



Vår dato 27.11.2024	Din/Deres dato 05.02.2024	Saksbehandler Ida Jørstad Røysum
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 99157081
Org.nr 974761076	Vår referanse 2024/5113110	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

NKRF - KONTROLL OG REVISJON I KOMMUNENE

U.off. offl. § 13, sktftvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

Postboks 1417 Vika
0115 OSLO
Norge

Svar på spørsmål om merverdiavgiftskompensasjon

Vi viser til brev datert 05.02.2024, mottatt av skattekontoret 04.03.2024, der dere ber om svar på spørsmål knyttet til avgrensingen av retten til merverdiavgiftskompensasjon for den offentlige tannhelsetjenesten. Skattekontoret beklager at det har tatt lang tid å besvare henvendelsen.

Kort om henvendelsen

NKRF- kontroll og revisjon i kommunene (heretter NKRF) viser i henvendelsen til at Skattedirektoratet i uttalelse datert 22. april 2009 konkluderte med at merverdiavgiftskompensasjonslovens § 4 annet ledd nr. 4 medførte at fylkeskommunene ikke har rett til kompensasjon for merverdiavgift tilknyttet tannhelsetjenester som utføres med hjemmel i tannhelsetjenesteloven, daværende § 1-3 annet ledd. Dette gjaldt tannhelsetjenester som fylkeskommunene yter til voksne betalende pasienter. Dette gjaldt ifølge uttalelsen uavhengig av om det faktisk var konkurranse med andre aktører. Det har i etterkant skjedd endringer i tannhelsetjenesteloven og det er fastsatt en forskrift av 19. desember 2014 om krav til føring av adskilte regnskaper. NKRF stiller derfor følgende spørsmål:

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 begrensningene i kompensasjonsloven § 4 annet 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.

Skattekontorets svar

Innledningsvis vil skattekontoret gjøre oppmerksom på at uttalelsen er veiledende og kun gir uttrykk for etatens syn på de fremsatte spørsmål basert på fremlagt faktum. Dette innebærer at konklusjonen ikke er bindende verken for innsender eller skatteetaten.



Spørsmål 1 – Merverdiavgiftskompensasjonslovens § 4 annet ledd nr. 4.

Merverdiavgiftskompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 første ledd. Kompensasjonsretten etter første ledd er begrenset etter bestemmelsens annet ledd nr. 4:

«Når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.»

Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 er en delvis implementering av EØS-avtalens forbud mot statsstøtte. Bestemmelsen oppstiller kun to av de seks vilkårene som oppstilles i artikkel 61 nr. 1 om offentlig støtte. Dette er «økonomisk aktivitet», også kalt foretaksbegrepet, og konkurransevilkåret. Bestemmelsens vilkår retter seg mot konkurransevidringer innenlands, i motsetning til grensekryssende vurderinger som skal foretas etter EØS-retten.

I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr.1 (2007-2008) side 201 uttales:

«Vilkåret om at virksomheten «kan» være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget, gjør at det ikke må foreligge faktisk konkurranse med andre aktører. Den foreslåtte begrensningen i kompensasjonsordningen vil altså gjelde både der det foreligger faktisk konkurranse mellom kommunale og private tilbydere og der det er åpnet for konkurranse uten at private tilbydere rent faktisk har etablert seg.»

ESA vurderer sitt vedtak 113/14, datert 12.03.2014, både dagjeldende tannhelsetjenestelov § 1-3 annet ledd og det forslag til endring av bestemmelsen som er gjennomført per 1. januar 2015. Det sentrale i denne sammenheng er naturligvis ESA sin vurdering av forslaget som i dag er gjeldende § 1-3 annet ledd. ESA vurderer i vedtaket at produksjonen av de tjenester som er nevnt i § 1-3 annet ledd første punktum som økonomisk aktivitet. Fylkeskommuner som produserer slike tjenester vil kunne være i konkurranse med aktører som produserer de samme type tjenestene, men som ikke er berettiget kompensasjon for merverdiavgift etter kompensasjonsloven § 2 bokstav c, jf. at oppgavene etter § 1-3 annet ledd første punktum ikke er lovpålagte oppgaver. Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 kommer til anvendelse i dette tilfellet, slik at fylkeskommuner er avskåret kompensasjon for merverdiavgift som påløper på varer og tjenester til bruk i denne tjenesteproduksjonen. ESA vurderer også at produksjonen av de tjenester som er nevnt i § 1-3 annet ledd andre punktum er økonomisk aktivitet, men at denne aktiviteten er en aktivitet av allmenn økonomisk betydning, se avsnitt 56 i ESAs vedtak. På grunn av denne vurderer ESA videre at statsstøtteforbudet kan fravikes med hjemmel i EØS avtalens artikkel 59 nr. 2.

Dagens tannhelsetjenestelov § 1-3 annet ledd lyder:

«I tillegg til de prioriterte oppgavene kan Den offentlige tannhelsetjenesten yte tjenester til voksne pasienter mot betaling etter fylkeskommunens bestemmelser. Departementet kan 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»

Dagens tannhelsetjenestelov § 1-3 annet ledd andre punktum og forskrift om krav til føring av atskilte regnskaper mv. er etter skattekontoret sin vurdering samsvarende med det forslag som ESA vurderte i sitt vedtak 113/14. Ifølge ESA sitt vedtak er det følgelig ikke omfattet av statsstøtteforbudet dersom produksjonen av de tjenester som er nevnt i § 1-3 annet ledd andre punktum, dvs. tannhelsetjenester til voksne pasienter mot betaling i områder av fylket der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud, tilføres offentlige midler av økonomisk verdi.

Vi antar også at den lovfestede plikten fylkeskommunen har til å sikre tannhelsetilbud, mot betaling, i strøk uten annet tilstrekkelig tilbud må antas å bety at fylkeskommunen ikke er i konkurranse med private virksomheter som ikke har rett til kompensasjon. Fylkeskommunen anses derfor å ikke rammes av konkurranseregelen i lovens § 4 annet ledd nr. 4 for disse tilfellene.

Skattekontoret vurderer at kompensasjonsbegrensningen i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 andre ledd nr. 4 ikke kommer til anvendelse på anskaffelser til bruk i produksjon av de tjenester som omfattes av tilbud etter tannhelsetjenestelovens § 1-3 annet ledd andre punktum.

Spørsmål 2:

Utgangspunktet i merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 8 er at merverdiavgiften skal fordeles i de tilfeller en anskaffelse tas til bruk både i kompensasjonsberettiget virksomhet og i virksomhet som ikke gir kompensasjon. Tilsvarende som etter merverdiavgiftsloven er det den faktiske bruken på anskaffelsestidspunktet som er avgjørende for hvordan fordelingen og den forholdsmessige kompensasjonen skal beregnes.

Fordelingen kan for eksempel skje ved beregning av tidsmessig bruk. Skattekontoret er derfor enig i at det kan være nyttig å fordele basert på det som kan indikere bruken av anskaffelsen i både kompensasjonsberettiget bruk og annen bruk.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Ida Jørstad Røysum
Skatteetaten

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.