

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

FINANSDEPARTEMENTET

0 2. APR. 2003

Saksnr. 01 15065 '62  
Arkivnr.

Oslo, 31 mars 2003  
Ref 1006699-2929 EB  
Ansvarlig advokat Ervind Bryne

**HØRING - FORSLAG OM ENDRING AV FORSKRIFT 15. JUNI 2001 NR. 682 OM  
AVGRENSING AV MERVERDIAVGIFTSUNNTAKET FOR HELSETJENESTER  
(FORSKRIFT NR. 119)**

Vi tillater oss å bidra i høringsrunden.

Stortinget har vedtatt en utvidelse av unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven § 5b til å omfatte "helserelaterte tjenester". Unntaket har sammenheng med at man har vurdert et unntak for alternativ medisin utover akupunktur og homøopati, som ble omfattet av unntaket i forskrift nr 119 § 4 fra 1 juli 2001. I samråd med Helsedepartementet foreslås osteopati, naprapati, soneterapi, aromaterapi og ernæringsterapi og urtemedisinsk behandling unntatt fra merverdiavgiften som "terapi- og behandlingsformer som kan sies å ha sammenheng med helse".

Vi er enig i Helsedepartementets/Finansdepartementets vurdering av at ovennevnte tjenester skal anses unntatt fra merverdiavgiften som "helserelaterte tjenester"

Vi vil imidlertid påpeke at denne revisjon av forskrift nr 119 gir anledning til også å endre forskrift nr 119 § 3, idet vi, som **forslag nr. 1**, foreslår at teksten "*tjenester som ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter lov av 2 juli 1999 nr 64 om helsepersonell m v § 48 og § 49*", blir endret til "*tjenester som ytes av, eller i regi av, yrkesutøvere med autorisasjon eller lisens etter lov av 2 juli 1999 nr 64 om helsepersonell m v § 48 og § 49*". Bakgrunnen for forslaget er at det råder usikkerhet om unntaket her omfatter praktikanter, studenter og andre som arbeider som "fullmektiger" under autoriserte utøveres ansvar og tilsyn, jf nedenfor under forslag 2

Fra Skattedirektoratets fellesskriv av 11 september 2001 hitsettes følgende

*"Ifølge forskriften § 2 nr 5 omfatter avgiftsunntaket "Andre alternative behandlingsformer når de utøves av helsepersonell med autorisasjon eller lisens, jf nr 3"*

*Vi antar at det er et vilkår for avgiftsunntak at slike tjenester rent faktisk utføres av autorisert personell. Unntaket kommer således ikke til anvendelse når alternativ behandling utføres av personell uten autorisasjon som er ansatt hos autorisert personell.*

*Unntaket gjelder heller ikke i de tilfeller hvor personell uten autorisasjon utfører selve behandlingen med tilsyn/rettledning av ansvarlig autorisert personell.*

*Vi vil tilføye vedrørende § 2 nr 5 at det ikke kan oppstilles noe tilknytningskrav mellom den alternative behandlingsformen og de arbeidsoppgaver som naturlig faller innenfor rammen av en autorisert yrkesgruppens virksomhet.*

*Dette betyr at alle de yrkesgruppene som er nevnt i helsepersonelloven § 48 vil være unntatt ved utøvelse av alternativ medisin ”*

*Vi vil, som forslag nr. 2, foreslå at § 2 nr 5, endres til å lyde som følger ”Andre alternative behandlingsformer, etter samtykke fra departementet, når de utøves av, eller i regi av, helsepersonell med autorisasjon eller lisens, jf nr 3 ” Bakgrunnen for forslaget om at det kreves samtykke fra Departementet er usikkerhet om omfanget av ”andre alternative behandlingsformer” særlig etter at også osteopati, naprapati, soneterapi, aromaterapi og ernæringsterapi og urtemedisinsk behandling oppregnes i forskriften, samt at bestemmelsen blir antatt å gi de aktuelle autoriserte et for vidt spillerom. Vi antar at eksempelvis en utøver med bakgrunn som ambulansesjåfør eller helsesekretær, kan sies å ha fått en noe tilfeldig adgang til å utøve merverdiavgiftsunntatt alternativ behandling til konkurranseulempe for utøvere uten autorisasjon som helsepersonell. Dessuten ser vi det som uheldig at unntaket ikke også her omfatter praktikanter, studenter og andre som arbeider som ”fullmektiger” under autoriserte utøvers ansvar og tilsyn, jf ovenfor under forslag 1.*

*Som forslag 3 vil foreslå at Skattedirektoratets uttalelse i Fellesskriv av 11 september 2001 innarbeides som retningslinjer i forskrift nr 119. Skattedirektoratet har her tatt stilling til merverdiavgiftsplikten når man ved behandling av en pasient benytter flere behandlingsformer under en enkelt konsultasjon. Fra uttalelsen hitsettes følgende*

