

Det kongelige finansdepartement
Postboks 8008 Dep.,
0030 OSLO

Vår ref:
KSK/DR/200200059-73

Arkivnr:
232

Dato:
30. september 2004

Høringsvar vedrørende endring av merverdiavgiftsloven § 5 b – unntak for tannlegers utleie av utstyr.

Tannlegeforeningen mener det bør gis et generelt unntak fra merverdiavgiftsplikt for vederlag knyttet til utleie av tannlegeutstyr, tilgang til pasientportefølje, utnyttelse av goodwill og lignende. Foreningen mener unntaket bør gjelde enhver virksomhet uavhengig av organisasjonsform og uavhengig av om eier er tannlege. Etter NTFs syn vil det bli den retts teknisk enkleste regel og skape nøytralitet ift. valg av organisasjonsform. Nedenfor redegjøres for de hensyn som taler for et generelt unntak og det redegjøres for de vanskelige avgrensingsproblemer som departementets høringsforslag reiser.

1. Samfunnspolitiske hensyn

At alle skal ha rimelig mulighet til å søke helsetjenester, herunder tannhelsetjenester, er grunnleggende i en velferdsstat. Tannhelsetjeneste er et gode der myndighetene bør avstå fra tiltak som kan virke unødig kostnadsdrivende eller kan lede til avgiftsmessig forskjellsbehandling. Spesielt gjelder dette tannhelsetjeneste der pasientene selv, med få unntak, betaler den fulle kostnad ved behandlingen. De politiske intensjonene i de senere år har vært at pasientene skal skjermes mot merverdiavgift på helsetjenester. Pasientene vil oppfatte det som et avvik fra prinsippet om at helsetjenester skal unntas merverdiavgiftsplikt dersom det ikke gis et generelt unntak.

Tannlegeforeningen anser at nåværende forslag ikke vil virke nøytralt i forhold til ulike driftsformer og kan føre til delvis innføring av merverdiavgift. For pasientene blir det svært vanskelig å skille mellom tannleger som kommer inn under merverdiavgiftsfritaket og assistenttannleger som må innkalkulere praksiseierens kostnad til merverdiavgift for utleie av utstyr mv i sine honorarer. For pasienten vil det skape en urimelig forskjell, noe som taler for et generelt unntak.

2. Behovet for nøytralitet i forhold til organisasjonsform

Tradisjonelt har tannlegepraksiser vært organisert med en praksiseier som driver alene. Noen velger å drive i fellesskap og knytter til seg en eller flere selvstendig næringsdrivende assistenttannleger som leier. I tråd med samfunnsutviklingen har vi sett en endring i tannlegebransjen de siste 10 år. Yngre tannleger ønsker ikke å drive de tradisjonelle enmannspraksiser, men ønsker å drive sin virksomhet i samarbeid med andre og ha et faglig fellesskap, i et større tverrfaglig miljø med bredere kompetanse. I høringsbrevet står det i avsnitt 3 på side 7:

”At det kreves at begge parter er selvstendig næringsdrivende innebærer at både enkeltmannsforetak, ulike selskaper og andre fellesforetak vil være omfattet av unntaket såfremt de aktuelle rettssubjekt i sin virksomhet yter helsetjenester eller helserelaterte tjenester.”

Dette forstår vi slik at om man organiserer sin tannlegevirksomhet som et enkeltmannsforetak, et aksjeselskap eller annen selskapsform skal det i momssammenheng ikke ha betydning. Lovforslaget bruker imidlertid uttrykket ”*selvstendig næringsdrivende*”. Det skaper inntrykk av at organiseringen likevel ikke er nøytral. Dersom ulike selskapsformer forskjellsbehandles vil det innvirke på måten man organiserer seg, og NTF antar at det vil lede til tilpasninger. Dette vil ikke oppstå dersom det etableres et generelt fritak.

3. Bruken av begrepet ”yte helsetjeneste i praksisen”

Det fremgår av høringsforslaget, jfr. høringsbrevet side 7 annet avsnitt, at for å omfattes av unntaket må utleier også selv yte helsetjeneste i praksisen. Departementet trekker en grense mot foretak som kun driver virksomhet med profesjonell og forretningsbasert utleie av for eksempel tannlegeutstyr eller foretak der eier kun driver administrativt arbeid. Tannlegeforeningen mener en slik grensedragning skaper flere vansker.

