



|                               |                                    |  |
|-------------------------------|------------------------------------|--|
| Vår dato<br>23.03.2021        | Din/Deres dato<br>08.01.2021       | Saksbehandler<br>Johan Sjaastad                    |
| 800 80 000<br>Skatteetaten.no | Din/Deres referanse<br>AR409242068 | Telefon<br>75546721                                |
| Org.nr<br>974761076           | Vår referanse<br>2021/5027028/nhj  | Postadresse<br>Postboks 9200 Grønland<br>0134 OSLO |

U.off. offl. § 13, sktfvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

WESTVIK, TORMOD SCHUMACHER  
MYRBAKKGATE 14  
3970 LANGESUND

## Org. nr. 914 554 144 - Norsk Forening For Estetisk Plastikkirurgi - veiledende svar på spørsmål om merverdiavgift - merverdiavgiftsloven (mval.) § 3-2

Vi viser til henvendelse datert 8. januar 2021. Innledningsvis ønsker vi å beklage den lange saksbehandlingstiden. Fra henvendelsen gjengis:

"Avklaring i forbindelse med Merverdiavgiftsloven §3-2.

I LOV-2020-12-21-168, basert på Prop. 1 LS (2020–2021) er det blitt vedtatt at MVA skal innføres på kosmetisk kirurgi og behandling som ikke er helt eller delvis finansiert av det offentlige f.o.m. 1.1.21. I den forbindelse er det behov for en klargjøring i forhold til hvordan leger skal forholde seg til den nye lovgivning med unntak fra momsfristak til tross for at man utfører helsetjenester som autorisert helsepersonell.

For å kunne forstå kompleksiteten i denne nye problemstillingen vil vi gjerne få sammenfatte de faktiske begrunnelser og definisjoner som eksisterer per dags dato.

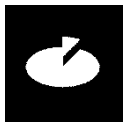
Kosmetisk kirurgi er definert på følgende måte i § 2 i forskrift 21. desember nr. 1387 om tillatelse til å utføre kosmetisk kirurgiske inngrep:

- «Kosmetisk kirurgiske inngrep i henhold til denne forskriften, er inngrep hvor kosmetiske hensyn er avgjørende indikasjon for inngrepet, dvs. inngrep som utføres i den hensikt å forandre utseendet.»

Videre konstateres det i Prop. 1 LS (2020–2021):

Vilkåret finansiert helt eller delvis av det offentlige

Som redegjort for ovenfor, kan det være krevende i det enkelte tilfellet å ta stilling til om et inngrep eller en behandling er kosmetisk eller medisinsk begrunnet. Ved at unntaket for helsetjenester bare skal omfatte medisinsk begrunnede tilfeller som finansieres helt eller delvis av det offentlige, slipper de avgiftspliktige å gjøre denne vanskelige vurderingen. Den offentlige helse- og omsorgstjenesten



må nødvendigvis vurdere dette uansett når det skal tas stilling til om inngrepet eller behandlingen skal finansieres.

All kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling utført i private klinikker uten at det er tatt stilling til rett til behandling etter pasient- og brukerrettighetsloven, vil dermed være avgiftspliktig. Helsetjenesten må altså ha besluttet at vedkommende har rett til helsehjelp for at det konkrete kosmetisk kirurgiske inngrepet eller den kosmetiske behandlingen er medisinsk begrunnet og dekkes av det offentlige helt eller delvis.

Samtidig er det slik at kosmetisk kirurgi eller behandling ikke tilhører en spesialitetsspesifikk del av private helsetjenester, selv om det er en overvekt av dette som utføres av spesialister i plastikkirurgi. Mange har den misoppfatning at alle operasjoner som foretas ved private plastikkirurgiske klinikker kun er av kosmetisk karakter. Mye av det vi gjør dreier seg om korreksjoner på kirurgi utført av andre aktører, også offentlige, samt inngrep hvor det foreligger lange ventetider i den offentlige helsetjenester hvor pasienten selv ønsker å få behandling raskere for egen regning. På den annen side er det ingen plastikkirurgiske inngrep som ikke har forandring av utseende som hovedindikasjon for at det skal utføres. Dette gjelder både offentlige og private operasjoner. Samtidig er det mange andre inngrep som må regnes som kosmetisk kirurgi eller behandling basert på offentlig vedtatt definisjon som nevnt over som også utføres av andre spesialiteter:

