



Momssaken ved veis ende – slik ble reglene

Få saker har skapt mer oppmerksomhet blant medlemmene de siste årene enn momssaken. Den har skapt mye diskusjon, har tatt lang tid og krevd betydelig innsats. Fra saken startet og til i dag har det gått nesten fire år. Derfor er det naturlig å innlede med å rekapitulere litt om sakens gang før det beskrives hvordan regelverket ble til slutt.

Om sakens gang

Saken hadde sitt utspring i 2002 da Vestfold fylkesskattekontor varslet at de ville innkreve merverdiavgift på vederlag for utleie av utstyr mv. fra praksiseiere til leietannleger. Det kom svært overraskende da dette aldri hadde vært gjort før, og saken ble raskt tatt opp av NTF sentralt. Både politikere og forvaltning ble kontaktet og Tannlegeforeningen søkte samtidig om unntak fra momsloven. På det grunnlag besluttet Finansdepartementet i 2003 å gi tannleger et midlertidig unntak som skulle bestå inntil varige bestemmelser var utformet. Det ble samtidig igangsatt arbeid med å lage et unntak fra loven. NTF har hele tiden arbeidet for et generelt unntak og da et forslag ble sendt ut på høring i 2004, og dette kun tok sikte på mindre virksomheter møtte det en del motstand, blant annet fra NTFs side. Endelig lovforslag ble lagt frem høsten 2005 som del av Ot. prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopp- legget for 2006 – lovendringer. Da lovendringen ble vedtatt i november 2005 opprettholdt Stortinget at unntaket skulle tilpasses mindre virksomheter, men med dagens struktur i privat tannhelsetjeneste omfattes mange likevel. Lovendringen trådte i kraft 1. mars i år og samtidig opphørte det midlertidige unntaket. Etter vedtagelsen har NTF hatt løpende kontakt med Finansdepartementet og Skattedirektoratet for å avklare grensene for unntaket. Nå i midten av

mars vet vi nok til å kunne gi helhetlig informasjon

Selve lovteksten

Selve lovteksten er kort og består bare av tre setninger som beskriver hvert av de tre ulike typetilfelle som gir unntak. Ordlyden omfatter alt helsepersonell, dvs. tannleger, leger, tannpleiere, kiropraktorer, fysioterapeuter mv., men for vår del er det naturligvis tannleger som er av interesse. Lovteksten lyder:

Unntaket i 1. første ledd nr. 1 (dvs. unntaket fra mva. for helsetjenester, vår tilføyelse) omfatter også utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje og lignende mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell der begge yter helsetjenester eller helserelaterte tjenester. Unntaket omfatter også utleie fra virksomhet eiet av næringsdrivende utøvere av helsetjenester eller helserelaterte tjenester til bruk i deres helsetjenestevirksomhet. Det samme gjelder slik utleie fra offentlig helsetjeneste til selvstendig næringsdrivende utøver av helsetjenester.

Hva som ligger i dette er utdypet i proposisjonen og senere avklaringer fra Skattedirektoratet. Hvert av unntakstilfellene er utdypende beskrevet nedenfor.

Praksiseiers utleie av utstyr mv til assistenttannlege – forutsetninger for unntak

Dette første unntaksalternativet tar sikte på små praksiser. Det følger av lovforsarbeidene at det er satt tre kriterier for å komme inn under unntaket og alle vilkårene må være oppfylt samtidig. Her følger en oversikt over kriteriene og orientering om hvordan det enkelte vilkår må forstås:

