

MVA etter lovendringen og følgene av denne:

# Alternativ behandling, kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

De fleste virksomheter som leverer tjenester innen alternativ behandling, og alle virksomheter som driver virksomhet med kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling, fikk fra nyttår plikt til å beregne merverdiavgift på vederlaget for tjenestene.



Senioradvokat  
Sebastian Brodtkorb  
Codex Advokat Oslo

En bransje som ikke tidligere har hatt momsplikt, opplever naturligvis dette som utfordrende. Nedenfor beskriver jeg lovendringene i hovedtrekk, og redegjør for noen av de praktiske konsekvensene disse medfører.

## Helsetjenester og merverdiavgift

En helsetjeneste i relasjon til merverdiavgiftsloven, er først og fremst ment som behandling og forebygging av sykdom, skade eller medfødte misdannelser. Ettersom dette kan være vanskelig å definere, er begrepet «helsetjeneste» i merverdiavgiftsloven § 3–2 knyttet opp mot spesiallovgivningen, jf. bokstav a) til e). Bestemmelsen legger opp til at dersom tjenesten omfattes av spesiallovgivningen eller ytes av noen av yrkesgruppene som nevnes, så er det en helsetjeneste i merverdiavgiftslovens forstand.

## Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling har i praksis vært unntatt fra merverdiavgift under henvisning til merverdiavgiftsloven § 3–2 bokstav d), da disse tjenestene ytes av kvalifiserte yrkesgrup-

## Viktige punkter i artikkelen

- Vilkår for unntak av alternativ behandling
- Vilkår for unntak av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling
- Særskilt vurdering for tannhelsesektoren vedrørende unntaket
- Registrering og fradragsrett etter lovendringen
- Bokføringsreglene er særlig relevante for tilbydere av kosmetisk kirurgi
- Plikt for enkelte utleieryttere til å beregne merverdiavgift på husleien
- Utleiers fradragsrett for inngående merverdiavgift
- Tvilssomt rettslig grunnlag for å nekte utleier oppjustering ihht. justeringsreglene

per. Sondringen mot skjønnhetspleie har likevel vært vanskelig, da enkelte slike tjenester kan minne om kosmetisk behandling og under tiden også blir utført av kvalifiserte yrkesgrupper. Skjønnhetspleie har imidlertid aldri vært ment omfattet av unntaket. Skattedirektoratets avgiftsmelding fra 1984, Av 27/84, har i denne sammenhengen vært sentral i vurderingen av avgiftsplikten.

## Alternativ behandling

Begrepet alternativ behandling er definert i Lov om alternativ behandling av sykdom mv. Her fremgår det at dette er behandling som utøves utenfor helse- og omsorgstjenesten, og som ikke utøves av autorisert helsepersonell. Det er likevel alternativ behandling om tjenestene leveres innenfor helse- og omsorgstjenesten, så lenge metodene ligner på det som leveres utenfor helse- og omsorgstjenesten.

Alternativ behandling har tidligere vært unntatt merverdiavgift.<sup>1</sup> Forutsetningen for unntaket har vært at tjenestene ble utført av personer med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven eller av utøvere som er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling. Det var altså ikke tilstrekkelig bare å være kvalifisert for behandlingen, og utføre denne under tilsyn fra en som var kvalifisert. Den som faktisk utøvde behandlingen, måtte ha lisens etter helsepersonelloven eller være registrert i det frivillige registeret.

## Momsplikt fra 2021

Ettersom alternativ behandling, kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling ikke inngår i det offentlige tjenestetilbudet, med mindre det er medisinsk begrunnet, må brukerne av tjenestene dekke kostnadene ved dette

<sup>1</sup> Jf. merverdiavgiftslovens § 3-3.

selv. Departementet mener derfor at forholdene ligger godt til rette for å avgiftsbelegge disse tjenestene. I tillegg fremhever departementet at det er et ønske om færrest mulige unntak og fritak i loven, samt at merverdiavgift på plastikkirurgi vil dempe etterspørselen etter dette. Det siste er det brukt en del spalteplass på i proposisjonen. Blant annet trekkes det frem økt etterspørsel, helserisiko ved injeksjoner, kroppspress blant unge og at bloggere fritt kan markedsføre denne typen tjenester.

