



Skatt NN

Merverdiavgiftsloven § 6-15 - Rekkevidden av avgiftsfritaket for biologisk materiale

Vi viser til brev av 12. juli 2011, hvor det bes om en avklaring av rekkevidden av avgiftsfritaket for biologisk materiale i merverdiavgiftsloven § 6-15.

Bakgrunnen for henvendelsen er en forespørsel skattekontoret har mottatt fra NN.

Forespørselen begrenset seg i utgangspunktet til spørsmålet om antistoffer NN selger til bl.a. Oslo universitetssykehus omfattes av fritaket.

Senere er imidlertid forespørselen utvidet til å omfatte spørsmålet om alle produkter som hører innunder tolltariff 30.02 omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-15. Videre bes det om en avklaring av om tilsvarende fritak også kommer til anvendelse ved innførsel av de samme produktene.

Skattekontoret anmoder innledningsvis Skattedirektoratet om å ta stilling til spørsmålet om antistoffene skal anses omfattet av merverdiavgiftsloven § 6-15, og det er dette spørsmålet som er utredet av skattekontoret i innstillingen.

Vi vil imidlertid også kort avklare forholdet til tolltariffen, samt angi enkelte andre produkter som antas å være omfattet av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-15.

Sakens bakgrunn

NN selger antistoffer til Oslo Universitetssykehus. Omsetningen har vært ansett avgiftspliktig og produktene er fakturert med merverdiavgift.

Oslo Universitetssykehus hevder imidlertid at produktene omfattes av fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-15, og har fremsatt krav om tilbakebetaling av merverdiavgift fra 1. januar 2010.

Antistoffene er importert fra utlandet under tolltariff 30.02.



Skattedirektoratet skal bemerke

Omsetning av menneskeorganer, blod og lignende til sykehus eller medisinske laboratorier for bruk, undersøkelse eller kontroll, er fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 6-15.

Bestemmelsen er en lovfesting av et fritak gitt av Finansdepartementet av 12. oktober 2005, med hjemmel i den tidligere merverdiavgiftslov § 70.

Fritaket etter den tidligere merverdiavgiftslov § 70, omfattet de produkter som fremgår av tidligere forskrift nr 12 § 5 nr 16, og ordlyden i denne bestemmelsen korresponderer med ordlyden i merverdiavgiftsloven § 16-5.

Begrunnelsen for fritaket var å unngå utilsiktet konkurransevridding mellom privat og offentlig sektor, ved at sykehus og medisinske laboratorier hadde avgiftsfritak ved direkte import av slike produkter, jf av tidligere forskrift nr 12 § 5 nr 16. Forskriften er nå opphevet og erstattet av merverdiavgiftsloven § 7-1.

Etter merverdiavgiftsloven § 7-1 skal det ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer som omfattes av merverdiavgiftsloven § 6-15. Det forutsettes imidlertid da at innførsel skjer direkte til sykehus eller medisinske laboratorier for bruk, undersøkelse eller kontroll. Bestemmelsen omfatter ikke innførsel som ledd i omsetning til sykehus eller medisinske laboratorier.

Tollvesenet har praktisert bestemmelsen slik at også serum av menneske- og dyreblod er fritatt for merverdiavgift ved innførsel. Det samme gjelder innførsel av blodplasma eller bestanddeler av dette. Dette i henhold til Tolldirektoratets rundskriv av 1. november 1978, hvor det fremgår at begrepet "blod" omfatter serum av menneske- og dyreblod.

Tilsvarende forståelse må kunne legges til grunn ved vurdering av fritak for beregning av utgående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 6-15. Med blod forstås således også serum av menneske- og dyreblod, blodplasma eller bestanddeler av dette.

Antistoffer fra blod, serum av menneske- og dyreblod, blodplasma eller bestanddeler av dette anses således omfattet av fritaket.

Når det gjelder antistoffer fra andre kroppsvæsker enn blod, antas slike produkter å være omfattet av begrepet "og lignende" i merverdiavgiftsloven § 6-15.

Denne forståelsen er i tråd med Finansdepartementets uttalelse av 20. januar 2004, hvor det ble innvilget fritak for biologisk materiale som blod, serum og antistoffer som utvinnes av serum til bruk i medisinsk forskning. Bakgrunnen var at slike produkter ble ansett omfattet av den tidligere forskrift nr 112 § 5 nr 16, hvor ordlyden som nevnt ovenfor korresponderer med merverdiavgiftsloven § 6-15.



Ettersom Finansdepartementet anså serum og antistoffer for å være omfattet av den tidligere forskrift nr 112 § 5 nr 16, antas de også å være omfattet av merverdiavgiftsloven § 6-15.

Skattedirektoratet finner således at antistoffer må anses omfattet av fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-15.

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-15 antas etter dette å omfatte både blod, serum og antistoffer. Videre antas det at begrepet blod, omfatter serum av menneske- og dyreblod, blodplasma eller bestanddeler av dette.

Tilsvarende vil gjelde ved innførsel av slike produkter i medhold av merverdiavgiftsloven § 7-1.

Forutsetningen om at varene er til bruk, undersøkelse eller kontroll for sykehus eller medisinske laboratorier innebærer imidlertid at en aktør som omsetter slike produkter til sykehus og medisinske laboratorier, ikke vil få fritak ved innførselen. Fritaket etter merverdiavgiftsloven § 7-1 kommer således bare til anvendelse ved direkte innførsel til sykehus og medisinske laboratorier.

Avslutningsvis presiseres det at det ikke foreligger grunnlag for å knytte tolkningen av merverdiavgiftsloven § 6-15 til tolltariffen pkt 30.02.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i anledning saken.

Med hilsen

Anders Christensen
seniorskattejurist
Rettsavdelingen, avgift

Monica Tjelmeland