Skattedirektoratet

Saksbehandler
Steinar André Bergh

Telefon
22 07 71 53

Deres dato

Deres referanse

Vår dato
01.04.2009

Vår referanse
2008/461470/SKDREAV/SAB / 777

Norges Kommunerevisorforbund
v/NN
Postboks 1417 Vika
0115

U.off. Offvl. § 5 a, mval. § 7, Skattebetalingsloven § 3-2

MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJON FOR DEN OFFENTLIGE TANNHELSETJENESTEN MV

Vi viser til Deres brev av 16. mai 2008 med spørsmål om forståelsen av kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4 i forhold til behandling av voksne betalende pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten og kommunalt ansatte fysioterapeuter.

Deres fremstilling av problemstillingene lyder slik:

1. Behandling av voksne betalende pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten
Fylkeskommunene har ansvar for tannbehandling av visse prioriterte grupper som angitt i tannhelsetjenesteloven § 1-3. Dette gjelder bl.a. barn og unge under 18 år og eldre i institusjon eller med hjemmesykepleie. I tillegg til å tilby tannbehandling til disse gruppene tilbyr den fylkeskommunale tannhelsetjenesten også tjenester til voksne betalende pasienter. Dette tilbudet er det eksplisitt åpnet for i tannhelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd.

Tannbehandling for voksne er imidlertid normalt ivaretatt av privatpraktiserende tannleger. De privatpraktiserende tannlegene og den offentlige tannhelsetjenesten konkurrerer derfor i prinsippet om behandling av voksne pasienter. Da tannbehandling ikke er en merverdiavgiftspliktig tjeneste, jf. mval § 5b nr. 1, vil konkurransevridningen som den nye bestemmelsen i lov om kompensasjon for merverdiavgift § 4 skal motvirke, gjøre seg gjeldende.

Spørsmålet vil etter vår vurdering måtte avgjøres av hvorvidt behandling av voksne pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten anses som økonomisk aktivitet. Det er fri prisfastsettelse for tannbehandling i Norge, noe som så vidt oss bekjent også gjelder for den offentlige tannhelsetjenestens behandling av voksne betalende pasienter. Dette taler for at denne virksomheten skal anses som økonomisk aktivitet.

På den annen side uttales det i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) at tjenester som hører inn under kommunens kjerneområde, som basis helse- og sosialtjenester og grunnutdanning, ikke anses som økonomisk aktivitet. Dette kan tale for at behandling av voksne betalende pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten ikke er økonomisk aktivitet. Selv om behandling av voksne

Postadresse
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Besøksadresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974761076

Sentralbord
800 80 000
Telefaks
22 07 71 08

pasienter neppe kan anses som en del av den lovpålagte virksomheten, er det trolig liten eller ingen forskjell på behandlingen av voksne betalende pasienter sammenlignet med behandlingen av prioriterte grupper.

Vi antar uansett at det ikke vil være krav om fordeling mellom kompensasjonsberettiget virksomhet og ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet, dersom den ikke-kompensasjonsberettigete virksomheten er bagatellmessig i forhold til den samlede virksomheten (mindre enn 5 %), også relatert til kompensasjonsloven § 4, 2. ledd nr. 4. Ut fra tilgjengelig statistikk over behandlete/undersøkte pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten (2007-tall) utgjør imidlertid betalende pasienter godt over 5 % av totalt antall behandlet/undersøkt for de fleste fylkeskommuners vedkommende. Nå gir ikke antall pasienter nødvendigvis uttrykk for den beste fordelingen, men tallene gir en indikasjon på hvilket omfang behandling av voksne betalende pasienter har i den offentlige tannhelsetjenesten.

2. Kommunalt ansatte fysioterapeuter

En lignende problemstilling gjelder i de tilfeller kommunalt ansatte fysioterapeuter leverer fysioterapitjenester i markedet også til andre enn de som har henvisning fra lege e.l. Henvisning fra lege er en forutsetning for at behandlingsutgiftene skal dekkes av folketrygden.