Etter min oppfatning er det pussig at Departementet mener noe om dette, i det minste trekker det frem, ettersom det ikke kan mene noe om at forslaget øker etterspørselen etter helseturisme til utlandet. Dette har nemlig vært en hovedinnvending mot forslaget, men her viser Departementet kort til at «utfordringer med «helseturisme» [kan] ikke løses ved unntak i merverdiavgiftsloven for operasjoner og behandlinger i Norge. Departementet legger til grunn at ulemper og konsekvenser av «helseturisme» er en mer generell problemstilling, som eventuelt bør følges opp av helsemyndighetene med mer målrettede tiltak.»

### Lovendringen for alternativ behandling

Merverdiavgiftsloven § 3-3 om alternativ behandling ble i 2021 fjernet. I stedet kom det inn et nytt tredje ledd i § 3-2, som slår fast at alternativ behandling er omfattet av unntaket, forutsatt at:

- behandling inngår som en «integreert og sammenhengende» del av helsehjelp som ytes etter helsepersonelloven
- finansieres helt eller delvis av det offentlige
- tjenesten ytes av helsepersonell
- det kreves ikke særskilt vederlag for det som isolert sett utgjør alternativ behandling.

Det spørres hvor mange alternative behandlere som oppfyller disse kravene. Utfallet er trolig jevnt over avgiftsplikt for dette tjenestetilbudet. Osteopater og naprapater får imidlertid utsatt frist til 1. juli 2021 og aku-

punktører frem til 1. oktober 2021. Bakgrunnen er at regjeringen har til vurdering om disse yrkesgruppene skal kunne autoriseres etter helsepersonelloven. I så fall vil yrkesgruppene omfattes av unntaket i § 3-2 bokstav d), og de kan fortsatt omsette sine tjenester uten merverdiavgift, forutsatt at de gamle vilkårene for dette er oppfylt.

### Lovendringen for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

Avgiftsplikten, eller rettere sagt unntaket fra avgiftsplikt, er kommet til uttrykk i merverdiavgiftsloven § 3-2 annet ledd. Unntaket fra avgiftsplikt forutsetter at inngrepet er medisinsk begrunnet og ikke finansiert helt eller delvis av det offentlige.

Hva som er medisinsk begrunnet, og hva som er kosmetisk begrunnet, kan være vanskelig å avgjøre. Ett og samme inngrep kan for én person være medisinsk begrunnet, for en annen kosmetisk begrunnet. I proposisjonen eksemplifiseres dette med barn som har utstående ører og som opplever mobbing og psykiske problemer som følge av dette. Uten at det fremgår helt tydelig, er vel poenget at barna som får psykiske problemer som følge av mobbing, har en medisinsk begrunnelse for en operasjon, mens andre barn med utstående ører, som ikke får de samme psykiske problemene, men likevel ønsker operasjon, gjennomfører operasjon av kosmetiske hensyn.

På bakgrunn av sondringen mellom medisinske og kosmetiske begrunnelser er vilkåret om offentlig finansiering inntatt. Dermed vil det ikke bli nødvendig å foreta den vanskelige sondringen, hvis det bare er å slå fast at det offentlige ikke betaler.

### Tannleger må vurdere begrunnelsen

For tannhelsesektoren er offentlig finansiering imidlertid ikke et vilkår for å unnta tjenesten. Her må tannlegene vurdere om inngrepet er medisinsk- eller kosmetisk begrunnet. Av proposisjonen fremgår det at Departementet vil be Skattedirektoratet vurdere om det er hensiktsmessig med retningslinjer på dette området. Når det gjelder tannlegenes dokumenta-

sjonskrav for vurderingen, er det kun et krav om at den medisinske eller kosmetiske begrunnelsen fremkommer av diagnosen i pasientjournalen.

### Registreringsplikt og fradragsrett

Som følge av lovendringen, vil mange tilbydere av disse tjenestene få plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, om de ikke allerede er registrert fra før på bakgrunn av annen avgiftspliktig omsetning (for eksempel skjønnhetspleie).

Parallelt med registreringsplikten, følger fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Klinikker som også tilbyr unntatt kirurgi og/eller behandling, vil få delt fradragsrett og behov for å utarbeide fordelingsnøkler. Omsetning av unntatte og avgiftspliktige tjenester må i utgangspunktet antas å være representativt for bruken av anskaffelsen, som er avgjørende for fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd.

