

Saksnr. 14/2104

06.05.2014

# **Høringsnotat - Skatteplikt for offentlige sykehusapoteks publikumsutsalg**

## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	3
2	Bakgrunn .....	4
3	Gjeldende rett .....	7
4	Departementets vurderinger og forslag .....	7
4.1	Innføring av skatteplikt for inntekter fra publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek.....	7
4.2	Nærmere om fordeling/tilordning av inntekter og kostnader .....	8
4.3	Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier .....	13
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	14
6	Ikrafttredelse .....	15
7	Lovforslag.....	16

## 1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Departementet foreslår i dette høringsnotatet å innføre skatteplikt på inntekter fra de offentlige sykehusapotekenes publikumsutsalg. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) besluttet i vedtak av 20. november 2013 at finansieringen av norske offentlig eide sykehusapotek ikke er i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. ESA mener at *publikumsutsalget* i offentlige eide sykehusapotek må skattlegges på lik linje med private apotek. Det må etableres separate regnskaper (regnskapsenheter) for publikumsutsalget, og inntekter og kostnader knyttet til hhv. publikumsutsalget og sykehusapotekets øvrig virksomhet må fordeles korrekt. Norske myndigheter aksepterte ESAs forslag til formålstjenlige tiltak i brev av 20. januar 2014. Endringene må gjennomføres innen 1. januar 2015.

Offentlig eierskap til sykehusapotekene er i dag organisert gjennom fire helseforetak som er underlagt hvert av de regionale helseforetakene. Etter gjeldende regler er *regionale helseforetak og helseforetak* som subjekter fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. Dette innebærer at all virksomhet i helseforetakene er fritatt fra beskatning. Det omfatter også de *fire* helseforetakene som driver sykehusapotek (heretter omtalt som *sykehusapotekforetakene*). Dagens regler innebærer at sykehusapotekforetakenes omsetning av legemidler mv. til polikliniske pasienter, utskrivningsklare pasienter og øvrig befolkning (*publikumsutsalget*), er skattefrie. Privateide apotek er derimot i utgangspunktet skattepliktig etter skattelovens alminnelige regler, uansett hvordan disse er organisert.

I tråd med ESAs vedtak foreslår departementet at skatteplikten skal omfatte inntekter som knytter seg til omsetningen i sykehusapotekenes *publikumsutsalg*. ESAs vedtak omfatter ikke sykehusapotekenes øvrige virksomhet, som består i levering og omsetning av legemidler og farmasøytiske tjenester til offentlige sykehus. Sistnevnte aktiviteter kan således fortsatt utføres skattefritt av sykehusapotekforetakene.

Forslaget vil forhindre uheldig konkurransevridning mellom offentlig eide sykehusapotek og private apotek, samt oppfylle ESAs innvendinger til dagens regler.

Forslag om innføring av skatteplikt for offentlig eide sykehusapoteks publikumsutsalg har en parallell til innføring av skatteplikt for kommunal, konkurranseutsatt avfallsvirksomhet ved lov 13. desember 2013 nr. 117. Disse sakene reiser en rekke av de samme problemstillingene, særlig når det gjelder fordeling av kostnader mellom skattepliktig og skattefri del av virksomhetene. I den utstrekning forholdene ellers er like har departementet derfor i dette høringsnotatet lagt seg på de samme løsninger som ved innføring av skatteplikt for kommunal avfallshåndtering.

Det vises til forslag til endringer av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g, ny § 2-6 i skatteloven og overgangsregel for fastsetting av skattemessige inngangsverdier. Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## **2 BAKGRUNN**

Hver av de fire regionale helseforetakene har etablert et eget helseforetak som driver sykehusapotek ved de offentlige sykehusene i sin respektive region. Norske offentlige sykehus er også organisert som helseforetak.

