

# Leger og skatt 2001–02

**Merverdiavgiftsreformen som ble gjennomført fra 1.7. 2001, var den største endring på skatte- og avgiftsområdet i 2001. Reformen innebærer at det ble innført merverdiavgift med 24% på alle tjenester fra denne dato.**

Frem til 1.7. 2001 var det bare de tjenestene som var spesielt nevnt i merverdiavgiftsloven som var avgiftspliktige. En rekke tjenester som det tidligere ikke skulle beregnes merverdiavgift på, ble dermed avgiftspliktige. Samtidig ble innført en rekke unntak fra merverdiavgiftsplikten. Blant disse unntakene er omsetning av helsetjenester.

## Konsekvenser for privatpraktiserende leger

Når en virksomhet holdes helt utenfor avgiftsområdet, innebærer det at det ikke skal beregnes såkalt utgående avgift på de tjenestene som omsettes. Det betyr at legen ikke skal beregne (og innkreve) merverdiavgift på den regningen som pasienten mottar eller den regningen som sendes til trykdekontoret.

Når legen ikke innkrever noen merverdiavgift, innebærer det at hun eller han heller ikke får noe fradrag i slike innkrevde midler for såkalt inngående avgift, dvs. den merverdiavgiften hun eller han betaler til andre ved kjøp av tjenester, varer eller driftsmidler til bruk i legevirksomheten.

Dette innebærer at når legen som næringsdrivende kjøper varer og tjenester som er merverdiavgiftspliktige, så blir disse tjenestene «dyrere» for legen enn for andre næringsdrivende som er innenfor avgiftsområdet. Blant de tjenester som ble merverdiavgiftspliktige fra 1.7. hører bl.a. advokattjenester og inkassotjenester.

I forskrift nr. 119 til merverdiavgiftsloven er det nærmere presisert hva som ligger i begrepet «omsetning av helsetjenester». Et spørsmål som er tatt opp med Skattedirektoratet i denne forbindelse, er hvorledes det stiller seg med de såkalte kontordriftsselskapene. En praktisk organisasjonsform for leger som driver i kontorfellesskap er at de selv er selvstendig næringsdrivende, og at de i fellesskap har opprettet et selskap (AS, ANS, DA) hvor alle fellestjenester til legevirksomheten, som for eksempel administrasjon, laboratorietjenester, prøvetaking og alminnelige kontortjenester (sentralbord og journalskriving mv.) blir lagt, og der det kan være ansatt bioingeniører, helsesekretærer, sykepleiere, legesekretærer og annet hjelpepersonell.

Videre er det gjerne kontordriftsselskapet som står som leietaker av kontorlokalene og betaler husleie til utleier. De selvstendig næringsdrivende legene dekker så kontordriftsselskapets utgifter etter en nærmere avtalt



fordelingsnøkkel. Formelt kan det sies at legene «kjøper» tjenester fra dette kontordriftsselskapet, men realiteten er at det foretas en utgiftsdekning, som i et vanlig kontorfellesskap. Videre kan det være at selskapet selger medisiner og tar betalt for hjelpemateriell (engangssprøyter mv.), hvilket inngår som et naturlig ledd i ytelsen av helsetjenesten.

Spørsmålet om hvorvidt de tjenester som ytes og materiell som selges fra et slikt kontordriftsselskap er merverdiavgiftspliktig eller ikke, er ikke av ny dato. I praksis har det imidlertid blitt lagt til grunn at slike tjenester ikke er merverdiavgiftspliktige.

I og med innføringen av merverdiavgiftsreformen er problemstillingen omkring disse driftsselskapene og spørsmålet om det er avgiftspliktige tjenester som ytes, blitt aktualisert.

Fra vår side blir det overfor Skattedirektoratet hevdet at de kontordriftsselskapene som vi her taler om ikke kan defineres som «næringsdrivende» i merverdiavgiftslovens forstand, og at de dermed faller utenfor avgiftsområdet. Uansett kan disse selskapene ikke være avgiftspliktige da de faller inn under unntaket for helsetjenester.