### Pass på ubetydelighetsregelen

Ettersom vilkåret i § 3-2 annet ledd for å unnta kosmetisk kirurgi også er finansiering av det offentlige, kommer nok denne gruppen av næringsdrivende til å få en vesentlig del av omsetningen innenfor avgiftsområdet. Dersom likevel noe av omsetningen skulle bli unntatt, er det viktig å være oppmerksom på femprosentregelen i § 8-2 tredje ledd, som slår fast at det ikke foreligger fradragsrett for fellesanskaffelser dersom den unntatte omsetningen er under 5 % av den samlede omsetningen.

### Fakturering

I praksis er det vanlig at tilbydere av kosmetisk kirurgi innkrever en del av vederlaget før operasjonen og resten etterpå. Her må bransjen være klar over at det med unntak av persontransport, servering, abonnemeter, leier, avgifter og lignende, ikke er tillatt å forskuddsfakturere med merverdiavgift.<sup>2</sup>

Dersom en del av vederlaget skal innkreves før operasjonen, må dette i så

2 Jf. bokføringsforskriften § 5-2-6.

fall skje ved at det innkreves et finansielt forskudd. Slike forskudd oppkreves ved at selger anmoder om innbetaling av beløpet, uten at det utstedes nummerert faktura. Fakturainstituttet er forbeholdt salg av varer og tjenester, hvilket ikke vil skje før levering. Bokføringsforskriften § 5–11 inneholder krav til dokumentasjon av det finansielle forskuddet.

Etter operasjonen skal faktura utstedes. Her vil forskuddet avregnes mot det avtalte vederlaget, og resten oppgis som fakturabeløpet. I fakturaen må hele merverdiavgiftsbeløpet spesifiseres og oppkreves. Merverdiavgiften skal periodiseres i henhold til fakturadato, som her vil være den datoen faktura utstedes, og ikke når det finansielle forskuddet er oppkrevet.

### Forholdet til utleier – frivillig registrering

Utleie av fast eiendom er unntatt merverdiavgift.<sup>3</sup> Utleiere som har avgiftspliktige leietakere, kan imidlertid frivillig registreres for utleie.<sup>4</sup> Dette innebæ-

<sup>3</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 3-11.

<sup>4</sup> Jf. merverdiavgiftsloven § 2-3.

rer at utleier fakturerer husleien, helt eller delvis med merverdiavgift, i henhold til hvor stor del av lokalet som benyttes i avgiftspliktig virksomhet.

En utleier som har sendt søknad til Skatteetaten om å bli frivillig registrert, har plikt til å fakturere alle avgiftspliktige leietakere med merverdiavgift, i den grad lokalet er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dersom lokalet benyttes i avgiftspliktig virksomhet, og partene er enige om å ikke avgiftsberegne husleien, må utleier positivt melde fra til Skatteetaten om at dette konkrete leieforholdet holdes utenfor den frivillige registreringen. Hvis ikke slik melding blir sendt og det ikke faktureres merverdiavgift, vil Skatteetaten kunne etterberegne merverdiavgift på leieforholdet og ilegge tilleggsskatt (tilleggsavgift).

### Frivillig registrering ved tilkjenne-givelse

Utleier som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men som ikke har sendt søknad om å bli frivillig registrert, har i medhold av merverdiavgiftsloven § 2–3 tredje ledd anledning til likevel å oppkreve merverdiavgift på husleien,

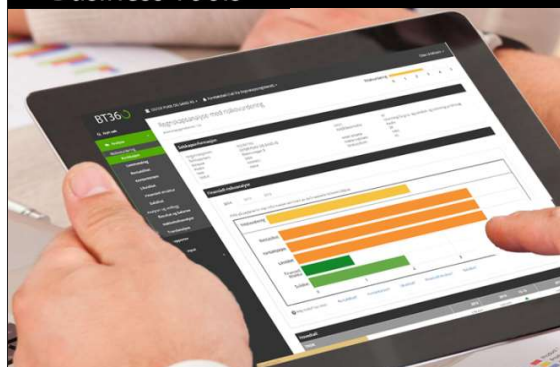
så lenge betingelsene for dette ellers er oppfylt. I tilfelle utleier benytter seg av denne muligheten, er vedkommende ansett å være registrert ved såkalt «tilkjenne-givelse». Forskjellen fra den frivillige registreringen er at utleier ikke trenger å melde fra til Skatteetaten om at husleien til den avgiftspliktige leietakeren ikke skal faktureres med merverdiavgift. Husleien kan således uten videre faktureres uten merverdiavgift.