1. Det første vilkåret er at praksiseier selv må yte tannhelsetjenester i praksisen Utgangspunktet er greit. Enten yter praksiseier selv tannhelsetjenester

i praksisen eller så gjør hun eller han det ikke. Det er viktig å vite at kortvarige avbrudd og mer tilfeldige avbrudd pga. permisjon, utdanning etc. aksepteres uten at momsunntaket opphører. De eksempler som nevnes i proposisjonen er utdanning, sykdom, svangerskap, omsorgspermisjon, offentlige ombud og lignende. Etter innspill fra Tannlegeforeningen har Skattedirektoratet bestemt at både når det gjelder tannleger som tar spesialistutdanning og utvidet svangerskapspermisjon/ omsorgspermisjon aksepteres en utleieperiode på tre år. Det betyr at kriteriet kortvarig tolkes vidt i disse tilfellene. Skattedirektoratet har også gjort det klart at de ikke har innvendinger mot at en praksiseier som har tatt inn en assistenttannlege kan ta inn ytterligere en tannlege til erstatning for seg selv når praksiseieren for eksempel går ut i svangerskapspermisjon. Direktoratet skriver også at en tannlegevirksomhet med flere kontorer/filialer kan anses som én praksis under forutsetning av at det dreier seg om ett rettsobjekt.

Vilkåret om at praksiseier selv må yte tannhelsetjenester i praksisen innebærer at passive praksiseiere som ikke selv yter tannhelsetjenester, men som kun driver næringsmessig utleie ikke omfattes av momsunntaket. Heller ikke andre, f.eks. foretak som driver profesjonell og forretningsbasert utleie av praksiser eller eventuelt leasing av tannlegeutstyr, er omfattet.

2. Det andre vilkåret er at den hovedsakelige delen av praksiseiers omsetning må komme fra egne tannhelsetjenester sammenlignet med den avgiftspliktige omsetningen (utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje og goodwill samt materialer mv.)

Etter dialog med Tannlegeforeningen har Skattedirektoratet besluttet at de vil basere seg på at den vesentlige delen av omsetningen, dvs. minst 50 % av

omsetningen må komme fra praksisei-ers egen ytelse av tannhelsetjenester. Dette sammenlignes med utleiers avgiftspliktige omsetning. Rent praktisk betyr det at av utleieomsetningen kan man trekke fra den delen som uansett er avgiftsfri (både utleie av lokale og utleie av helsepersonell dvs. tannhelsesekretær er avgiftsfritt etter momsloven). Da sitter man igjen med tallet for det som normalt er avgiftspliktig utleie. Dette sammenlignes med omsetningen av egne tannhelsetjenester. Hvis det siste tallet overstiger det første oppfyller man vilkåret.

Det betyr at de fleste mindre praksiser vil være omfattet av unntaket og det er såpass slingringsmonn at også praksiseiere som ønsker noe forkortet arbeidstid eller færre arbeidsdager pga alder eller sosiale grunner ikke vil bli momspliktige før deres egen virksomhet er redusert vesentlig.

3. Det tredje vilkåret er at påslaget praksiseier tar på utleien ikke er av en slik størrelse at virksomheten fremstår som vanlig utleievirksomhet

Skattedirektoratet vil godta at man i leiebeløpet inkluderer en viss avkastning, med andre ord at man leier ut for et høyere beløp enn ren kostpris. Noe tall for hvor påslagsgrensen går har direktoratet ikke villet sette da de anser at bransjen selv er nærmest til å kjenne nivået. Det går en grense mot påslag av en slik størrelse at virksomheten fremstår som tilnærmet vanlig kommersiell utleievirksomhet. Holder man seg under dette vil man omfattes av unntaket.

En rekke tannleger har organisert sin praksis som selskap og er selv ansatt i selskapet som leier ut. Skattedirektoratet har i brev til Tannlegeforeningen skrevet at under forutsetning av at vilkårene for avgiftsunntatt utleie foreligger, er det uten betydning om det er etablert et AS, DA eller ANS.

Hvis man ikke fyller kriteriene for moms fritak men vil unngå merverdiavgift, kan man vurdere andre alternativer. Det ene er å ansette leietannlegen. Da unngår man momsplikt men får tilgjengelig de forpliktelser som følger av et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold. Det andre alternativet er at leietannlegen helt eller delvis kjøper seg inn i utstyr og pasientportefølje mv. Da bortfaller utleien. Et tredje alternativ er driftsselskap som er forklart nedenfor.