- Overfladisk behandling av åreknuter som ikke gir medisinske plager
- Fjerning av overflødig hud på øyelokk som ikke gir synsbesvær
- Utstående ører hos pasienter som ikke har fått dette vurdert og gjennomført ved offentlige sykehus
- Fjerning av godartede, «skjemmende» hudforandringer som ikke har blitt rettighetsvurdert av offentlige sykehus
- Neseplastikker som ikke har blitt rettighetsvurdert ved offentlige sykehus
- Arrkorreksjoner hvor problemet kun er av kosmetisk natur
- Omskjæringer av guttebarn som ikke har medisinske tilstander som tilsier at dette er medisinsk nødvendig

Denne listen er ikke uttømmende.

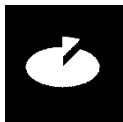
Ved at det i Prop. 1 LS slås fast at – «All kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling utført i private klinikker uten at det er tatt stilling til rett til behandling etter pasient- og brukerrettighetsloven, vil dermed være avgiftspliktig.» - betyr dette i praksis at alle pasienter som oppsøker en privatpraktiserende lege for å forandre sitt utseende, uten at pasienten først har blitt henvist til den



offentlige spesialisthelsetjenesten for rettighetsvurdering, kjøper en tjeneste som nå faller inn under Merverdiavgiftsloven §3-2 punkt 2 og dermed skal belastes med 25% MVA. Dette kravet er uavhengig av hvilken spesialitet behandlende lege innehar.

Ettersom vi som leger ikke har noen erfaring med hvordan vi skal forholde oss til innkreving og rapportering av MVA, er det viktig for oss å få avklart følgende spørsmål for å unngå feiltolking av loven.

1. Er det korrekt å tolke loven dit hen at all kirurgi med det formål å forandre utseende, uavhengig av hvem som utfører den og som ikke har blitt vurdert av offentlig helsetjeneste mtp på rett til helsehjelp, skal ilegges MVA på 25%?
2. Alle kirurgiske prosedyrer ved private klinikker baserer seg på innleid helsehjelp for å kunne gjennomføre inngrepene. Dette omfatter kirurger, anestesileger, anesthesi- og operasjonssykepleiere samt øvrig støttepersonell. Skal timene som disse fakturerer også pålegges 25% MVA i henhold til ny lov dersom prosedyren som utføres er ilagt MVA?
3. Pasienter som kommer til konsultasjon, må betale for dette hos en spesialist. Dersom man under konsultasjonen forstår at pasienten kommer med spørsmål om de er kandidat for kosmetiske prosedyrer, skal konsultasjonen da faktureres med MVA? Er det rom for at private aktører som ser pasienter uten at de har blitt vurdert i det offentlige kan gjennomføre konsultasjoner uten at disse skal ilegges MVA?
4. Dersom en pasient har vært hos en annen lege som ikke har følt seg kompetent til å utføre et inngrep som er å regne som kosmetisk (f.eks fastlege som ikke vil fjerne godartet føflekk), men ikke ble fakturert med MVA hos denne, er de da unntatt for MVA hos neste aktør, eller skal MVA etterfaktureres hos første aktør når man innser at dette er å betrakte som et kosmetisk problem som ikke helt eller delvis finansieres av det offentlige?
5. Er det slik at en kosmetisk prosedyre kan tolkes som unntatt fra krav om MVA hos én spesialist, men ikke en annen uten at det foreligger en offentlig vurdering som stadfester om dette er en behandling som helt eller delvis dekkes av den offentlige helsetjenesten? Hvis vi har forstått loven korrekt har ikke private aktører selv mulighet til å ta stilling til om kosmetisk kirurgi har medisinsk indikasjon eller ei, til tross for at det foreligger en nasjonal prioriteringsveileder?
6. Slik vi forstår den nye loven, vil all privat kirurgi som kan tolkes som kosmetisk kirurgi basert på § 2 i forskrift 21. desember nr. 1387 falle inn under §3-2 punkt 2 i lov om merverdiavgift med mindre en henvisning til offentlig instans med rettighetsvurdering har funnet sted. Det er ikke anledning for den enkelte aktør å selv ta stilling til medisinsk indikasjon uten en slik rettighetsvurdering. Dette er ikke relatert til hvilken spesialitet behandlende lege/klinikk tilhører?
  - a. Vennligst bekreft eller avkreft dette med nødvendig utvetydig argumentasjon.