Det foreligger ennå ikke svar på denne henvendelsen, men så snart det kommer vil svaret bli gjort kjent for leserne av Tidsskriftet.

## Endringer i utbyttebeskatningen

Fra da skattereformen kom i 1992 og frem til 2000 har lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskap vært skattefritt for mottakeren. I forbindelse med budsjettforliket mellom sentrumspartiene og Arbeiderpartiet høsten 2000 ble det innført 11% skatt på utbytte (1).

Denne utbytteskatten ble opphevet ved lovendring 21.12. 2001 med virkning fra og med inntektsåret 2002. Det er fortsatt et vilkår for skattefriheten at utbyttet er lovlig, dvs. at det er besluttet på generalforsamling og at det ligger innenfor det som kan utdeles som utbytte etter aksjelovens regler.

Når man opplever slike lovendringer som

innføring av utbytteskatten var, vil et råd til alle med eget aksjeselskap være at man tar ut maksimalt utbytte fra selskapet hvert år så lenge utbyttet er skattefritt. Det er aldri godt å vite når det igjen innføres en skatt på utbyttet. Dersom selskapet har behov for midler, kan disse i stedet lånes tilbake til selskapet.

## Avskrivningssatser

Fra og med inntektsåret 2002 er avskrivningssatsene for kontormaskiner gått opp fra 25 % til 30 %. Avskrivningssats for «goodwill» er uforandret på 20 % og personbiler, maskiner, instrumenter og inventar kan fortsatt avskrives med inntil 15 %. De som driver sin legepraksis fra eget forretningsbygg, kan øke avskrivningssatsen fra 0 til 2 % på bygget.

## Endringer i bilbeskatningen

Bilbeskatningen vil bli kraftig skjerpet fra inntektsåret 2002. Når det gjelder bil, kan det skilles mellom tre alternative beskatningsformer, avhengig av hvorledes man har innrettet seg mht. bilhold.

Dersom legen er i et ansettelsesforhold og arbeidsgiver eier bilen (dette gjelder også ved ansettelse i «eget» aksjeselskap), fastsettes den skattepliktige fordelingen på grunnlag av en antatt årlig kjørelengde på 10 000 km med tillegg av kjøring mellom hjem og arbeidssted. Dette gjelder uavhengig av hvor langt legen faktisk kjører i året. Fra inntektsåret 2002 øker denne stipulerte privatkjøringen til 13 000 km, en økning i privat kjørelengde på 3 000 km fra 2001. Dersom man har en bil i prisklasse kr 250 000–300 000 innebærer dette en økning i fordelsbeskatningen i 2002 sammenliknet med 2001 på kr 19 200. Det påvirker ikke fordelsbeskatningen at legen som ansatt betaler en del av bilkostnadene selv. I 2001 varierer kilometersatsene for firmabil fra kr 2,85 for rimeligste bil (listepris som ny under kr 75 000 – dette er vel å betegne som veteranbil), til kr 7 når listeprisen overstiger kr 300 000. Dersom listeprisen overstiger kr 450 000, skatlegges man for et tillegg på 10 % av listeprisen over kr 450 000. Kjøring

på strekningen hjem – arbeidssted skattlegges etter samme satser opp til 4 000 km i året. Overstigende beskattes med kr 1,40 per km.

Dersom legen benytter egen privatbil til kjøring i yrket eller næringen, og denne kjøringen overstiger 6 000 km i året, kan bilen regnes som yrkesbil. Dvs. at den kan avskrives skattemessig (saldoavskrivningssats 15 %), og man kan kreve fradrag for alle faktiske utgifter knyttet til bilholdet. Når yrkesbilen også benyttes til privatkjøring, gis det ikke fradrag for utgifter som faller på slik kjøring. Det beløp som ansees å falle på privatkjøringen beregnes på samme måte som privat fordel ved bruk av arbeidsgivers bil. Den private fordel skal likevel ikke settes høyere enn 75 % (mot 50 % i 2001 og tidligere år) av de beregnede samlede kostnader ved bilholdet. Som kostnader i denne forbindelse regnes de faktiske utgifter som legen har hatt vedrørende bilen i løpet av inntektsåret, men i stedet for saldoavskrivningene skal medtas som kostnad en beregnet verdiforringelse på 10 % per år av bilens listepriis som ny. Er bilen eldre enn ti år, bortfaller dette siste kostnadselementet.