De fire helseforetakene som driver sykehusapotek er;

- *Sykehusapotekene HF* (eid av Helse Sør-Øst RHF),
- *Sjukehusapoteka Vest HF* (eid av Helse Vest RHF),
- *Sykehusapotekene Midt-Norge HF* (eid av Helse Midt-Norge RHF), og
- *Sykehusapotek Nord HF* (eid av Helse Nord RHF).

De fire sykehusapotekforetakene drifter til sammen 30 sykehusapotek ved norske offentlige sykehus.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Jf. ESAs vedtak 20. november 2013 avsnitt 20.

Et sykehusapotek er i henhold til apotekloven § 1-3 et apotek i samlokalisering med et sykehus, som har som primæroppgave å forsyne sykehuset med legemidler.

Sykehusapotekforetakene driver i tillegg publikumsutsalget (alminnelig apotekutsalget.)

Publikumsutsalget er primært rettet mot utskrevne og polikliniske pasienter, men ikke begrenset til dette og er således åpen for allmennheten.

I brev av 19. juli 2011 kom ESA etter en foreløpig vurdering til at finansieringen av norske offentlige sykehusapotek er i strid med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Senere – i vedtak av 20. november 2013 – konkluderte ESA med at finansieringen av norske offentlige eide sykehusapotek innebærer offentlig støtte i strid med EØS-avtalens artikkel 61(1).

ESA viser i sitt vedtak til at oppgavene til sykehusapotekene i hovedsak er følgende:

- forsyne offentlige sykehus med farmasøytiske produkter,
- produsere skreddersydde og spesialiserte farmasøytiske produkter for pasienter i offentlige sykehus,
- besørge rådgivningstjenester om farmasøytiske produkter til offentlige sykehus (farmasitjenester), og
- utsalg av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter, dvs. omsetning «over disk» til bl.a. utskrivningsklare og polikliniske pasienter og til den øvrige befolkningen.

Det er aktiviteten i det siste kulepunktet over som ESA mener ikke kan subsidieres med offentlige midler. ESA uttaler at utsalg av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter, dvs. omsetning til bl.a. utskrivningsklare og polikliniske pasienter og til den øvrige befolkningen (publikumsutsalget) utgjør økonomisk aktivitet i EØS-avtalens forstand. Dette fordi aktiviteten består i omsetning av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter i konkurranse med private apotek.

ESAs vedtak omfatter ikke sykehusapotekforetakenes leveranser av legemidler og farmasøytiske tjenester til sykehusene. Denne aktiviteten kan derfor finansieres med offentlige midler, herunder i form av skattefritak. Ettersom det er samme rettssubjekt som driver publikumsutsalget (økonomisk aktivitet) og den aktiviteten som tjener sykehusene (ikke-økonomisk aktivitet), mener ESA at det er fare at offentlige midler tilflytter den økonomiske aktiviteten. Slik kryss-subsidiering innebærer offentlig støtte i strid med EØS-avtalen. Samtidig mener ESA at den økonomiske aktiviteten i sykehusapotekene mottar fordeler i form av skattefritak og manglende fortjenestekrav.

I vedtaket av 20. november 2013 foreslår ESA såkalte formålstjenlige tiltak, som etter ESAs vurdering vil bringe det norske regelverket i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Frist for implementering av tiltakene er 1. januar 2015. Norske myndigheter har i brev til ESA av 20. januar 2014 uttalt at de aksepterer ESAs forslag til formålstjenlige tiltak. De formålstjenlige tiltakene foreslått av ESA er:

- De offentlige sykehusapotekene må føre adskilte regnskap for den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget.
- Det må også sikres at alle variable og faste kostnader fordeles korrekt mellom den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget.
- Eier må kreve overskudd/fortjeneste på publikumsutsalget slik en forretningsmessig eier ville gjort.
- Publikumsutsalget må skattlegges som andre apotek.