Spørsmålet om kompensasjon for leger og fysioterapeuter er omtalt i forarbeidene til loven (Ot. prp. nr. 1 2003-2004), jf. spesialmotivene til § 2 bokstav c).

> Når det gjelder leger som arbeider som selvstendig næringsdrivende og som har fastlegeavtale med kommunen vil disse likevel ikke omfattes. På dette området skal loven tolkes innskrenkende. Det vises til at det finnes et stort antall fastleger og at om disse ble omfattet av kompensasjonsordningen, ville den bli svært omfangsrik. Samtidig foreligger det usikkerhet omkring omfanget av konkurransevridningsproblemet på dette området. Av samme grunn vil fysioterapeuter med kommunal driftsavtale som arbeider som selvstendig næringsdrivende heller ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Også på dette området skal loven derfor tolkes innskrenkende.

Det vil således ikke være noen konkurransevridningseffekt som skyldes merverdiavgift mellom leger/fysioterapeuter som driver med og uten fastlege-/driftsavtale med kommunen.

I det tilfellet legen/fysioterapeuten er ansatt i kommunen vil imidlertid kommunen kunne kreve kompensasjon. Den ordinære virksomheten til kommunalt ansatte legere og fysioterapeuter antas å gi grunnlag for merverdiavgiftskompensasjon, slik det også er forutsatt i uttalelsen om basistjenester i Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) det er henvist til ovenfor.

Når kommunalt ansatte fysioterapeuter gir behandling til pasienter som ikke har henvisning fra lege, og dermed ikke får dekket behandlingsutgiftene fra folketrygden, blir spørsmålet om denne virksomheten likevel vil være å anse som økonomisk aktivitet. Situasjonen vil i noen grad være sammenlignbar med eksemplet med kommunalt ansatte leger som leverer bedriftshelsetjenester i markedet, men vil trolig ligge noe nærmere basistjenesten.

NKRF ber om Skattedirektoratets vurdering av hvorvidt de tjenestene som er redegjort for

ovenfor vil omfattes av lov om kompensasjon for merverdiavgift § 4, 2. ledd nr. 4.

Skattedirektoratet skal bemerke:

1. Behandling av voksne betalende pasienter i den offentlige tannhelsetjenesten

Spørsmålet er om kommunen, når den tilbyr tannbehandling til voksne betalende pasienter som faller utenfor den prioriterte gruppen etter tannhelsetjenesteloven § 1-3 første ledd som kommunen har ansvar for (bl a barn og unge under 18 år og eldre i institusjon), rammes av konkurranseregelen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4.

Skattedirektoratet legger til grunn at tannhelsetjenestene her ikke kan anses som lovpålagte for kommunen, idet det ikke dreier seg om § 1-3 første ledd-tannhelsetjenester, men derimot om § 1-3 andre ledd-tannhelsetjenester som kommunen *kan* yte til voksent betalende klientell. De private virksomhetene som produserer disse tjenestene, vil således ikke ha rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven § 2 første ledd nr c).

Bestemmelsen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4 avskjærer rett til kompensasjon når en kommune mv driver økonomisk aktivitet, og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget. I forarbeidene til bestemmelsen, jf Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) side 200, heter det følgende:

> ”Begrensningen som foreslås er utformet med utgangspunkt i EØS-avtalens begrepsapparat. For å omfattes av forbudet mot statsstøtte må støttemottakeren være et foretak i EØS-avtalens forstand. I følge rettspraksis innebærer foretaksbegrepet at forbudet kommer til anvendelse på enhver enhet som driver *økonomisk aktivitet*. Med økonomisk aktivitet ,menes en virksomhet som består i *å tilby varer og tjenester i et marked*.”

Skattedirektoratet finner det tvilsomt om man kan si at disse tilfellene hører inn under kommunenes kjerneområde som basis helsetjenester. Som det fremgår ovenfor, er det ikke lagt opp til at det først og fremst er kommunene som utfører disse tjenestene.Tvert i mot dreier det seg om (tannhelse-)tjenester som typisk utføres av de privatpraktiserende tannlegene, men som kommunen også kan velge å utføre på, så vidt vi forstår, like vilkår som disse.