NTF kan ikke se at det er riktig at en assistenttannlege og dennes pasienter må bære merkostnader til merverdiavgift fordi virksomheten har en profesjonell administrasjon, det være seg fra ikke lenger yrkesaktiv tannlege eller annen administrator. At f.eks en pensjonert eller materialallergisk tannlege påtar seg den administrative drift burde være samfunnsøkonomisk fornuftig og ikke føre til avgiftsmesig forskjellsbehandling. Overlates administrasjon til andre enn utøvende tannleger blir det mer tid til å utføre tannhelsetjenester i en tid med få tannleger.

Nedenfor i punktene 3.1 til 3.3 vil NTF illustrere ulike problemstillinger knyttet til formuleringen ”yte helsetjeneste i praksisen”.

3.1 Muligheten til å arbeide deltid og til å dele arbeidstiden mellom flere kontorer

I høringsbrevet er det uavklart om utleier må yte helsetjeneste i full stilling eller om deltid er tilstrekkelig for å være omfattet av unntaket. Vi antar dette er bevisst og at det ikke gjelder tidsmessige begrensninger.

Det er en del praksiseiere som selv yter tannhelsetjeneste i praksisen, men som ikke nødvendigvis arbeider på fulltid. Dette kan eksempelvis gjelde småbarnsforeldre med behov for en viss fleksibilitet. Det er heller ikke ualmennlig at praksiseiere trapper ned med sikte på gradvis overgang til pensjonering, og leier ut til en selvstendig næringsdrivende assistenttannlege med sikte på at vedkommende kan kjøpe praksisen når praksiseier bestemmer seg for å gå ut av egen virksomhet. For disse er det avgjørende å ha mulighet for dette uten at det utløser merverdiavgiftsplikt. Det forekommer trolig også at praksiseiere har flere praksiser og yter helsetjeneste i dem alle ved å dele sin tid mellom dem. Det er viktig å åpne adgang for dette.

Ved et generelt fritak vil problemstillingen ikke oppstå.

3.2 Uttrykket ”i praksisen”

Som påpekt under punkt 2 har man sett en endring i tannlegebransjen i de siste 10 år. I de tradisjonelle praksisene har alle kontorer vært samlokalisert. Nå er det etter hvert etablert

tannlegevirksomheter med kontorer flere steder, men praksisen drives likevel som en samlet virksomhet. Forskjellen mellom den tradisjonelle samlokaliserte praksisen og denne formen er at kontorene ikke ligger på samme sted. Da oppstår spørsmålet om hva som ligger i begrepet ”i praksisen”. En naturlig språklig forståelse er at dette gjelder ett enkelt tannlegekontor. Etter det foreliggende forslag betyr det i så fall at:

- *Hvis man eier ett kontor og selv yter tannhelsetjeneste og på samme sted leier ut behandlingsrom mv. til en eller flere assistenttannleger gjelder momsfrirket*
- *Hvis man leier ut praksiser/kontorer andre steder enn der man selv yter tannhelsetjeneste vil momsfrirket som utgangspunkt ikke gjelde andre kontorer/ praksiser enn der utleier faktisk arbeider.*
- *Hvis praksieier har flere kontorer lokalisert på forskjellige steder og for eksempel arbeider en dag i uken vekselvis på de enkelte kontorene så kan alle i prinsippet være omfattet av unntaket.*

Hvis unntaket blir avgrenset til praksiser der man er samlokalisert skaper det vansker med å få et ensartet system som virker nøytralt. Det at praksiseier yter tannhelsetjeneste på samme sted som assistenttannlegen blir avgjørende for om merverdiavgift skal beregnes eller ikke. For pasientene betyr det at tannlegevalg avgjør om prisen inkluderer merverdiavgiftskostnaden eller ikke. Dette blir vilkårlig for pasientene og vil skape konkurransevridning mellom ulike organiseringsmåter.

I høringsbrevet påpeker departementet på side 7, avsnitt 4:

”Tilfeller hvor den offentlige tannhelsetjenesten leier ut lokaler/utstyr til andre eller til fast ansatte som utenfor ordinær arbeidstid behandler pasienter for egen regning, vil også omfattes av unntaket.”

Den offentlige tannhelsetjenesten organiseres av fylkeskommunen og er nettopp en virksomhet med flere kontorer/praksiser og som selv yter tannhelsetjeneste. Når den fylkeskommunens utleie er omfattet av avgiftsfrirket går vi ut fra at det samme gjelder private praksiseiere. NTF vil også nevne at det fra helsemyndighetenes side er tatt initiativ til økt samarbeid mellom offentlig og privat sektor for å løse de samlede tannhelseoppgavene. Et merverdiavgiftsfririk som foreslått vil lette gjennomføringen av dette initiativet.