Helse- og omsorgsdepartementet har i brev 27. januar 2014 informert de regionale helseforetakene om ESAs vedtak. Det legges til grunn at de fire regionale helseforetakene sikrer at de fire sykehusapotekforetakene etablerer rutiner for separate regnskaper, riktig kostnadsallokering og fortjenestekrav, jf. de tre første kulepunktene over, hvis sykehusapotekene fortsatt skal tilby publikumsutsalg. Dette skal gjennomføres med virkning fra og med 1. januar 2015. De fire regionale helseforetakene skal rapportere status for arbeidet med å innrette virksomheten i tråd med ESAs vedtak i oppfølgingsmøter med Helse- og omsorgsdepartementet.

Innføring av skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg krever endringer i skatteloven. Dette høringsnotatet gjelder forslag om innføring av skatteplikt for de offentlige sykehusapotekforetakenes inntekter fra publikumsutsalget i tråd med ESAs vedtak.

### **3 GJELDENE RETT**

Etter gjeldende rett er *regionale helseforetak* og *helseforetak* som subjekter fritatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g. nr. 5. All virksomhet i (regionale) helseforetak er således skattefri.

Private apotek er gjerne organisert som aksjeselskaper, som er egne skattesubjekter etter skatteloven § 2-2. Enkelte frittstående apoteker er organisert som enkeltpersonforetak, der inntekter skattlegges på innehaverens hånd.

### **4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG**

#### **4.1 Innføring av skatteplikt for inntekter fra publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek**

Etter departementets oppfatning kan skattefritaket for helseforetak i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 føre til uheldige konkurransevridninger når offentlige sykehusapotek driver apotekutsalg på lik linje og i direkte konkurranse med private apotek. Private apotek er gjerne organisert som aksjeselskaper og enkelte frittstående apoteker er organisert som enkeltpersonforetak. Virksomheten i slike apotek er således underlagt beskatning etter de alminnelige reglene i skatteloven. For å eliminere potensiell konkurransefordel og for å sikre at norske regler ikke kommer i strid med EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte, foreslår departementet at det innføres skatteplikt på offentlige sykehusapoteks inntekter fra publikumsutsalget. Dette er i tråd med ESAs vedtak, jf. punkt 2.

Forslaget til skatteplikt omfatter bare helseforetak som driver sykehusapotek. I dag gjelder dette i praksis fire helseforetak, jf. punkt 2.

Det er kun aktiviteten i sykehusapotekenes *publikumsutsalg* som skal omfattes av skatteplikten. Med uttrykket *publikumsutsalg* menes den delen av sykehusapotekene som er åpen for allmennheten, dvs. omsetning av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter mv. til bl.a. utskrivningsklare pasienter, polikliniske pasienter, sykehusets ansatte og allmennheten for øvrig. I tråd med ESAs vedtak avgrenses skatteplikten mot sykehusapotekenes levering av legemidler og farmasitjenester mv. til sykehusene (den primære forsyningsoppgaven overfor sykehusene i regionen).

Helseforetak er underlagt alminnelig regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. lov 15. juni 2001 nr. 93 § 43, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12. For å unngå at det skjer kryss-subsidiering av publikumsutsalget, krever ESA at det innføres separate regnskaper for den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget, jf. punkt 2. De regionale helseforetakene har ansvar for å sikre at sykehusapotekforetakene etablerer rutiner som medfører at sykehusapotekene skiller de to aktivitetene i separate regnskaper (separate regnskapsenheter), jf. punkt 2. I dette ligger det også at variable og faste kostnader knyttet til de to aktivitetene fordeles mellom sykehusdelen og publikumsutsalget. Det vil blant annet innebære at det føres et eget regnskap for publikumsutsalgets inntekter og dettes andel av alle kostnader, herunder lønnskostnader, administrasjonskostnader, innkjøpskostnader, husleie, lagertilgang mv.

Departementet foreslår at skatteplikten for sykehusapotekforetakenes inntekter knyttet til publikumsutsalget inntas i ny § 2-6 i skatteloven. Det vises til forslag til skatteloven § 2-6 og endring i § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5.

