

De nye avgiftspliktige i helsebransjen

Fra 1. januar 2021 fikk merverdiavgiftsloven nye bestemmelser som medfører avgiftsplikt for en rekke tjenester innenfor helsebransjen som tidligere var unntatt. Som en konsekvens har en del virksomheter gått fra å være avgiftsunntatt til å bli helt eller delvis avgiftspliktig.



Spesialrevisor
Karoline Salamonsen
Skatteetaten, Divisjon innsats

Aktører som har både avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning, omtales i avgiftssammenheng som delte virksomheter. Delte virksomheter må forholde seg til mange sider av avgiftsretten, som avgrensingsproblematikk, fellesanskaffelser, fordelingsnøkler og ubetydelighetsregelen. I denne artikkelen vil vi utforske hva dette betyr i praksis.

Unntatt frem til 2021

Helsetjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftslovens (mval.) § 3-2. Et unntak innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved fakturering, og at det ikke kan kreves avgiftsmessig fradrag for relaterte kostnader. Ved innføringen av merverdiavgift (mva) på tjenester i 2001 ble unntaket for helsetjenester begrunnet med at helsetjenester hovedsakelig ytes gratis av det offentlige, og det ble antatt at å avgiftsbelegge tjenestene ikke vil gi særlig økte inntekter til staten.

Frem til 1. januar 2021 omfattet unntaket også kosmetisk kirurgi og behandling, samt alternativ behandling utført av personer med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven, og aktører registrert i det frivillige registret for utøvere av alternativ behandling. Etter lovendringen er disse tjenestene blitt avgiftspliktige, med noen få unntak, som vi skal se nærmere på.



Seniorskattejurist
Kristine Giskeødegård Moen
Skatteetaten, Divisjon innsats

Omsetning og formidling av kosmetisk kirurgi og behandling vil i det følgende bli omtalt som «kosmetiske tjenester».

Bakgrunnen for lovendringen

Unntak for merverdiavgift er i realiteten en skattefavourisering som også muliggjør en lavere pris for sluttbruker. I forarbeidene til lovendringen i 2021 la departementet vekt på at argumentene som ble brukt for å unnta helsetjenester fra merverdiavgift i 2001 ikke gjelder for de aktuelle tjenestene, og at dette tilsier at tjenestene bør behandles avgiftsmessig på lik linje med andre varer og tjenester. Kosmetiske tjenester er også avgiftspliktige i EU.

Departementet viste til at det er uheldig å favorisere kosmetiske tjenester i en tid med økende kroppspres og psykiske lidelser blant unge. Det ble også lagt vekt på at forbruket av privatfinansierte helsetjenester har økt de senere årene, spesielt er det en sterk økning i kosmetiske injeksjoner.

Alternativ behandling er blitt avgiftspliktig

Regelendringene innebærer at alternativ behandling som en hovedregel er avgiftspliktig. Det er imidlertid noen få unntak som er rettet mot den delen av alternativ behandling som er integrert i den offentlige helse- og omsorgstjenesten, som f.eks. smertelindring ved fød-

sel. Avgrensningen mellom avgiftsunntatte helsetjenester og alternativ behandling har ikke vært problematisert i like stor grad som avgrensingsproblematikken knyttet til kosmetiske tjenester. Muligens kan dette tyde på at denne avgrensningen er tydeligere.

Når er en tjeneste kosmetisk og avgiftspliktig?

Det kan være mer utfordrende å avgjøre når en tjeneste er en avgiftspliktig kosmetisk tjeneste. På mange måter kan denne vurderingen sies å være todelt. Først må det avgjøres om tjenesten er kosmetisk. Deretter må en vurdere om den kosmetiske tjenesten er avgiftspliktig etter den nye bestemmelsen.

La oss se nærmere på det første spørsmålet; hvorvidt tjenesten er kosmetisk i merverdiavgiftssammenheng. Definisjonen av kosmetiske tjenester i forarbeidene til lovendringen kan gi god veiledning i dette spørsmålet. Her defineres kosmetiske tjenester som behandling der formålet er å endre utseende eller en tilstand som i utgangspunktet er innenfor et normalområde. Behandling av en skade, sykdom eller medfødt misdannelse vil derimot ikke anses som kosmetisk, og vil heller ikke omfattes av lovendringen. Sistnevnte behandlinger er medisinsk begrunnede og vil fremdeles være avgiftsunntatt etter lovens § 3-2 første ledd.

