



Brug af afgørelser
domme kendelser
mv.

Vis alle afgørelser

Domme fra
Højesteret

Domme fra Østre
Landsret

Domme fra Vestre
Landsret

Domme fra
byretterne

Se afgørelser fra
Landsskatteretten

Afgørelser og
bindende
forhåndsbeskeder
fra Ligningsrådet

Afgørelser og
bindende svar fra
Skatterådet

Afgørelser og
meddelelser fra
Skatteministeriet
Departementet

Afgørelser og
meddelelser fra Told
og Skattestyrelsen

Styresignaler

SKAT-meddelelser

Appelliste

Henvisninger: SKM-
TfS-MomsMail

Afgørelsesdatabasen

Brug af afgørelser
domme kendelser
mv.

Vis alle afgørelser

Domme fra
Højesteret

Domme fra Østre
Landsret

Domme fra Vestre
Landsret

Domme fra
byretterne

Momsfritagelse af anden egentlig sundhedspleje - styresignal

Her står du: [Juridisk information](#) > [Afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser mv.](#) > 2010

Momsfritagelse af anden egentlig sundhedspleje - styresignal

Dokumentets dato	03 mar 2010
Dato for offentliggørelse	04 mar 2010 10:41
SKM-nummer	SKM2010.173.SKAT
Myndighed	SKAT, Jura og Samfundsøkonomi
Sagsnummer	09-057869
Dokumenttype	Styresignal
Overordnede emner	Moms og lønsumsafgift
Emneord	Anden egentlig sundhedspleje, momsfritagelse
Resumé	

For at en ydelse kan anses for momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, skal der været tale om en behandling, og ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv. Begge betingelser skal være opfyldt samtidig.

Der vil være tale om en behandling i de tilfælde, hvor ydelsen har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier). Ydelsen vil blive anset for leveret som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv, når udøveren har de krævede faglige kvalifikationer.

Reference(r)
Momsloven § 13, stk. 1, nr. 1.

Henvisning
Momsvejledningen 2010-1 **D.11.1.**
■ Yderligere oplysninger - [klik her](#).

Sammenfatning

For at en ydelse kan anses for momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, skal der været tale om en behandling, og ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv. Begge betingelser skal være opfyldt samtidig.

Der vil være tale om en behandling i de tilfælde, hvor ydelsen har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier).

**Se afgørelser fra
Landsskatteretten****Afgørelser og
bindende
forhåndsbeskeder
fra Ligningsrådet****Afgørelser og
bindende svar fra
Skatterådet****Afgørelser og
meddelelser fra
Skatteministeriet
Departementet****Afgørelser og
meddelelser fra Told
og Skattestyrelsen****Styresignaler****SKAT-meddelelser****Appelliste****Henvisninger: SKM-
TfS-MomsMail****Afgørelsesdatabasen****Vis udskrift**

Ydelsen vil blive anset for leveret som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv, når udøveren har de krævede faglige kvalifikationer.

Det understreges, at der skal foretages en konkret vurdering af, hvorvidt de to betingelser er opfyldt, for hver enkelt ydelse.

Endelig bemærkes det, at såfremt en ydelse ikke anses for at opfylde betingelserne, så kan den alligevel anses for omfattet af momsfratagelsen, såfremt den leveres som en biydelse eller i nær tilknytning til en selvstændigt momsfrataget hovedydelse.

Baggrund og problemstilling

Hospitalsbehandling og lægevirksomhed er momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Af bestemmelsen fremgår det, at momsfratagelsen bl.a. omfatter kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje, samt tandlæge- og anden dental virksomhed.

Momsfratagelsen af ydelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, har i praksis været forbundet med væsentlige afgrænsningsvanskeligheder. Dette skyldes bl.a., at markederne for skønhedskirurgi, wellness, alternativ behandling mv. er vokset betydeligt og forskelligheden af de udbudte ydelser er blevet større.

SKAT finder derfor anledning til at præcisere de overordnede betingelser for momsfratagelse af disse ydelser nærmere i lyset af retspraksis på området, herunder specielt de seneste kendelser fra Landsskatteretten.