Det aller mest avgjørende er å få en avklaring av hvordan MVA skal beregnes for tjenester knyttet opp mot det definerte inngrepet, spesielt med hensyn til innleid helsepersonell som i alle andre situasjoner er fritatt for MVA i henhold til §3-2 punkt 1 i lov om merverdiavgift. Per dags dato er det ingen private klinikker som har klart å tolke dette på en forståelig måte.

Vi setter pris på en rask avklaring, da mange private leger nå må sette seg inn i nye selskapsformer, regnskapsrutiner og hvordan man skal kunne føre doble regnskap ettersom så godt som alle vil ha engasjement som ikke omfattes av endringene i merverdiavgiftsloven. Alt dette bør helst være på plass før første fakturering for januar 2021 skal gjennomføres. Det er heller ikke slik at noen leger per dags dato er registrert i merverdiavgiftsregisteret for sine legetjenester. Dette må evt prioriteres for å unngå unødvendig etterfakturering av moms-belagte tjenester, både for pasienter og helsepersonell."

Det vises for øvrig til veiledende uttalelse fra skattekontoret datert 30. desember 2020 til dere.

### **Skatteetatens merknader**

Innledningsvis vil skatteetaten gjøre oppmerksom på at uttalelsen er veiledende og kun gir uttrykk for skatteetatens syn på de fremsatte spørsmål basert på fremlagt faktum. Dette innebærer at konklusjonen ikke er bindende verken for innsender eller skatteetaten.

Hovedregelen er at det er generell merverdiavgiftsplikt jf. mval. § 3-1 jf. § 1-1. Generell avgiftsplikt innebærer at det skal beregnes merverdiavgift av omsetningen med mindre det er gitt et særskilt unntak eller fritak i avgiftsregelverket.

Det følger av mval. § 3-2 første ledd at omsetning og formidling av helsetjenester er unntatt fra loven, herunder tjenester som

- a. omfattes av helse- og omsorgstjenesteloven og spesialisthelsetjenesteloven
- b. omfattes av tannhelsetjenesteloven, samt tanntekniske tjenester
- c. omfattes av folketrygdloven kapittel 5 og 10
- d. ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven
- e. ytes av bedriftshelsetjenesten

Omsetning og formidling av kosmetisk kirurgi er unntatt fra loven kun dersom inngrepet er medisinsk begrunnet og er finansiert helt eller delvis av det offentlige. Det samme gjelder kosmetisk behandling. Kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling som omfattes av første ledd bokstav b, er unntatt fra loven kun dersom inngrepet eller behandlingen er medisinsk begrunnet, jf. mval. § 3-2 andre ledd.



I forarbeidene til mval. § 3-2 annet ledd<sup>1</sup> er «kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling» definert slik:

"Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling skal etter forslaget forstås i tråd med den medisinske forståelsen av begrepet «kosmetisk». Inngrepet og behandlingen er etter forslaget kosmetisk når hensikten ved inngrepet er å endre et utseende eller en tilstand hos friske individer, der formålet er å endre et utseende eller en tilstand som i utgangspunktet er innenfor et normalområde og ikke er et resultat av en skade, sykdom eller medfødt misdannelse."

Det vises i proposisjonen også til forskrift<sup>2</sup> om tillatelse til å utføre kosmetisk kirurgi § 2 som definerer "kosmetisk kirurgiske inngrep" som:

"[...] inngrep hvor kosmetiske hensyn er avgjørende indikasjon for inngrepet, dvs. inngrep som utføres i den hensikt å forandre utseendet."