Videre er det slik at vilkåret i § 4 annet ledd nr 4 om at virksomheten ”kan” være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget, gjør at det ikke må foreligge faktisk konkurranse med andre aktører, jf Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) side 2001. Det innebærer at selv om det i en bestemt kommune ikke skulle være grunnlag for drift fra privatpraktiserende tannleger, vil også der § 4 annet ledd nr 4 diskvalifisere for rett til komepensasjon.

Etter dette konkluderer vi med at generelt så medfører kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4 at kommunen ikke har rett til kompensasjon i tilknytning til de tannhelsetjenestene som utføres med hjemmel tannhelsetjenesteloven § 1-3 andre ledd.

2. Kommunalt ansatte fysioterapeuter

Kompensasjonsloven gjelder ikke privatpraktiserende fysioterapeuter, jf § 2 andre ledd. Følgelig vil kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4 i prinsippet kunne komme til anvendelse fordi kommunens fysioterapitjeneste er kompensasjonsberettiget.

Slik vi forstår problemstillingen her, gjelder det pasientkategorier som ikke får dekket alle behandlingsutgiftene. D v s at kommunen benytter seg av muligheten til å kreve ordinær egenandel fra pasientene. Etter rundskriv av 1. juni 2005 om fysioterapitjenesten i kommunene § 1, kan kommunen gjøre det overfor de som ikke har rett til dekning etter honorartakst (enkelte diagnoser/barn 0-12 år) og som heller ikke er frikortpasienter. (Behandling hos kommunalt ansatte fysioterapeuter refunderes ikke av folketrygden, men finansieres over kommunenens økonomi, mens behandling av privatpraktiserende fysioterapeuter med avtale om driftstilskudd fra kommunen finansieres av folketrygden og eventuelt egenandel fra pasienten).

Som De har påpekt, uttales det i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) at tjenester som hører inn under kommunens kjerneområde, som basis helse- og sosialtjenester og grunnutdanning, ikke anses som økonomisk aktivitet. Etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr 3, er fysioterapitjenestene lovpålagte tjenester for kommunene. Det skilles ikke mellom de tilfellene hvor kommunen (og privatpraktiserende fysioterapeuter) kan kreve egenandel og andre. Selv om det kreves egenandel, må derfor også pasientkategoriene hvor kommunene kan kreve egenandel i det minste kunne sies å ligge nært opptil det man kan kalle kommunens kjerneområde som basis helsetjenester.

Videre heter det i proposisjonen at hvordan tjenesten finansieres også er av betydning:

> ”*Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere*.”

Skattedirektoratet antar etter dette at kommunene i disse tilfellene ikke kan sies å drive økonomisk aktivitet ved å tilby fysioterapitjenester i et marked. Vi antar således at kommunene her ikke omfattes av begrensningen i kompensasjonsloven § 4 andre ledd nr 4.

Så vidt Skattedirektoratet forstår, ytes det ikke fysioterapitjenester av de kommunalt ansatte dersom det ikke foreligger henvisning fra lege, kiropraktor, manuellterapeut eller fra kommunens bestillerkontor, skolehelsetjenesten eller andre kommunale instanser. Det er derfor heller ikke en reell problemstilling om denne aktiviteten kan rammes av konkurranseregelen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr 4 i forhold til privatpraktiserende fysioterapeuter som behandler pasienter som ikke har henvisning fra lege, kiropraktor eller manuellterapeut. For øvrig vil fysioterapeuter som har driftsavtale med kommunen, uansett ikke behandle pasienter som ikke har henvisning fra lege, kiropraktor eller manuellterapeut.

Med hilsen

Steinar Bergh
seniorskattejurist
Rettsavdelingen, avgift
Skattedirektoratet

Per Egil Ensrud