*”Dersom det samtidig benyttes både unntatte og avgiftspliktige behandlingsformer, kan det være vanskelig for den enkelte utøver å avgjøre den avgiftsmessige behandlingen av den/de tjenester som ytes. Vi har lagt til grunn at når for eksempel akupunktur utøves i kombinasjon med / i tilknytning til andre terapiformer, vil de ulike terapiformene i utgangspunktet måtte anses som selvstendige ytelser.*

*Blir derimot en terapiform benyttet i den hensikt å forsterke/effektiveres akupunkturen (for eksempel nødvendig massasje for å øke blodgjennomstrømningen i akupunkturpunktene), antar vi at denne terapiformen vil kunne anses som en unntatt tjeneste etter forskriften § 3 bokstav a) ”*

*Vår merknad til dette er athelsetjeneste, eksempelvis en fysikalsk behandling, som regel er en sammensatt tjeneste (composite supply) i motsetning til en rekke blandede leveranser (multiple supplies). For en sammensatt tjeneste skal avgiftsbehandlingen følge av hva den sammensatte tjenesten i realiteten må karakteriseres som. Retningslinjer for hva som skal anses som composite supply er gitt i en dom i ECJ, den europeiske domstolen. Dommen med navnet Card Protection Plan, er av Finansdepartementet gitt anvendelse ved vurderingen av*

hva som skal anses som en finansiell tjeneste, jf tolkingsveiledning av 15. juni 2001. Dersom klinisk massasje inngår i en fysioterapeutisk behandling er dette (etter europeisk standard) å anse som en helsetjeneste. Det er et tidsspørsmål før den avgiftsrettslige vurderingen av helsetjenester blir på linje med andre land, som Sverige og Storbritannia. Vi ser gjerne at tilsvarende retningslinjer innarbeides i forskrift nr 119 til erstatning for Skattedirektoratets uttalelse

Fra Skattedirektoratets (1) retningslinjer til forskrift nr 119 om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av helsetjenester - akupunktur og homøopati, avgitt i brev til fylkesskattekontorene, 16 august 2002 hitsettes følgende

***”Delte konsultasjoner og blandede behandlingsopplegg***

*Dersom en akupunktør eller homøopat i samme konsultasjon som han/hun anvender akupunktur/homøopati også anvender andre alternative terapiformer, vil de ulike terapiformene i utgangspunktet måtte anses som selvstendige ytelser*

*Ifølge forskriftens § 3 bokstav a) vil imidlertid avgiftsunntaket for helsetjenester også omfatte andre tjenester og varer som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av en avgiftsunntatt helsetjeneste. Spesielt homøopater anvender ofte andre alternative terapier for å sette diagnose, slik at de kan vurdere hvilke homøopatiske medisiner som skal gis og hvilke andre virkemidler som kan understøtte behandlingen. Vi anser at slike terapier vil være avgiftsunntatt etter § 3 bokstav a)*

*I tillegg til den dominerende hovedtjeneste som er unntatt avgiftsplikt, ytes i en del tilfeller også mindre tilleggsytelser. Dersom det ikke tas særskilt vederlag for disse tilleggsytelsene, som isolert sett ville ha vært avgiftspliktige, vil det ikke nødvendigvis lede til delvis avgiftsplikt for fellesvederlaget. Denne avgrensingen må bli skjønnsmessig.”*

Fra den seneste uttalelsen fra Skattedirektoratet er det verdt å merke seg henvisningen til forskrift nr. 119 § 3. Det følger av § 3 at ”unntaket omfatter også a) Andre tjenester og varer mv som institusjonen mv omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av også omfatte andre tjenester og varer som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av en helsetjeneste.”

Skattedirektoratet har angitt at § 3 unntar behandlingsformer som eksempelvis massasje, når dette inngår som et naturlig ledd i ytelsen av en helsetjeneste. Som konkretisering av forslag nr 3 vil vi be om at Skattedirektoratets ovennevnte uttalelse innarbeides i forskrift nr 119 § 3, eller de tilhørende merknader

**Forslag nr. 4** er et forslag til løsning av følgende problemstilling. Når skal en tannleges underleveranse av ”infrastruktur” til en annen tannlege i samme praksis kunne fritas, enten som tjeneste ytt som naturlig ledd i ytelsen av en helsetjeneste, eller som integrert i/nært tilknyttet helsetjeneste, eller som ”helsereelatert tjeneste”?

Vi foreslår unntak for slike tjenester. EU-landene praktiserer formålstolking av unntaket for helsetjenester, noe som medfører at det unngås utilsiktede konsekvenser uten bruk av § 70 ekvivalenter i tide og utide.