Dersom bilen ikke regnes som yrkesbil, men likevel benyttes til yrkeskjøring, gis det i 2001 fradrag for en standardsats på kr 3,20 per kjørt kilometer i yrket opp til 9 000 km. Fra 9 000–12 000 km er fradraget kr 2,60, og for overstigende er fradragssatsen kr 2,05. Når man mottar bilgodtgjørelse etter statens satser, vil det således normalt ikke bli tale om overskudd for man passerer 12 000 km. Fra og med inntektsåret 2002 skjerpes dette inn. Kun for kjøring opp til 4 000 km gis det fradrag med kr 3,20. For all overskytende kjøring er standardfradraget satt ned til kr 2,05 per kilometer.

### Fradragsretten for kurs i utlandet

For mange leger er det aktuelt å delta på kurs og kongresser som holdes utenfor landets grenser. For noen år tilbake ble fradragsretten for slike kostnader begrenset, idet fradraget etter likningsmyndighetenes skjønn kunne bli redusert eller falle helt bort dersom kurset mv. hadde et «ikke rimelig innslag av ikke-faglig karakter eller (hadde) feriemessig preg». Denne bestemmelsen er nå opphevet.

Fortsatt vil det være slik at dersom man kombinerer kurs og ferie, vil feriedelen ikke være fradragsberettiget. Kurskontingenten, reiseutgiftene til og fra, samt oppholdsutgifter for den tiden kurset varer vil derimot være fradragsberettiget fullt ut, selv om kursets varighet kun utgjør en mindre del av det samlede oppholdet.

### Varetellingslister

Et av foreningens medlemmer fikk en ny opplevelse i 2001 i forbindelse med likningen for 2000. Likningskontoret fant det «underlig» at det ikke var foretatt varetelling og presentert en varebeholdning ved årets begynnelse og slutt. Det ble hevdet at det ikke var anledning til å føre varekostnadene etter kontantprinsippet (dvs. etter hvert som innkjøp fant sted), men at varekostnadskontoen

skulle avspeile «det faktiske vareforbruket». Derfor skulle det foretas varetelling ved hvert års slutt, og kun det påviste forbruket skulle kunne utgiftsføres.

Vi antar at denne henvendelsen skyldes at vedkommende lege under utfyllingen av *Næringsoppgave 1 for næringsdrivende med begrenset regnskapsplikt – RF 1175* har benyttet posten «Varekostnad» (post 4005) for det alt overveiende av sine innkjøp. Mange leger og regnskapsbyråer benytter feilaktig denne posten for utgifter som egentlig er «kontorrekvisita». Varekostnaden kan dermed bli betydelig, noe som vekker likningsmyndighetenes interesse.

Når det gjelder utgiftsføring av varekostnader, så går riktignok regnskaps- og skatte-loven ut på at det i prinsippet kun skal innrømmes fradrag for faktisk forbrukte varer, og dermed må det foretas varetelling ved årets slutt. Ved henvendelse til Skattedirektoratet har vi imidlertid fått opplyst at dette skal praktiseres «med lempe». I en melding fra 1993 – Ko nr. 4/1993 – er det uttalt at «forskjellige forhold kan tilsi at reglene praktiseres med noe lempe for så vidt angår beholdningen av varer som ikke direkte er beregnet på videre-salg eller foredling. Når beholdningen av en vare som ikke er ført over varekonto er av uvesentlig betydning, eksempelvis emballasje i en detaljforretning hvor kjøpet emballasje er bokført på omkostningskonto eller annen utgiftskonto, bør det i alminnelighet ikke være noe å bemerke til at den næringsdrivende unnlater å foreta opptelling og aktivering av emballasjebeholdningen.»

Det samme vil vi anta vil gjelde for de aller fleste privatpraktiserende legers beholdning av hjelpemidler. Det skal tilføyes at etter det vi kjenner til har denne problemstillingen aldri har vært fokusert på ved bok-ettersyn eller kontroller.

