



Vår dato 28.04.2021	Din/Deres dato 23.03.2021	Saksbehandler Stein Carlsen
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse Kjersti Ausen	Telefon 22077347
Org.nr 974761076	Vår referanse 2021/1058	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

Norsk Plastikkirurgisk Forening v/ leder Kjersti Ausen
Norsk Forening for Estetisk Plastikkirurgi v/ leder Tormod Westvik

Endringer i merverdiavgiftsloven § 3-2 – visse spørsmål i tilknytning til kosmetisk kirurgi

Vi viser til Deres brev av 23. mars 2021. I brevet viser Dere til et møte avholdt i Helse- og omsorgsdepartementet 18. mars 2021, og refererer i fire punkter Deres forståelse av den informasjon som ble gitt i møtet. Dere ber om snarlig tilbakemelding hvis forståelsen ikke er i henhold til intensjonen for avgiftsplikten for kosmetisk kirurgi og behandling.

Skattedirektoratet vil i det følgende bemerke til de fire punktene:

1. *"En privatpraktiserende spesialist i plastikkirurgi kan selvstendig gjøre en medisinskfaglig vurdering av hvorvidt et inngrep primært er kosmetisk eller medisinsk betinget, og dermed om det må betales merverdiavgift eller ikke. Det er ikke et krav at tilstanden er så uttalt at den har rett til behandling i det offentlige helsevesen, men som hovedregel bør tilstanden være omtalt i Helsedirektoratets prioritetsveileder for plastikkirurgi og må utgjøre en dokumenterbar medisinsk plage. Vurdering av om det aktuelle inngrepet skjer på kosmetisk eller medisinsk indikasjon må journalføres."*

Skattedirektoratets syn:

Finansdepartementet uttaler seg om dette i brev av 25.02.2021 til Den norske legeförening. Departementet uttaler at i tilfeller hvor det "er uavklart eller usikkert om inngrepet eller behandlingen har en medisinskfaglig begrunnelse, kan kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling likevel være unnatt etter § 3-2 annet ledd dersom behandlingen er finansiert helt eller delvis av det offentlige. Den offentlige helse- og omsorgstjenesten vil da ha tatt stilling til om inngrepet er medisinsk begrunnet."

Det er således når man står overfor et tilfelle hvor det er uavklart eller usikkert om et inngrep kan sies å ha en medisinskfaglig begrunnelse, at det etter annet ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2 foreligger krav om at inngrepet er finansiert helt eller delvis av det offentlige, for at det kan blir utfakturert uten beregning av merverdiavgift.

Den privatpraktiserende plastikkirurg-spesialisten må alltid foreta en vurdering av om inngrepet har en medisinsk indikasjon eller ikke. Hvis det er klart at den har en slik indikasjon, kan inngrepet utfaktureres uten beregning av merverdiavgift. Hvis det er klart at inngrepet har en kosmetisk indikasjon, skal inngrepet utfaktureres med merverdiavgift. Hvis spørsmålet er tvilsomt, kreves hel eller delvis offentlig finansiering for at inngrepet kan utfaktureres uten beregning av merverdiavgift.



Kravet om at tvilstilfellene må ha en hel eller delvis offentlig finansiering for å være unntatt merverdiavgift, har en parallell til at adgangen til å tildele en pasient rett til nødvendig helsehjelp i spesialisthelsetjenesten etter pasient- og brukerrettighetsloven er lagt til den offentlige helsetjenesten.

Forholdet til Helsedirektoratets prioriteringsveileder: Det skal bemerkes at veilederen gir anbefalinger på gruppenivå, mens pasient- og brukerrettighetsloven og prioriteringsforskriften omhandler pasienters rettigheter på individuelt nivå. På samme måte som ovenstående: Hvis det er klart at en pasient faller inn under en tilstand omtalt i prioriteringsveilederen, vil inngrepet kunne utfaktureres uten beregning av merverdiavgift fra det private helseforetaket. Hvis dette er tvilsomt, kreves hel eller delvis offentlig finansiering for at inngrepet kan utfaktureres uten beregning av merverdiavgift.

2. *"Første konsultasjon hos privatpraktiserende spesialist i plastikkirurgi er en medisinsk vurdering og dermed fritatt merverdiavgift. Dette gjelder også om vurderingen er at det aktuelle inngrepet hovedsakelig skjer på kosmetisk indikasjon."*

Skattedirektoratets syn:

Vi er enige i dette.