#### **4.2 Nærmere om fordeling/tilordning av inntekter og kostnader**

Forslaget innebærer at sykehusapotekforetakene vil drive delvis skattepliktig og delvis skattefri virksomhet. Det er bare inntekter og kostnader knyttet til publikumssalget som skal inngå i et skattemessig oppgjør. Sykehusapotekforetakene må dermed



henføre inntekter og kostnader til hhv. den skattefrie og den skattepliktige delen. Som utgangspunkt må skattelovens alminnelige tilordningsprinsipper anvendes ved fordelingen av inntekter og kostnader mellom skattefri og skattepliktig del av sykehusapotekenes virksomhet.

Som nevnt må de regionale helseforetakene sørge for at sykehusapotekforetakene etablerer rutiner som skiller de to aktivitetene i separate regnskaper (regnskapsenheter). I dette ligger det også at variable og faste kostnader fordeles korrekt mellom aktiviteten som knytter seg til sykehusdelen og publikumsutsalget.

De nye rutinene knyttet til å ha egne separate regnskapsenheter samt riktig kostnadsallokering av variable og faste kostnader av hhv. publikumsutsalget og den aktiviteten som tjener sykehusene, må danne utgangspunkt også for den skattemessige fordelingen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å fastsette nærmere regler om fordelingen i forskrift dersom det er behov for dette.

Inntekter og kostnader fra næringsvirksomhet skal for skatteformål føres etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-2. Det vil si at inntekter skal inntektsføres når skattyter får en ubetinget rett til ytelsen. Kostnader skal på sin side fradragføres når det oppstår en ubetinget plikt til å dekke ytelsen. Regnskap etter regnskapsloven og regnskapsmessige prinsipper danner utgangspunkt for utfylling av ligningsskjema for det skattepliktige publikumsutsalget. I den grad det er forskjeller mellom tidfesting etter regnskapsloven og skattelovens tidfestingsregler, er det skattelovens regler som går foran. Dette innebærer blant annet at det ikke kan foretas avsetning til framtidige kostnader i regnskapet med skattemessig virkning, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd som avskjærer fradrag for regnskapsmessige avsetninger.

De fire sykehusapotekforetakene vil drive både publikumsutsalget og utøve sin forsyningsoppgave av legemidler og farmasøytiske tjenester til sykehusene (helseforetakene) i regionen. Sykehusapotekforetakene kan ha eiendeler som benyttes i begge virksomhetsområdene. Ved innføring av skatteplikt for publikumsutsalget, kan dette innebære at de samme eiendelene anvendes både i skattefrie og skattepliktig virksomhet. Etter skatteloven er utgangspunktet at det kun gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Dette gjelder også fradrag for slit og elde på driftsmidler i form av avskrivninger. Et driftsmiddel er et formuesobjekt som hovedsakelig er anskaffet til eller faktisk benyttes i skattepliktig aktivitet. Driftsmidler som utelukkende brukes i det skattepliktige publikumsutsalget, kan følgelig avskrives på vanlig måte. Når eiendeler benyttes både i skattefrie og skattepliktig virksomhet, må det vurderes om det er grunnlag for skattemessige avskrivninger.

Når det gjelder skattesubjekter som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 (skattefrie, allmennyttige institusjoner), vil heller ikke disse ha rett til skattemessig fradrag for sine kostnader, enten det er direkte kostnader eller avskrivninger som følge av slit eller elde. Dersom innretningen er skattepliktig for økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd, vil innretningen likevel ha fradragsrett for kostnader som knytter seg til den økonomiske virksomheten. Dette innebærer at innretningen har krav på fradrag for en forholdsmessig andel av skattemessige avskrivninger for varige eller betydelige driftsmidler, det som faller på den skattepliktige økonomiske virksomheten. For eiendeler som ikke er driftsmidler, men som ville blitt behandlet som driftsmidler dersom de hovedsakelig var anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters skattepliktige aktivitet har ligningspraksis lagt til grunn at skattyter kan fradragsføre den del av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet, jf. Lignings-ABC 2013/14 s. 331. Dette innebærer at også eiendeler som bare for en mindre del benyttes i inntektsgivende aktivitet kan gi grunnlag for fradrag for verdiforringelse som faller på bruken i den skattepliktige aktiviteten.