Det er fastslått av EU-domstolens (ECJs) dom av 11 januar 2001 i sak C-76/99 premis 23 at transaksjoner i nær tilknytning til medisinsk behandling i 6 momsdirektivs, artikkel 13, punkt A, nr 1, litra b, ikke skal tolkes innskrenkende, fordi hensikten bak regelen er at det ikke skal bli uforholdsmessig dyrt med medisinsk behandling på grunn av kostnadsøkning som følge av at helsetjenesten, eller tjenester i nær tilknytning til helsetjenesten er pålagt merverdiavgift

Av merknadene til forskrift nr 119 §§ 1 og 2 fremgår følgende *"Det er en forutsetning for at unntaket skal få anvendelse at tjenesten som ytes er av en slik art at den faller innenfor rammen av yrkesgruppens virksomhet"* Det må være åpenbart at etter ca. 100 års praksis med tannleger innenfor samme praksis som deler infrastruktur, må dette svært utbredte fenomenet sies å falle innenfor rammen av yrkesgruppen virksomhet

I andre land, hvor helsetjenester har vært særskilt unntatt fra merverdiavgiftsplikt de siste 24 år, har avgiftsmyndighetene utviklet særskilte avgrensningsbestemmelser for tannlegers virksomhet Av HM Customs & Excise Notice 701/57 Health Professionals, fremgår følgende: *"8 2 Supplies between dentists within the same practice  
A dental practice is often comprised of a number of dentists operating from the same premises When there is more than one dentist within a practice there may be payments between the dentists in respect of shared facilities, equipment, prostheses and staff Such charges are exempt provided that they relate to services or facilities that are predominantly medical in nature, and are necessary to allow the recipient to perform dentistry  
This exemption does not apply to any supplies made by a dentist who has ceased to practice, or by a landlord who is not a dentist,  
supplies of goods (other than dental prostheses) that are held out for sale to patients, such as toothpaste and toothbrushes, or  
any sales of dental equipment by a practice owner"*

Det er etter vår oppfatning fullstendig i samsvar med hensikten bak unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven § 5 b nr 1, jf ECJ C 76/99 ovenfor, at unntaket skal kunne omfatte kompensasjon for bruken av fasilitetene fra praktikanter, eller praktiserende utøvere av tannlegekunsten, som er til stede i praksisen og driver parallell virksomhet i samarbeid med praksisinnhaveren Dette faller etter vår oppfatning utvilsomt innenfor ordlyden i merverdiavgiftsloven § 5 b nr 1, særlig ordlyden "helserelaterte tjenester". Dette faller også innenfor ordlyden i forskrift nr. 119 § 2, ettersom tjenesteyteren her er en autorisert tannlege, og det er heller ingen tvil om at det "faller innenfor rammen av" en tannleges "virksomhet" Det er lang tradisjon for ordningen, som sikrer virksomheten mot driftsavbrudd, og utnytter kapasiteten i virksomheten Utenfor fritaket faller imidlertid, jf den britiske avgrensningen, "utleie av praksis" fra en tannlege som selv ikke lenger driver sin virksomhet i tannlegepraksisen.

Vårt forslag nr. 5 er at det i forskrift nr 119 eller merknadene, grunnet bortsetting av forpleining og matstell i helseinstitusjoner, innarbeides unntak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 1, jf. annet ledd, basert på tilsvarende vilkår som fremkommer i det britiske HM Customs & Excise sin veiledning, Notice 701/31 Health and care institutions, punkt 3 3, som hitsettes i det følgende

*"3 3 Goods and services supplied on the premises of a qualifying institution  
Some qualifying institutions allow outside businesses or practitioners to operate from their premises  
Examples of businesses that might make supplies from the premises of a qualifying institution include  
— retail outlets or independent health professionals that occupy areas within a hospital building,  
— self-employed hairdressers who provide services in a residential home, and  
— employment businesses that supply staff to work in a qualifying institution  
For a supply made by such a business to qualify for exemption, all of the following conditions must be met*

*Condition Description*

*1 The goods or services supplied must form part of the care or treatment provided within the qualifying institution*

*2 The goods or services supplied must be of a type commonly provided to beneficiaries of care services*

*3 The supply must not consist of drugs, medicines, incontinence products, bandages, plasters, ointments or any other items that are integral to the care or treatment provided in the qualifying institution*

*4 The supply must involve direct contact between the provider and the beneficiary, and must contribute directly to the welfare of the beneficiary*

*5 The supply must not take place in a qualifying institution for reasons of geographical convenience only This means that the supply must not be of a type that might equally be provided at a location other than the premises of a qualifying institution*

*There are very few supplies made by outside businesses from the premises of a qualifying institution that meet all of the above conditions Examples include*

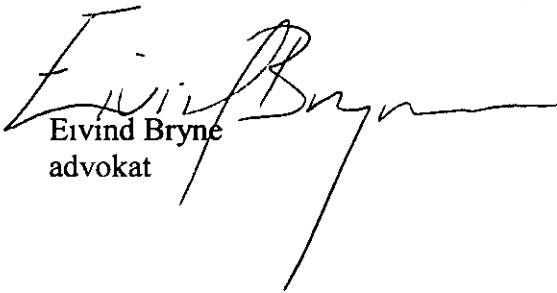
*— services supplied by nursing auxiliaries and other carers, and*

*— services supplied by outside contractors providing renal dialysis services in hospitals*

V1 imøteser en positiv behandling av våre forslag, og står gjerne til tjeneste dersom det er spørsmål til forslagene

Med vennlig hilsen

Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA

  
Eivind Bryne  
advokat