Vi forstår det slik at det er svært viktig at det blir foretatt grundige og ansvarsfulle vurderinger før det fattes beslutning om å gjennomføre kirurgiske inngrep, og at dette må gjøres uavhengig av om inngrepet er medisinsk eller kosmetisk indisert. Vi forstår det videre slik at det er først etter at den privatpraktiserende spesialist har konkludert med at kosmetisk inngrep eller behandling skal gjennomføres, at helsehjelpen i det videre behandlingsforløpet endrer karakter eller innhold fra å være en medisinskfaglig vurdering til et behandlingsforløp innen kosmetisk kirurgi eller behandling.

3. *"Kirurgen som utfører inngrepet, selv om denne er konsulent på klinikken som krever merverdiavgift fra pasienten, vil ikke kunne fritas fra kravet om merverdiavgift på tross av sin leveranse av helsetjeneste som autorisert helsepersonell jfr. merverdiavgiftsloven § 3-2 punkt d. Dette vil si at alle privatpraktiserende plastikkirurger, som også utfører kosmetiske inngrep, må føre dobbelt regnskap for å tilfredsstille kravene i merverdiavgiftsloven § 3-2 punkt 2."*

Skattedirektoratets syn:

Det skal kun føres ett regnskap, selv om kirurgen også utfører kosmetiske inngrep hvor det skal beregnes merverdiavgift.

Næringsdrivende har bokføringslikt etter bokføringsloven. Den bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 7. Krav til innhold i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering følger av bokføringsforskriften § 3-1. Som pliktig regnskapsrapportering regnes bl.a. skattemelding for formues- og inntektsskatt og skattemelding for merverdiavgift (mva-melding). Dette betyr at bl.a. kravet til innhold i mva-meldingen har betydning for hvordan bokføringen må innrettes.



Avgiftspliktig omsetning og uttak (f.eks. kosmetisk kirurgi som ikke er unntatt fra merverdiavgiftsloven) og omsetning og uttak som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (medisinsk begrunnet kirurgi), skal inngå som egne poster i mva-meldingen. Bokføringen må tilrettelegges slik at ulike typer omsetning kan skilles fra hverandre. Dette skillet kan gjøres ved å bruke egne kontoer eller egne koder i bokføringen. I norsk standard kontoplan er det bl.a. egne kontoer for avgiftspliktig salg og salg som er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret innebærer at den næringsdrivende har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Det er kun merverdiavgift som kan knyttes til den delen av virksomheten som er omfattet av merverdiavgiftsloven som er fradragsberettiget. Det vises til mval § 8-2. Bokføringen må tilrettelegges slik at fradragsberettiget inngående merverdiavgift kan oppgis i skattemeldingen.

4. *"Andre konsulenter (sykepleiere, anesthesi) som innleies for å gjennomføre kosmetiske inngrep, vil som autorisert helsepersonell være unntatt MVA for sine tjenester, jfr. merverdiavgiftsloven § 3-2 punkt 1d."*

Skattedirektoratets syn:

Etter merverdiavgiftsloven § 3-2 femte ledd vil utleie av arbeidskraft der arbeidstakeren skal utøve helsetjenester være unntatt fra loven. Dette unntaket er begrunnet i nøytralitetshensyn. Helsepersonellens ansettelsesforhold skal ikke påvirke avgiftsbelastningen for foretak i helsesektoren.

Nøytralitetshensynet bygger på og forutsetter at helseforetaket omsetter avgiftsunntatte tjenester. Hensynet gjør seg ikke gjeldende i de tilfeller der helseforetaket omsetter avgiftspliktige tjenester som kosmetisk kirurgi.

Skattedirektoratet kan ikke se at det er grunnlag for at innleie av annet helsepersonell enn plastikkirurger kommer i en annen stilling enn innleien av plastikkirurgen som utfører inngrepet, (se pkt 3). Det vil etter Skattedirektoratets vurdering også foreligge avgiftsplikt når annet helsepersonell leies inn for å utføre kosmetiske inngrep som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-2 annet ledd.

På samme måte, hvis helsepersonellet er ansatt ved helseforetaket, kan ikke det vederlag pasienten betaler for et kosmetisk indisert inngrep deles opp i en avgiftspliktig del (verdien av tjenesten utført av kirurgen) og en avgiftsunntatt del (verdien av tjenestene utført av annet helsepersonell).

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.



Med hilsen

Maj Hines
underdirektør
Juridisk avdeling
Skattedirektoratet

Stein Carlsen

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.