Fordelingen skal foretas på grunnlag av bruken av eiendelen. Det kan være slik at bruksfordelingen av en eiendel/et driftsmiddel i sykehusapotekvirksomheten kan variere fra år til år. Konsekvensen av dette skulle bli at grunnlaget for avskrivninger (saldogrunnlaget) også endres årlig. Dette ville gi en uforholdsmessig komplisert ligningsbehandling av disse skattyterne. Departementet mener derfor at så lenge vilkårene for fradrag er oppfylt i henhold til skatteloven § 6-1 og § 6-10, bør fordelingen som utgangspunkt bestemmes ut fra bruken av driftsmidlet i det året driftsmidlet erverves. Senere påkostninger på ett driftsmiddel (sammen med det opprinnelige saldogrunnlag for driftsmiddelet) bør avskrives etter fordelingen i det året påkostningen foretas. Ved overgangen til skatteplikt fra og med inntektsåret 2015, bør fordelingen tilsvarende fastlegges på grunnlag av bruken av driftsmidlene i inntektsåret 2015. Departementet erkjenner at denne fordelingsmetoden kan gi sykehusapotekforetakene insentiver til å bruke nyervervede driftsmidler i skattepliktig virksomhet i anskaffelsesåret. Tilsvarende vil sykehusapotekforetakene ha insentiver til å benytte en større andel av driftsmidlene enn normalt i skattepliktig virksomhet ved overgang til skatteplikt i inntektsåret 2015. Det kan derfor være behov for nærmere regulering av fordelingsmetoden i enkelte situasjoner, for eksempel dersom bruken av et driftsmiddel endres i stor grad fra år til år. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler om fordeling av avskrivninger mellom skattepliktig og skattefri del i forskrift.

Skattytere med alminnelig skatteplikt har som hovedregel fradragsrett for alle rentekostnader. Motstykket til dette er at skattyter er skattepliktig for renteinntekter. I likhet med stat, kommuner og fylkeskommuner er (regionale) helseforetak skattefrie subjekter, jf. skatteloven § 2-30. Offentlige innretninger er likevel skattepliktige for visse typer inntekter. Stat, kommuner og fylkeskommuner har bare fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som kommer til fradrag ved fastsettingen av skattepliktig formue, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53 (sjablongregel). Bestemmelsene innebærer at offentlige innretninger kan være (inntekts)skattepliktige uten å få fradrag for gjeldsrenter.

Symmetrisk behandling av renteinntekter og rentekostnader tilsier også at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter når skattepliktig virksomhet utføres innenfor helseforetak som skattesubjekt. Dersom det ble åpnet for gjeldsrentefradrag uten en motsvarende skatteplikt på renteinntekter for helseforetak, herunder regionale helseforetak (morselskapet), ville disse ha sterke insentiver til å finansiere det skattepliktige publikumsutsalget ved å henføre gjeld til virksomhet i stedet for egenkapital. Full gjeldsfinansiering ville ført til at normalavkastningen på det skattepliktige publikumsutsalget ikke blir beskattet, i strid med intensjonen bak forslaget om likebehandling av alle apoteker. I motsetning til for helseforetak motsvares fradragsretten for rentekostnader på selskapsnivå av en tilsvarende skatteplikt av renteinntekter for norske private investorer. Dette sikrer at normalavkastningen blir beskattet for norske private investorer. Samlet tilsier derfor likebehandling av norske private investorer og (regionale) helseforetak at gjeldsrenter ikke blir fradragsberettiget så lenge renteinntekter ikke beskattes på helseforetakenes hånd. Alternativt kunne det innføres skatteplikt for renteinntekter for helseforetak, herunder regionale helseforetak. Departementet mener imidlertid at dette er et spørsmål som eventuelt må vurderes i en bredere sammenheng enn innføring av skatteplikt for publikumsutsalget i sykehusapotekforetakene. Departementet foreslår derfor at sjablongregelen som gjelder for stat, kommune og fylkeskommuner, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53, også skal gjelde for helseforetak. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4-53. Ettersom helseforetak ikke er eller vil bli skattepliktige for formue, gir dette den praktiske virkning at de heller ikke vil få gjeldsrentefradrag i skattepliktig inntekt. Tilsvarende gjelder også for kommuner som blir skattepliktige for inntekter fra konkurranseutsatt avfallshåndteringsaktivitet f.o.m. inntektsåret 2014, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 11.

