

Skattedirektoratet

Oslo, 5. februar 2024

Merverdiavgiftskompensasjon for den offentlige tannhelsetjenesten

NKRF viser til Skattedirektoratets uttalelse fra 22. april 2009 om merverdiavgiftskompensasjon for den offentlige tannhelsetjeneste mv. Skattedirektoratet konkluderte i uttalelsen med at kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 medfører at fylkeskommunene ikke har rett til kompensasjon av merverdiavgift på utgifter i tilknytning til de tannhelsetjenester som utføres med hjemmel i tannhelsetjenesteloven (tannhl), daværende § 1-3 andre ledd, dvs. tannhelsetjenester som fylkeskommunene yter til voksne betalende pasienter. Dette gjelder ifølge uttalelsen uavhengig av om det faktisk er konkurranse med andre aktører.

Det har etter Skattedirektoratets uttalelse i 2009 både skjedd endringer i tannhelsetjenesteloven, og det er fastsatt forskrift av 19. desember 2014 om krav til føring av adskilte regnskaper mv. Vi finner derfor grunn til å reise følgende spørsmål om avgrensningen av retten til merverdiavgiftskompensasjon for den offentlige tannhelsetjenesten:

1. Omfattes anskaffelser knyttet til tannhelsetjenester som fylkeskommunen er pålagt å tilby voksne betalende pasienter i områder hvor det ikke er annet tilstrekkelig tilbud, av begrensningen i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4?
2. Kan tannlegenes og tannpleiernes direkte behandlingstid på den enkelte pasient anvendes som grunnlag for fordeling av kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet, herunder om det kan benyttes en felles fordelingsnøkkel for hele fylkeskommunen?

1. Voksne betalende pasienter i områder uten annet tilstrekkelig tilbud

Vår forståelse av uttalelsen, og som - etter det vi erfarer - også praktiseres i fylkeskommunene, er at fylkeskommunene har rett til merverdiavgiftskompensasjon på anskaffelser knyttet til behandling etter tannhl § 1-3 første ledd bokstav a-e, herunder kjeveortopedisk behandling til barn og unge, samt behandling av pasienter som i henhold til Stortingets budsjettvedtak, skal tilbys gratis tannhelsehjelp (for eksempel rusavhengige og innsatte i fengsel). Dette da fylkeskommunene er lovpålagt å yte denne behandlingen.

Behandling av voksne betalende pasienter gir etter uttalelsen ikke rett til merverdiavgiftskompensasjon, da dette anses å rammes av konkurransebegrensningsregelen.

Fylkeskommunen kan etter tannhl § 1-3 tredje ledd yte tjenester til voksne betalende klientell. Etter en lovendring i 2014 har departementet hjemmel til å gi forskrift om at fylkeskommunen skal sørge for å tilby slike tjenester i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud, og om pliktens varighet og geografiske virkeområde. Det er i forarbeidene angitt at tannhelsetjenester som tilbys voksne betalende pasienter i et marked hvor det ikke er tilstrekkelig tilbud er å anse som tjenester av allmenn økonomisk betydning.

Etter forskrift av 19. desember 2014 om krav til føring av adskilte regnskaper mv. § 4, har fylkeskommunene plikt til å tilby tannhelsetjenester mot betaling i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud. Fylkeskommunen bestemmer selv hvilke områder dette gjelder, basert på befolkningstetthet og tjenestebehov, tilgjengelighet til private tannhelsetilbud, reiseavstand til nærmeste behandlingstilbud og hensynet til hensiktsmessig klinikkdrift. Etter samme forskrift § 5 skal fylkeskommunene innrette regnskapet slik at det kan utarbeides resultatoppstillinger for de forskjellige delene av virksomheten:

- a. Tannhelsetjenester til prioriterte pasienter etter tannhl § 1-3 første ledd a-e.
- b. Tannhelsetjenester til voksne mot betaling i områder der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud (tjenester av allmenn økonomisk betydning).
- c. Tannhelsetjenester som tilbys voksne mot betaling i områder med konkurranse fra private tjenesteytere.