Det vises videre til Finansdepartementets [tolkningsuttalelse](#) av 25. februar 2021 hvor det påpekes at:

"Det er helsepersonell som må ta stilling til om det foreligger en normalt tilstand og hvilken medisinsk behandling som er nødvendig for å oppnå normalt tilstand. Helsepersonellets vurdering må journalføres, jf. helsepersonelloven §§ 39 og 40 samt forskrift 1. mars 2019 nr. 168 om pasientjournal §§ 4 og 8. Hva som nærmere anses som sykdom, skade eller medfødt misdannelse og som kan gi rett til helsehjelp innenfor den offentlige helse- og omsorgstjenesten, vil gi indikasjon på om det foreligger kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling eller ikke etter merverdiavgiftsloven[...]"

Basert på det ovennevnte antas det at all kirurgi med det formål å forandre utseende, uavhengig av hvem som utfører den og som *ikke er medisinsk begrunnet* ikke omfattes av unntaket i mval. § 3-2 andre ledd og følgelig er avgiftspliktig etter mval. § 3-1.

I forhold til spørsmål 3 i henvendelsen skal det bemerkes at en konsultasjon hvor det blir klart at pasienten kommer med spørsmål om de er kandidat for kosmetiske prosedyrer ikke kan sies å være en tjeneste som omfatter kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling. En slik tjeneste vil bestå av konsultasjon med lege og antas omfattet av unntaket i mval. § 3-2 første ledd bokstav d.

Det spørres i spørsmål 4 i henvendelsen hva følgene er når man først har vært hos en lege og det ikke er utført kosmetisk behandling eller kirurgi fordi legen ikke har følt seg kompetent, for så å få dette utført av en annen. Hvorvidt tjenesten er avgiftspliktig hos aktøren som utfører den kosmetiske behandlingen må vurderes konkret. Den første aktøren må vurdere hvorvidt tjenesten er avgiftspliktig eller avgiftsunntatt og den andre aktøren må gjøre det samme, uavhengig av den avgiftsmessige behandlingen til den første aktøren.

---

<sup>1</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021 punkt 9.3.5

<sup>2</sup> Forskrift 21. desember 2000 nr. 1387



### *Hvem avgjør om det er "medisinsk begrunnet"*

Det spørres i henvendelsen om en kosmetisk prosedyre kan tolkes som unntatt fra krav om MVA hos én spesialist, men ikke en annen uten at det foreligger en offentlig vurdering som stadfester om dette er en behandling som helt eller delvis dekkes av den offentlige helsetjenesten. Og om private aktører selv har mulighet til å ta stilling til om kosmetisk kirurgi har medisinsk indikasjon eller ei.

Det vises til forarbeidene<sup>3</sup>, hvor det legges til grunn at:

"kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet, tilbys ikke i den offentlige helse- og omsorgstjenesten[...]"

Videre vises det til Finansdepartementets [tolkningsuttalelse](#) av 25. februar 2021:

"Departementet antar at det også vil være enkelte behandlinger som ikke tilbys i det offentlige av ulike årsaker, f.eks. fordi de ikke er kostnadseffektive. Dersom det foreligger en tilstand utenfor normalområdet kan også slik behandling som innebærer endring av utseende, omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd. Det at man yter behandling i det private fordi det offentlige ikke tilbyr behandlingen, vil altså ikke i seg selv medføre at behandlingen blir å anse for kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling. I slike tilfeller må helsepersonellet foreta en konkret medisinsk faglig vurdering av pasientens tilstand og formålet med behandlingen. Dette vil f.eks. gjelde visse typer behandling av lipødem, åreknuter mv. Helsepersonellets vurdering må journalføres, jf. ovenfor."

Basert på det ovennevnte vil helsepersonell som er private aktører selv måtte ta stilling til om kosmetisk kirurgi er medisinsk begrunnet. Altså om det foreligger sykdom, skade eller medfødt misdannelse eller om inngrepet kun er av kosmetiske hensyn. Under forutsetning at det er medisinsk begrunnet vil tjenesten være unntatt dersom vilkåret om at tjenesten er finansiert helt eller delvis av det offentlige også er oppfylt. I motsatt fall er det en avgiftspliktig tjeneste.

I henvendelsen spørsmål 6 ønskes en bekreftelse/ avkreftelse på om all privat kirurgi som kan tolkes som kosmetisk kirurgi etter forskrift om kosmetisk kirurgi vil falle inn under unntaket i mval. §3-2 andre ledd med mindre en henvisning til offentlig instans med rettighetsvurdering har funnet sted.