### Lovendringens konsekvenser for utleier og leietaker

Mange alternative behandlere og kosmetiske klinikker vil nå få hele eller deler av omsetningen innenfor merverdiavgiftsloven. Som det tidligere fremgår, plikter utleier å fakturere med merverdiavgift dersom vedkommende utleier er registrert ved søknad. Dette gjelder også de arealene som benyttes om hverandre i avgiftspliktige og ikke avgiftspliktig virksomhet, såkalte «myldrearealer». Det er bare de arealene som kun benyttes i unntatt virksomhet som ikke skal avgiftsberegnes. For utleier er det derfor viktig å gå i dialog med leietaker om hvorvidt det er ønskelig å fortsette å unnta leien for merverdiavgift.

**BT360**  
Business Tools

## Effektiv konklusjonsanalyse i revisjonen!



Med verktøyet Regnskapsanalyse ser du regnskapet i et **helhetsperspektiv**, identifiserer faresignaler og legger inn dine kommentarer. Rapporten benyttes for **dokumentasjon**. Du kan effektivt vurdere utbyttekapasitet i lys av **forsvarlig egenkapital og likviditet**. Legg inn dine kommentarer til regnskapet og gi kunden en **god oppsummering**. Med dette skaper du **god kundedialog og merverdi** i revisjonsopdraget.

**BT360 er skybasert og integrert** i flere årsoppgjørprogrammer. På ett sekund er tallene overført til BT360 og analysen gjennomført. Hvis du ikke har regnskapet i et årsoppgjørprogram, kan du hente inn offentlige tall på ett sekund og legge inn regnskapstall for siste år. Uansett tallkilde - du velger rapporter med dine kommentarer. **Dataen gjenbrukes** effektivt i andre verktøy og på alle rapporter kan du få din bedrifts logo. **Det betyr høy effektivitet!**

- ✓ **Kun et tastetrykk unna** - integrert i årsoppgjørprogrammene *Maestro*, *Visma Finale* og *Cantor*
- ✓ **God innsikt og dokumentasjon**
- ✓ **Styrker rådgiverrollen**

**NÅ: Kun kr. 1990,- ut 2021\***

kontakt@bt360.no – tlf. 4000 2886

Gjelder kun medlemmer av Revisorforeningen. Pris for én bruker ekskl. mva. på BT360 Analyse.

Utleiere som er i ferd med å oppføre bygg til utleie for næringsdrivende som omfattes av lovendringen, får en annen kalkyle enn først antatt. Forutsatt at det er avtalt med leietaker at husleien faktureres med merverdiavgift, vil utleier fremover kunne fradragsføre merverdiavgift knyttet til de aktuelle lokalene, og fordelingsnøkkelen for fellesareal vil kunne bli oppjustert. Tidligere ikke-fradragsført merverdiavgift kan tas med på mva-meldingen, antagelig i den terminen hvor leieforholdet avtales omfattet av den frivillige registreringen. Dette er uansett bare et spørsmål om periodisering.

### Justeringsreglene – får de betydning for lovendringen?

Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 gjelder for såkalte kapitalvarer, og regulerer henholdsvis retten og plikten til å opp- og nedjustere merverdiavgift som følge av bruksendringer ved kapitalvaren. Det følger av merverdiavgiftsloven § 9–2 første ledd, annet punktum, at det foreligger plikt til å nedjustere fradragsført merverdiavgift dersom bruksendringen skyldes en lovendring, men at det ikke foreligger rett til oppjustering hvis en lovendring medfører økt fradragsrett. Årsaken til dette er begrunnet i forarbeidene med at det vil oppstå «en etterfølgende fradragsrett med store og uoversiktlige provenykonsekvenser».<sup>5</sup>

Ordlyden kan imidlertid tilsi at regelen er forbeholdt vedkommende som blir omfattet av lovendringer, jf. at det i bestemmelsen stadig vises til «avgiftssubjektet». Fra loven hitsettes: «Der som avgiftssubjektet får rett til fradrag for inngående merverdiavgift som følge av lovendring, har avgiftssubjektet likevel ikke rett til å justere [...]»