Det er først dersom tjenesten er kosmetisk, at det må vurderes om tjenesten er avgiftspliktig etter den nye bestemmelsen. Lovteksten sier at kos-

metiske tjenester «er unntatt fra loven kun dersom inngrepet er medisinsk begrunnet og er finansiert helt eller delvis av det offentlige». Dette innebærer at det offentlige må ha vurdert den konkrete tjenesten til å være medisinsk begrunnet, og følgelig helt eller delvis finansiert tjenesten av offentlige midler, før det kan konkluderes med at tjenesten er avgiftsunntatt. Som nevnt er det utelukkende i de tilfellene hvor utseende er innenfor en normaltilstand at en slik vurdering av den offentlige helsetjenesten er nødvendig. Det kan for eksempel være tilfeller hvor pasientens utseende ikke i seg selv gir pasienten et nedsatt fysisk funksjonsnivå, men hvor pasienten opplever at utseendet utgjør en psykisk belastning.

Hvem kan gjøre disse vurderingene?

Privatklinikker må selv foreta vurderingen knyttet til hvorvidt en tjeneste er kosmetisk i merverdiavgiftssammenheng. Helsepersonells vurderinger skal journalføres. Den offentlige helse- og omsorgstjenestens vurdering av hvilke tilstander som er medisinske, og dermed gir rett til behandling etter pasient- og brukerrettighetsloven, kan gi veiledning i vurderingen.

Dersom en tjeneste er kosmetisk i avgiftsmessig forstand, skal den offentlige helsetjenestens vurdering om finansiering legges til grunn. Dersom det ikke foreligger en slik vurdering, skal tjenesten behandles som en avgiftspliktig tjeneste.

Kan en tjeneste være delvis kosmetisk?

Det vil ifølge forarbeidene ikke være mulig å dele en og samme tjeneste inn i en andel medisinsk begrunnet og en andel kosmetisk begrunnet. Er tjenesten medisinsk begrunnet, og dermed finansieres helt eller delvis av det offentlige, er den omfattet av unntaket for helsetjenester, selv om tjenesten innebærer en forandring av utseende.

Hva vil det innebære å være en avgiftspliktig virksomhet?

Etter regelverksendringen har en del aktører gått fra å være avgiftsunntatt til å bli merverdiavgiftspliktig. Som avgiftspliktig skal man ifølge hovedregelen beregne merverdiavgift ved fakturering av varer og tjenester. Ettersom merverdiavgift skal være en forbrukeravgift for sluttbruker, gis det fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det er et mål at avgiften skal virke så konkurransenøytral som mulig.

Hva om virksomheten er avgiftsmessig delt?

Noen virksomheter som tidligere har vært unntatt fra merverdiavgiftsloven, har nå blitt delte virksomheter i avgiftsmessig forstand. Dette vil blant annet gjelde klinikker som tilbyr avgiftspliktige kosmetiske tjenester, i tillegg til medisinsk begrunnet avgiftsunntatt kirurgi. I forbindelse med regelverksendringen har det blitt stilt spørsmål ved om dette innebærer at det må føres to regnskap. Det korte svaret på dette er nei.

En delt virksomhet skal fakturere med utgående merverdiavgift på de tjenestene som er avgiftspliktige. Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift på de avgiftsunntatte tjenestene. Skatteetatens erfaring er at den største avgiftsmessige utfordringen for delte virksomheter er behandling av kostnader. Ved delt virksomhet foreligger det en fradragsrett for inngående merverdiavgift utelukkende for anskaffelser som har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Dette innebærer at anskaffelser som kun brukes i avgiftspliktig virksomhet er fradragsberettiget, og anskaffelser som kun brukes i avgiftsunntatt virksomhet ikke gir rett til avgiftsmessig fradrag.

Delvis fradrag for fellesanskaffelser

I mange tilfeller brukes de samme anskaffelsene i både avgiftspliktig og

avgiftsunntatt virksomhet. I merverdiavgiftssammenheng kalles denne typen anskaffelser for fellesanskaffelser.

Fellesanskaffelser kan være kirurgisk utstyr, men også rengjøringstjenester, regnskapsføring og kontorrekvisita som kjøpes inn til hele virksomheten.

Delte virksomheter kan kreve avgiftsmessig fradrag for den delen av en fellesanskaffelse som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Merverdiavgiftsloven presiserer at fordelingen skal gjenspeile fellesanskaffelsens bruk. I praksis kan dette innebære å identifisere en hjelpestørrelse som gjenspeiler fellesanskaffelsens bruk, og fordele ved hjelp av denne. Det kan for eksempel være omsetning, areal eller medgått tid. En slik hjelpestørrelse kalles en fordelingsnøkkel.