Skatteetaten antar at private aktører som omsetter tjenester som er definert som kosmetisk kirurgi vil falle inn under ordlyden i mval. § 3-2 andre ledd. Hvorvidt tjenesten er unntatt eller ikke vil som tidligere nevnt være om *inngrepet er medisinsk begrunnet* og om det er *finansiert helt eller delvis av det offentlige*.

---

<sup>3</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) Skatter, avgifter og toll 2021 punkt 9.3.5 andre avsnitt



### *Underleverandører*

I henvendelsen ønskes det svar på hvorvidt innleid helsepersonell skal fakturere tjenestene sine med merverdiavgift til private klinikker som driver med kosmetisk kirurgi.

Utgangspunktet er her, som ellers i avgiftsretten, at den avgiftsmessige status for hver virksomhet vurderes isolert, jf. Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) s. 125.

Når en klinikk benytter underleverandører vil det måtte skilles mellom omsetning i to ledd. Det ene leddet mellom klinikken og kunden og det andre leddet mellom underleverandør og klinikken.

I utgangspunktet er omsetning av helsetjenester som ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven unntatt merverdiavgift, jf. mval. § 3-2 første ledd bokstav d.

Det påpekes i punkt 3-2.2 i Merverdiavgiftshåndboken for 2021 at:

"Det er en forutsetning for at unntaket skal få anvendelse at tjenesten som vedkommende helsepersonell yter er av en slik art at den naturlig faller innenfor rammen av yrkesgruppens virksomhet."

I forlengelsen av dette blir spørsmålet om en sykepleier, anestesilege mv. kan sies å levere kosmetisk kirurgi eller behandling, eller om tjenesten omfattes av unntaket i mval. § 3-2 første ledd bokstav d.

Skatteetaten mener at disse yrkesgruppene, som selv ikke leverer kirurgitjenestene til bruker/pasient, er underleverandører som er omfattet av unntaket i mval. § 3-2 første ledd bokstav d.

Forutsetningen er at tjenesten som vedkommende helsepersonell leverer er av en slik art at den naturlig faller innenfor rammen av yrkesgruppens virksomhet. Utleie av slikt helsepersonell vil være omfattet av unntaket i mval. § 3-2 femte ledd.

Samtidig vil en selvstendig næringsdrivende kirurg som eksempelvis er underleverandør til en privat klinikk være avgiftspliktig når vedkommende leverer kosmetisk kirurgi, selv om vedkommende ikke fakturerer pasientene direkte. Hvis kirurgen også foretar andre operasjoner, som faller inn under unntaket i § 3-2 første ledd, får kirurgen delt omsetning. Eksempelvis kan kirurgen drive brystrekonstruksjon etter kreftbehandling en dag, og brystforstørrelse uten medisinsk begrunnelse neste dag. Fakturaen til den private klinikken vil da inneholde noen oppdrag med avgiftsberegning, og noen uten.

For de tilfeller at sykepleierne, anestesilegene m.fl. ikke skal fakturere sine tjenester med avgift vil det for den private klinikken bli en anskaffelse uten merverdiavgift, en kostnad ved virksomheten. Når kunden faktureres for en kosmetisk operasjon skal beregningsgrunnlaget for merverdiavgift være vederlaget, herunder alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd jf. 4-2 første ledd. I siste ledd vil det derfor bli beregnet merverdiavgift av tjenesten i sin helhet.



Omsetningsobjektet er kosmetisk behandling/kirurgi. Da skal hele vederlaget avgiftsberegnes. Det er ikke anledning til å skille ut eksempelvis avgiftsunntatt sykepleie som inngår i en ellers avgiftspliktig tjeneste.

Underleverandører av tjenester må altså på selvstendig grunnlag vurdere om hver enkelt tjeneste skal anses som en unntatt helsetjeneste etter mval. § 3-2 eller en avgiftspliktig tjeneste når disse leveres til private klinikker.

Vi håper med dette at dere har fått svar på deres henvendelse. Dersom dere skulle ha ytterligere spørsmål er dere velkommen til å ta kontakt med skatteetaten igjen.

Vennligst oppgi vår referanse 2021/5027028 ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Johan Sjaastad  
skattejurist  
Brukerdialog, brukerkontakt  
Skatteetaten

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*