Virksomheten i sykehusapotekene drives gjennom de fire sykehusapotekforetakene, men selve sykehusapoteket er lokalisert rundt på de enkelte sykehusene i regionen. Eksempelvis driver Sykehusapotekene HF 17 sykehusapotek lokalisert rundt på de

enkelte helseforetakene i region Helse Sør-Øst.<sup>2</sup> Departementet er kjent med at ingen av sykehusapotekforetakene selv eier lokaler for apotekdrift pr. i dag. Utgangspunktet er at skatteplikt for sykehusapotekforetakenes publikumsutsalg vil medføre at publikumsutsalgdelen får fradrag for en andel av leien av lokaler i den skattepliktige inntekten. I den grad sykehusapotekforetakene leier lokaler av (søster)helseforetaket som eier det aktuelle sykehuset hvor sykehusapoteket er lokalisert, vil leieprisen sykehusapotekforetakene skal betale til sitt søsterhelseforetak, bli et spørsmål om internprising og reguleres av de alminnelige internprisingsreglene i skatteloven § 13-1. I et slikt tilfelle ser departementet at det oppstår en asymmetri i beskatningen fordi utleier (helseforetak som eier sykehuset) er skattefri for de aktuelle leieinntektene. Symmetrihensyn kan dermed tilsi at utleier bør bli skattepliktig for leieinntekten. Departementet mener imidlertid at dette spørsmålet bør vurderes i en bredere sammenheng, og vil vurdere å komme tilbake til dette ved en senere anledning.

#### **4.3 Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier**

Beregning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler, er normalt basert på eiendelenes skattemessige verdier. Ettersom sykehusapotekenes publikumsutsalg har vært unntatt fra skatteplikt, foreligger det ikke skattemessige inngangsverdier for helseforetakets eiendeler mv. knyttet til slik aktivitet. Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten.

For skattepliktige eiere av driftsmidler mv. fastsettes skattemessige inngangsverdier normalt i forbindelse med ervervet av de enkelte driftsmidlene. Dette følger av skattelovens hovedprinsipp om at kostprisen (anskaffelsesverdi) ved ervervet danner grunnlaget for fastsettelsen.

---

<sup>2</sup> <http://www.sykehusapotekene.no/omoss/omhelseforetaket/Sider/side.aspx>

Departementet legger til grunn at det ved innføring av skatteplikt normalt vil være mulig for det aktuelle helseforetaket å finne frem og dokumentere for ligningsmyndighetene, eiendelenes historiske kostpris. Offentlige sykehusapotek er organisert som helseforetak, som er underlagt alminnelig regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. lov 15. juni 2001 nr. 93 § 43, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12. Departementet antar derfor at skattemessig åpningsbalanse kan fastsettes på grunnlag av historisk kostpris for driftsmidlene nedskrevet med de skattemessige avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene. Dette innebærer at kostprisen reduseres med de maksimale avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel pr. 1.1.2015.

Departementet ser at det kan være rimelig for de aktuelle helseforetakene å benytte markedsverdi, dersom eiendelenes verdi har endret seg siden ervervet slik at historisk kostpris kan gi et misvisende bilde av hvilke økonomiske innsatsfaktorer som går inn i det skattepliktige regimet. Det kan også tenkes at det for enkelte eldre eiendeler kan være problematisk å framskaffe tilstrekkelig grunnlag for en fastsetting basert på historisk kostpris. For å ta høyde for dette foreslår departementet at overgangsregelen angir markedsverdi på overgangstidspunktet som et alternativt grunnlag for åpningsbalansen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmer regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

## **5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Etter forslaget vil eventuelt overskudd fra sykehusapotekenes publikumsutsalg bli skattepliktig med ordinær selskapsskattesats. Forslaget sikrer at offentlige sykehusapotekutsalg konkurrerer på skattemessig like vilkår som private apotek.