3.3 Tidsbegrensede avbrudd

Høringsdokumentene redegjør for at kortvarige og tilfeldige avbrudd grunnet sykdom, svangerskap, omsorgspermisjon, offentlige oppgaver og lignende likevel aksepteres. NTF støtter dette, men vil påpeke at med nåværende forslag kan eksempelvis følgende avgrensningsspørsmål oppstå i praksis:

- *Hva om fødselspermisjonen strekkes ut over 1 år som er det alminnelige. Vil det da måtte betales merverdiavgift?*
- *Hvordan stiller det seg om man blir valgt til offentlige posisjoner som krever full tids innsats, det være seg for eksempel politiske verv lokalt eller sentralt. Hvis man da leier ut praksisen skal det da betales merverdiavgift?*
- *Hva med sykdom der varigheten er mer enn kortvarig, men muligheten for å komme tilbake til yrket er åpen men uavklart, mao. midlertidig yrkeshemming og lignende.*

- *Tannleger som tar spesial- eller spesialistutdanning må ta tre års full tids studier uten lønn. Hvis praksisen ikke kan leies ut i denne tiden vil det spesielt i distriktene skape et hinder for å ta slik utdanning.*

Det lar seg ikke gjøre å beskrive alle situasjoner, men vi har med disse eksemplene påvist hvilke avgrensingsproblemer som må utredes hvis det ikke gis fullt fritak.

4. Kommentarer til forskriftsendringen

Forslaget til forskriftsendring inneholder presisering av hvilke ytelser som momsunntaket gjelder og det er så langt vi kan bedømme de ytelser som hele tiden har vært aktuelle. Presiseringene reiser etter Tannlegeforeningens skjønn ikke vanskelige avgrensningsspørsmål dersom det betyr fullt unntak. Skulle Finansdepartementet likvel velge å innføre moms i enkelte tilfelle, vil det oppstå en avgrensingsproblematikk. Vi tenker spesielt på fastsettelse av goodwill og adgang til pasientportefølje. Vi skal belyse dette:

Norge har lav tannlegedekning i utkanstrøk, høy i Oslo og andre sentrale byer. I utkantsstrøk er praksiser ofte kun omsettelig til lav pris. Et alternativ til salg, kan være å knytte til seg en eller flere assistenter. Kan en i det hele tatt si at en slik praksis har noen avgiftspliktig definert adgang til pasientportefølje? Pasientene er der uansett i overskudd. Begrepet goodwill blir like udefinerbart. Alternativt kunne leier bygge opp en ny praksis samme sted – og kundene ville strømme dit i glede over å ha fått tannlege. Men det betinger at man må velge å ta den fulle investering med å kjøpe egen tannlegepraksis fremfor å leie, og det er mange som ikke ønsker dette. Resultatet kan bli fortsatt tannlegemangel i utkantstrøk. Jo lenger en assistent har samarbeidet med en eier, jo større sjanse er det dessuten for at pasienten knytter seg til denne behandler og ikke til virksomheten. Henvisningspraksiser har heller ikke noen kundeportefølje eller goodwill. Dette gjelder spesialister og spesialtannleger.

5. Oppsummering

Den norske tannlegeforening går inn et generelt unntak fra merverdiavgiftsplikt for vederlag knyttet til utleie av tannlegeutstyr, tilgang til pasientportefølje, utnyttelse av goodwill og lignende. Foreningen mener unntaket bør gjelde enhver virksomhet uavhengig av organisasjonsform og uavhengig av om eier er tannlege.

NTF mener at en svært vesentlig forutsetning ved utformingen av lovendringen må være at pasienter ikke skal betale kostnader som fremstår som merverdiavgift knyttet til helsetjenesten. Derfor må all tannlegevirksomhet omfattes av unntaket.

Hensynet til nøytralitet og retts teknisk enkle løsninger tilsier at forslaget utformes slik av det ikke knytter seg til organisasjonsform.

Med henvisning til problemstillingene vi har påpekt i punktene 2, 3 og 4 foran, synes det svært vanskelig å skape en forutsigbar, konkurransenøytral og rettferdig lovtekst uten et generelt fritak. Den norske tannlegeforening går i sitt hørings svar derfor inn for et generelt fritak.

Dersom det er ønskelig å få presisert eller utdypet noen av våre kommentarer ber vi departementet ta kontakt med foreningen.

Med vennlig hilsen
DEN NORSKE TANNLEGEFORENING

Bjørn N. Røtnes
generalsekretær