### Bindende forhåndsuttalelse

Fra 2002 er det innført en ordning med bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. Før en transaksjon eller annen disposisjon foretas, kan man be om Skattedirektoratets uttalelse om hvorvidt det man skal gjøre utløser skatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift eller investeringsavgift. Anmodningen kan være felles for flere saksforhold, dvs. flere kan gå sammen om å spørre. Det som er viktig å merke seg, er imidlertid at spørsmålet må stilles før transaksjonen gjennomføres. Anmodningen om forhåndsuttalelse må være av vesentlig betydning for den som spør eller ha allmenn interesse.

Det må betales et gebyr for slike uttalelser. Det er tre gebyrsatser. Den laveste er kr 1 340 når anmodningen gjelder fysisk person, enmannsselskap og ikke regnskapspliktig selskap. Mellomsatsen er kr 5 360 og gjelder for andre, såkalte små foretak, der det store flertall av aksjeselskaper, og i alle fall legeaksjeselskaper hører hjemme. Store foretak må betale et gebyr på kr 10 050.

Dersom uttalelsen går i skattyters favør, er likningsmyndighetene bundet av den.

Dersom uttalelsen går i skattyters disfavør, er skattyter ikke bundet til å påberope seg den. Man kan ved levering av selvangivelsen påberope seg en annen rettsoppfatning, og likningsmyndighetene må da ta stilling til spørsmålet på ny. Man må imidlertid påregne at Skattedirektoratets uttalelse vil bli fulgt, da det lokale likningskontor alltid vil få tilsendt en kopi av denne. Dersom likningsmyndighetene da legger uttalelsen til grunn, kan likningen påklages, og i siste instans prøves for domstolene.

### Selvangivelse på datautskrift

Det har vært slik at det tilsendte likningsskjemaet har vært pliktig å benytte ved levering av selvangivelsen. Fortsatt vil det for lønnstakere være pliktig å innsende den forhåndsutfylte selvangivelsen man mottar medio april, med de korreksjoner som er nødvendige.

Næringsdrivende som i løpet av januar måned mottar skjemaet *Selvangivelse for næringsdrivende*, trenger ikke lenger fylle ut dette skjemaet dersom man i stedet ønsker å benytte datautskrift av selvangivelsen. Datautskriften må imidlertid i undertegnet stand legges inn i det originale skjemaet der identifikasjonsrubrikkene på side 1 må fylles ut.

### Ny skattereform 2003 (?)

Det er snart blitt en vane fra skiftende regjeringers side å varsle ny skattereform i tilknytning til budsjettarbeidet. Slik også denne gangen. Nå er det nedsatt en ny «skattekommissjon» med Arne Skauge som formann. Ifølge mandatet skal innstilling leveres innen utgangen av 2002. Når det må tas hensyn til at departementet deretter skal utarbeide proposisjon og lovutkast, kan det neppe forventes at ev. ny skattereform vil kunne tre i kraft før for inntektsåret 2004.

Skauges første uttalelse til pressen var at han tror det er nødvendig å tette hull som gjør det mulig å slippe unna med kun 28 % skatt på arbeidsinntekt. I mandatet pekes det på den store satsforskjellen i beskatningene av arbeids- og kapitalinntekter, noe som indikerer at vi kan forvente en økning i beskatningen av kapitalinntekter fra dagens nivå på 28 % mens arbeidsinntekter vil bli beskattet etter lavere satser enn dagens marginalsats på 55,3 %. Det pekes også på endringer i formuesskatten. En gjenganger er dessuten kravet til forenklinger, noe som gjerne henger sammen med at man vil fjerne fradragsposter.

Som ved skattereformen i 1992 skal vi stimuleres til å benytte ressursene til produktive formål i stedet for skatteplanlegging.

*Advokat Ragnar Østensen*  
Advokatfirmaet Haavind Vislie DA

### Litteratur

1. Østensen R. Leger og skatt 2000–01. Tidsskr Nor Lægeforen 2001; 121: 646–7.