Virksomheten i sykehusapotekene er organisert som fire helseforetak, underlagt hver sin respektive region. Med dagens organisering vil fire helseforetak (rettssubjekter) bli

delvis skattepliktige, og få plikt til å levere selvangivelse. Sykehusapotekforetakene må selv sørge for å hente inn korrekte opplysninger om skattepliktige inntekter og kostnader fra de ulike publikumsutsalgene i de aktuelle sykehusene.

Forslaget om å innføre skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg vil innebære noe administrativt merarbeid både for sykehusapotekene og de fire helseforetakene som driver virksomhet i form av sykehusapotek og for Skatteetaten.

Dessuten blir det noe merarbeid i forbindelse med fastsetting av den skattemessige åpningsbalansen.

Som en oppfølging av vedtaket fra ESA må sykehusapotekene også føre separate regnskaper for publikumsutsalget og den øvrige virksomheten i sykehusapoteket.

De fire sykehusapotekforetakene hadde et samlet årsresultat på om lag 5 mill. kroner i 2013 og om lag 8 mill. kroner i 2012. Dette omfatter all virksomhet i de offentlige sykehusapotekene. Det er imidlertid bare publikumsutsalget som etter forslaget blir skattepliktig. Selv om resultatene kan variere mellom år og det skattepliktige resultatet vil kunne avvike fra det regnskapsmessige resultatet, er det grunn til å tro at provenyet av å innføre skatteplikt på de offentlige sykehusapotekforetakenes publikumsutsalg vil være begrenset.

## **6 IKRAFTTREDELSE**

Departementet foreslår at endringene som innfører skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg, skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2015. Dette innebærer at de fire sykehusapotekforetakene fra og med inntektsåret 2015, må levere selvangivelse i tråd med ligningslovens alminnelige bestemmelser.

## 7 LOVFORSLAG

### Forslag til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

#### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 2-6 skal lyde:

#### *§ 2-6. Helseforetak*

*Helseforetak har plikt til å svare skatt av inntekt knyttet til sykehusapotekenes publikumsutsalg. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første punktum, herunder nærmere definisjon av publikumsutsalg og om den nærmere fordeling av inntekter og kostnader mellom den skattefrie og den skattepliktige del i helseforetak som driver sykehusapotek.*

§ 2-30 første ledd g. skal lyde:

g. følgende offentlige bedrifter:

1. Petoro a.s.
2. Andelslaget Biblioteksentralen
3. Norsk Tipping A/S
4. Stiftelsen Norsk Rikstoto
5. Regionalt helseforetak og helseforetak, *med de unntak som følger av § 2-6*
6. Norges sjømatråd AS

§ 4-53 overskriften skal lyde:

4-53. Gjeldsfradrag for stat, *helseforetak*, fylkeskommune og kommune

§ 4-53 første ledd skal lyde:



(1) Stat, helseforetak, fylkeskommune og kommune gis fradrag for gjeld med et beløp som svarer til halvparten av den skattepliktige bruttoformuen.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## III

Ved ikrafttredelse av innføringen av ny § 2-6 gjelder følgende overgangsregel:

*Inngangsverdi for driftsmidler mv. som inngår i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 2-6 fastsettes til enten:*

- a) anskaffelsesverdi, tillagt senere påkostninger, eller*
- b) markedsverdi per 1. januar 2015.*

*Anskaffelsesverdi etter bokstav a) reduseres med beregnede avskrivninger etter de avskrivningsregler og avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel, for eiertiden frem til og med inntektsåret 2014.*

*Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.*