En forenklingsregel slår imidlertid fast at fellesanskaffelser ikke skal fordeles dersom avgiftspliktig eller avgiftsunntatt omsetning normalt er under fem prosent. Over 95 % avgiftspliktig omsetning gir full fradragsrett for fellesanskaffelser. Tilsvarende gir over 95 % avgiftsunntatt omsetning ingen fradragsrett for fellesanskaffelser. Dette er et unntak fra hovedregelen om at fradragsføringen skal gjenspeile faktisk bruk, og omtales som ubetydelighetsregelen.

Hva med husleien og kostbare anskaffelser?

Hovedregelen er at utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift. Utleiere som har avgiftspliktige leietakere, kan imidlertid frivillig registrere seg, og fakturere med merverdiavgift for den delen av lokalet som benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Som en konsekvens av å bli avgiftspliktig kan frivillig registrerte utleiere nå også fakturere disse med utgående merverdiavgift. Avgiftspliktige leietakere, på sin side, kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Dersom virksomheten drives i selveide lokaler, kan de nå kreve avgiftsmessig fradrag for kostnader knyttet til disse. Det kan for eksempel kreves avgiftsmessig fradrag for kostnader knyttet til oppussing eller ombyg-

ging av lokaler som skal brukes i avgiftspliktig virksomhet. Arbeidet må imidlertid være gjennomført etter 1. januar 2021.

Kostbare anskaffelser forbrukes ofte over flere år og hvorvidt anskaffelsen brukes i avgiftspliktig virksomhet, kan endre seg over tid. Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven innebærer at en

skal justere fradragretten for betydelige anskaffelser, som definert i mval. § 9.1, andre ledd. Ved å justere fradragretten over en periode på mellom fem til ti år, i samsvar med brukerens avgiftsstatus, vil fradragretten i større grad gjenspeile bruk.

Justeringsreglene kommer likevel ikke til anvendelse dersom avgiftsstatus

endres på grunn av en lovendring. Dette gjelder både selveide og leide lokaler. Det er dermed verdt å merke seg at justeringsbestemmelsene ikke gjelder for anskaffelser gjennomført før lovendringen.

Skatteklagenemnda:

Fortsatt uakseptabel lang behandlingstid

Siden vår forrige artikkel om saksbehandlingen i Skatteklagenemnda i begynnelsen av 2021 har restansene falt noe, men saksbehandlingstiden er fremdeles altfor lang. Flere faktorer bidrar til restansene, men det er sekretariatet som er flaskehalsen.



Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner Ernst & Young Advokatfirma AS

Nytt er det at Riksrevisjonen har kommet med en detaljert rapport om saksbehandlingen på skatteområdet hvor det gis uttrykk for at det vil være «sterkt kritikkverdig» om situasjonen med lang saksbehandlingstid fortsetter.

Riksrevisjonens rapport og ny kontroll fra Sivilombudet

Riksrevisjonen har i en 79 siders rapport datert 27. oktober 2022 gitt en grundig analyse av saksbehandlingstiden i klagesaker. Riksrevisjonen konkluderer som følger:

«Koronapandemien kan ha påvirket klagebehandlingen, men Riksrevisjonen mener det vil være sterkt kritikk-



Advokat
Johannes Beck
Ernst & Young Advokatfirma AS

verdig dersom situasjonen med lang saksbehandlingstid fortsetter.

- Saksbehandlingstiden for klagesaker på skatteområdet er for lang.
- Antall ubehandlede klagesaker og andelen eldre saker er fortsatt for høy i sekretariatet for Skatteklagenemnda.
- Lang saksbehandlingstid har flere uheldige konsekvenser, både for den enkelte skattepliktige og staten.
- Iverksatte tiltak har ikke sikret en tilfredsstillende klagebehandling på skatteområdet.»

I tillegg til kraftsalven fra Riksrevisjonen, har Sivilombudet også gjentatt sin kritikk av saksbehandlingstiden. I en uttalelse fra 16. oktober 2019 uttalte

Ombudsmannen at den «... ser svært alvorlig på situasjonen med den lange saksbehandlingstiden ved skattekontorene og i Skatteklagenemnda.» I en ny uttalelse 16. desember 2022 påpekes at «det vil kunne ta flere år før saksbehandlingstiden oppfyller lovens krav», og at «det er svært kritikkverdig dersom dagens situasjon vedvarer». Dessuten fremheves det at lang saksbehandlingstid kan medføre at endringsadgang bortfaller og at uriktige vedtak blir stående, eksempelvis ved saker der det gis mer prinsipielle avklaringer. Det foreslås at lempningsregelen i skatteforvaltningsloven § 9-9 kan benyttes for å avhjelpe situasjonen, og at fristregelen for endring av uriktige vedtak utredes.

Utfallet av klagesaker

I henhold til Skatteetatens årsrapport behandlet Skatteklagenemnda i 2021