Retten til merverdiavgiftskompensasjon er avskåret når det gjelder anskaffelser knyttet til tannhelsetjenester til voksne betalende pasienter som kan være i konkurranse med andre private tilbydere etter begrensningen i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4. Vi ønsker en avklaring av om anskaffelser knyttet til tannhelsetjenester, inkl. spesialisttjenester, som fylkeskommunen er pålagt å tilby voksne betalende pasienter i områder hvor det ikke er annet tilstrekkelig tilbud, omfattes av begrensningen i § 4 andre ledd nr. 4? Forutsetningen for denne inndelingen er at det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud i disse områdene. Dette er tjenester som ytes til betalende pasienter i deler av ledig kapasitet, og der betaling dekker bare deler av faktisk kostnad.

Grunnlaget for disse klinikkene er å dekke lovpålagte oppgaver. Som følge av bestemmelsen i tannhl. § 1-3 tredje ledd andre setning, jf. forskrift om krav til føring av adskilte regnskaper mv. § 4, vil disse klinikkene behandling av voksne betalende pasienter være en lovpålagt oppgave. Forskriften hjemler også at fylkeskommunen subsidierer dette tilbudet. Siden det ikke er grunnlag for økonomisk aktivitet (bedriftsøkonomisk grunnlag for å etablere seg), og derfor heller ikke er private tilbydere, stiller vi spørsmål ved om denne delen av tannhelsetjenestens virksomhet oppfyller kriteriene for økonomisk aktivitet etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4.

2. Fordeling mellom kompensasjonsberettiget og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet

Fylkeskommunen har anskaffelser som er til bruk både i den kompensasjonsberettigede og den ikke-kompensasjonsberettigede delen av virksomheten. Forskrift om kompensasjon av merverdiavgift § 8 sier at forholdsmessig fordeling skal være basert på antatt bruk. Som nevnt ovenfor skal fylkeskommunene etter forskrift om krav til føring av adskilte regnskaper mv. § 5

innrette regnskapet slik at det kan utarbeides resultatoppstillinger for de forskjellige delene av virksomheten. Vi antar denne fordelingen også som kan legges til grunn for fordeling av merverdiavgiftskompensasjon.

For tannhelsetjenester vil omsetningstall ikke være mulig å benytte som felles forholdstall. Det er vår oppfatning at tidsbruk i form av behandlingstid på henholdsvis prioritert klientell og betalende klientell i konkurranse best gjenspeiler den antatte bruken.

En modell er å bruke tannlegenes og tannpleiernes direkte behandlingstid på den enkelte pasient som grunnlag for fordeling. Alternativt kan også indirekte timer (f.eks. tannhelsesekretær, administrativ personale, timer for kurs, fravær og annen administrativ tid for tannleger/tannpleiere/spesialister) eller andre mer skjønnsmessige vurderinger tas med i grunnlaget for den forholdsmessige fordelingen. Mye av de indirekte timene er nødvendige for å utføre den lovpålagte delen (samfunnsoppdraget), og da at overkapasitet, nødvendig kursing mm henføres til samfunnsoppdraget. Det vil da bare være deler av ledig kapasitet som benyttes til betalende pasienter i områder uten annet tilbud. Vi ønsker Skattedirektoratets vurdering av om et slikt utvidet beregningsgrunnlag kan legges til grunn.

Det har også vært spørsmål om det kan benyttes en felles fordelingsnøkkel for hele fylkeskommunen – en «konsernnøkkel». Det innebærer at antatt bruk baseres på forholdstall fra alle tannklinikkerne inkl. spesialistklinikkerne i fylkeskommunen. Varierende bemanning over tid mellom distrikter kan være et av argumentene for at en slik «konsernnøkkel» brukes til forholdsmessig fordeling av driftsutgifter.

Enkelte vil også bruke samme konsernnøkkel til forholdsmessig fordeling av merverdiavgift på investeringer. Etter vår vurdering vil en slik fordeling være i strid med blant annet reglene om justering av kompensert merverdiavgift.

Vennlig hilsen
NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Per Olav Nilsen
styreleder

Unn Helen Aarvold
leder revisjons- og regnskapskomiteen