftsaksjeselskap med flere andre ansatte.

Dersom det oppnås aksept for at slik virksomhet kan drives i aksjeselskap, må dette innrettes i samsvar med gjeldende lovbestemte krav. Det vises til ny lov om aksjeselskaper (lov av 13.6. 1997 nr. 44). Det innebærer bl.a. en plikt til å ha revisor. Det vil ikke innebære vesentlige skattemessige fordeler sammenliknet med et enkeltmannsforetak, i og med at inntekter i et slikt aksjeselskap i utgangspunktet rammes av delingsmodellen og dermed personbeskattes. En lovendring har medført at det etter 1.1. 2000 er vesentlig vanskeligere å unngå delingsmodellen for liberale utøvere, herunder leger. Det foreligger ikke lenger mulighet til å ha ektefelle, søsken eller slektning i rett opp- og nedstigende linje (barn, barnebarn, foreldre mv.) samt ektefelles eller samboers ev. særkullsbarn som passive eiere. Det foreligger også rettsavgjørelser på at krysseie, dvs. at kolleger eier andeler i hverandres selskap, ikke aksepteres for å unngå delingsmodellen.

Vi vil holde våre medlemmer orientert om utviklingen i denne sak og våre vurderinger.

---

### LITTERATUR

1. Zimmer F. Lærebok i skatterett. Oslo: TANO, 1997: 97 – 8.

---

Publisert: 30. juni 2000. Tidsskr Nor Legeforen.

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