I forarbeidene til justeringsreglene, Ot.prp. nr. 59, så legges det i forslaget også opp til at det er avgiftssubjektet som endrer avgiftsstatus ved lovendring, som ikke kan oppjustere. Fra side 50 hitsettes: «Departementet vil derfor foreslå at en virksomhet som får rett til fradrag som følge av lovendring ikke kan justere for anskaffelser som er gjort før lovendringen trådte i kraft.»

På side 53 i Ot.prp. nr. 59, er det imidlertid inntatt et eksempel som tilsier at det ikke bare er avgiftssubjektet som ikke kan oppjustere som følge av lovendring, men også utleier: «Når det gjelder det tilfellet at leietakerens virksomhet går fra å være ikke avgiftspliktig til å bli avgiftspliktig som følge av en lovendring, vil dette som nevnt tidligere ikke gi rett til justering.»

Videre synes Skattedirektoratet i sin uttalelse av 17. februar 2009 å avskjære utleiers mulighet for oppjustering av fradragsført avgift som følge av lovendring. I uttalelsen avskjæres muligheten for oppjustering når ny leietaker nettopp har blitt avgiftspliktig som følge av lovendring, og det er denne leietakeren som danner grunnlaget for den frivillige registreringen.

### Det gir ikke mening

Slik jeg ser det, er det problematisk å praktisere § 9–2 første ledd, annet punktum i utleietilfellene, fullt ut. Et eksempel vil best illustrere dette:

Kosmetisk klinikk AS omsetter tjenester innen kosmetisk kirurgi, og leier i 2020 nyoppussede lokaler av Utleier AS. Sistnevnte har ikke fradragsført merverdiavgiften knyttet til lokalene, ettersom leietaker ikke skulle drive merverdiavgiftspliktig virksomhet i lokalene.

I 2021 trer lovendringer i kraft, og Kosmetisk Klinikk AS blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Regelen i merverdiavgiftsloven § 9–2 første ledd, annet punktum, forhindrer tilsynelatende utleier å oppjustere merverdiavgift, ettersom leietaker har endret avgiftsstatus som følge av en lovendring.

Men hva hvis leiekontrakten med Kosmetisk Klinikk AS sies opp etter lovendringen, og lokalene overtas av en annen avgiftspliktig leietaker innen samme bransje – skal ikke utleier da heller ha mulighet for oppjustering av merverdiavgiften? Man kan vanskelig være uenig i er at dersom en annen virksomhet innen en helt annen avgiftspliktig bransje overtar lokalene, for eksempel et IT-selskap, vil utleier ha rett til oppjustering.

En annen løsning kunne være å terminere leiekontrakten med opprinnelig

leietaker som ble avgiftspliktig som følge av lovendringen og inngå ny leiekontrakt, men da er nok veien til å hevde gjennomskjæring etter merverdiavgiftsloven § 12–1 ganske kort for Skatteetaten.

Det er likevel neppe holdepunkter for at justeringsrett knyttet til lokaler som har blitt benyttet av ikke-avgiftspliktig leietaker, som senere blir avgiftspliktig som følge av en lovendring, faller fullstendig bort. Heller ikke kan lovgiver ha ment at justeringsretten knyttet til et slikt lokale bare kan benyttes dersom en leietaker innen en annen avgiftspliktig bransje tar over lokalene.

### Løsningen

En mer nærliggende løsning etter mitt syn er å tolke regelen slik som jeg først var inne på, at det bare er «avgiftssubjektets» egne kapitalvarer dette gjelder for. Hvis det bare er avgiftssubjektet som ikke har rett til justering, gjelder ikke dette for den som leier ut lokaler til «avgiftssubjektet». Utleier kan etter mitt skjønn ikke være avgiftssubjektet som loven sikter til, ettersom utleier ikke er rammet av noen regelendring, i alle fall ikke dersom det er tale om en slik regelendring som er omhandlet i artikkelen her.

### Avstem med Skatteetaten

Ettersom den omhandlede lovendringen formentlig vil få betydning for en rekke utleiere, er Skatteetaten velkommen til å utale seg om rekkevidden av § 9–2 første ledd, annet punktum. Som utleier vil det uansett være å anbefale at en eventuell oppjustering i forbindelse med lovendringen, forelegges Skatteetaten for uttalelse før oppjusteringen tas med på mva-meldingen.

<sup>5</sup> Jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) s. 50.