Felles driftsselskap –forutsetninger for unntak

Unntaket fra momsplikt omfatter også tilfeller der selvstendig næringsdrivende tannleger i kontorfellesskap beslutter å danne et felles driftsselskap som så yter tjenester til hver av tannlegene. Eksempelvis kan tannlegene i et tannlegesenter etablere et driftsselskap som ansetter tannhelsesekretærer og eventuelt annet personell, står for felles innkjøp av materialer og utstyr og kanskje eier utstyret mv. Den enkelte deltagende tannlege leier så slike ytelser fra driftsselskapet. Lovendringen fastslår at ytelsene fra driftsselskapet i så tilfelle er unntatt avgiftsplikt. Forutsetningen er at de deltakerne det angår selv yter tannhelsetjenester i virksomheten, at deltakerne må være eiere og at driftsselskapet ikke tar påslag av en slik størrelse at det fremstår som tilnærmet vanlig kommersiell utleievirksomhet. Skattedirektoratet har opplyst at det ikke er aktuelt å fastsette en administrativ norm for eierandelens størrelse. Det er også viktig å vite at dersom en av de deleiende tannlegene har slike kortvarige og tilfældige avbrudd som er nevnt under punkt 1, og det tas inn en vikar som kun leier hos driftsselskapet, vil ikke merverdiavgiftsunntaket bortfalle av den grunn. Det følger av lovforarbeidene.

Utleie av klinikk fra den offentlige tannhelsetjenesten

Den tredje delen av unntaket fastslår at utleie fra den offentlige tannhelsetjenesten til selvstendig næringsdrivende tannlege ikke er momspliktig. Det betyr at Den offentlige tannhelsetjenesten ikke blir momspliktig dersom for eksempel ansatte leier klinikk på kveldstid for å drive privat praksis. Heller ikke om man leier ut ledige klinikker til private tannleger oppstår det noen momsplikt på utleien.

Følgen av å være momspliktig

Dersom man som utleier ikke kommer inn under noen av de nevnte unntakene, så er man merverdiavgiftspliktig. Momsplikt inntreder først dersom den avgiftspliktige omsetningen overskrider kr 50 000. Straks man overskrider denne grensen (eller vet at man vil komme til å overskride den) må man registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet. Manntallet føres av fylkesskattekontorene og for å bli registrert må man fylle ut skjemaet «Samordnet registermelding del 2b». Denne finner man på nettstedet www.skatteetaten.no. Fylkesskattekontoret er de rette å kontakte med praktiske spørsmål.

Det tilrådes at de praksiseierne som blir momspliktige tar initiativ til å revidere samarbeidskontraktene hvis man ikke allerede har gjort det. Det bør fremgå klart i kontrakten om leiebeløpet inkluderer merverdiavgift eller om avgift kommer i tillegg. Hvis det ikke står noe vil en vanlig fortolkning være at leietannlegen ikke skal betale mer enn avtalt beløp, mao. at leiebeløpet inkluderer merverdiavgift. Praksiseier som uansett plikter å innbetale merverdiavgift kan da komme dårlig ut. I denne artikkelen har det vært fokusert på moms unntakene, men det skal påpekes at det å være momspliktig også byr på fordeler.

Fordelen ved å være merverdiavgiftspliktig er at man kan trekke inngående moms (den man selv har betalt til forrige omsetningsledd) fra utgående moms (den man selv skal beregne og innbetale). Når man kjøper inn utstyr eller materialer som skal brukes av både praksiseier og leietannlege får man imidlertid ikke trekke fra all moms, men får kun et forholdsmessig fradrag. Praksiseier kan altså kun trekke fra den delen av inngående merverdiavgiften som knytter seg til utleien.

Avslutningsvis nevnes at Skattedirektoratet i brev til foreningen har opplyst at de tar sikte på at avgiftsfritaket skal praktiseres liberalt.

*Dag Erlend Reite
advokatfullmektig, NTF*

**Annonsefrister og priser
finner du på
www.tannlegetidende.no**