Det understreges, at der i hvert enkelt tilfælde skal foretages en konkret vurdering af, om betingelserne for momsfratagelse er opfyldt. Under hensyn til mangfoldigheden af ydelser indenfor det sundhedsmæssige område, vil dette styresignal blive suppleret af styresignaler, der omhandler fortolkningen af betingelserne indenfor enkelte fagområder af det sundhedsmæssige område.

Det retlige grundlag

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, er følgende varer og ydelser fritaget for moms:

"1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed."

Bestemmelsen er baseret på momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b og c.

Momsfratagelsen af "anden egentlig sundhedspleje" i momsloven er en implementering af momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c, hvoraf det fremgår:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

....

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat."

I retspraksis er der ved flere lejligheder blevet taget stilling til rækkevidden af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, og den bagvedliggende direktivbestemmelse.

Fra EF-domstolens retspraksis skal især fremhæves dommene sag C-384/98 (Rosenmayr), sag C-307/01 (Peter d' Ambrumenil), og sag C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler).

Fra senere dansk retspraksis er især Landsskatterettens afgørelser i sagerne offentliggjort i [SKM2006.62.LSR](#), [SKM2006.61.LSR](#), [SKM2008.248.LSR](#), [SKM2009.662.LSR](#), [SKM2009.726.LSR](#) og [SKM2010.155.LSR](#), samt Skatterådets afgørelse offentliggjort i [SKM2008.490.SR](#) relevante.

SKATs opfattelse

To betingelser skal være opfyldt, førend en ydelse kan anses for omfattet af momsfritagelsen af anden egentlig sundhedspleje:

1. ydelsen skal kunne karakteriseres som en behandling
2. ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv

Det bemærkes, at begge betingelser skal være opfyldt samtidig. Se eksempelvis Landsskatterettens kendelse [SKM2009.726.LSR](#).

Momsfritagelsen fortolkes - som alle øvrige momsfritagelser - indskrænkende, idet den er en undtagelse til det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres af en afgiftspligtig person mod vederlag.

1. Behandling

Det er alene behandling af personer med henblik på at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier), der er omfattet af momsfritagelsen, jf. bl.a. EF-domstolens dom i sag C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler).

Momsfritagelsen omfatter dermed alene ydelser, som har et terapeutisk formål. Kravet til det terapeutiske formål, som ydelserne skal forfølge, er det samme uanset hvilket behandlingsområde, der er tale om, og uanset hvem udøveren er.

Sundhedsydelser, der retter sig mod at forbedre en persons generelle sundhedstilstand/velvære, kan ikke anses for at være behandling. Eksempelvis er motion, wellness mv. som udgangspunkt ikke omfattet af momsfritagelsen. Det er således en forudsætning, at ydelserne relaterer sig til en persons konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed, jf. [SKM2008.490.SR](#).

Det bemærkes, at den valgte behandling efter en lægefaglig vurdering skal være egnet til at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede den konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed.

Udføres behandlingen af en læge vil betingelsen som udgangspunkt være opfyldt. Dette samme vil være tilfældet, hvis behandlingen udføres med baggrund i en skriftlig henvisning fra en læge eller hvis Sundhedsstyrelsen anbefaler netop den behandling af den pågældende sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed.

Er den pågældende behandling dækket af den offentlige sygesikring vil det endvidere kunne tages som udtryk for, at den pågældende behandling i de fleste tilfælde efter en lægefaglig vurdering er egnet til at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede den konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed.

Det skal understreges, at der for hver enkelt ydelse skal foretages en konkret vurdering, hvor ingen af de nævnte kriterier kan anses for absolutte betingelser. Opfyldes ingen af disse kriterier, vil en ydelse således alligevel kunne anses for en behandling i momsfrigtagelsens forstand, hvis der kan fremlægges tilstrækkelig lægefaglig dokumentation herfor.

2. Led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv

Hvis det kan konstateres, at en tjenesteydelse må anses for en behandling, skal det vurderes, om denne leveres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv. Dette er som udgangspunkt tilfældet, hvis udøveren har de krævede faglige kvalifikationer.

Hvilke faglige kvalifikationer, der kræves, skal vurderes i forhold til den ydelse, som leveres af udøveren.

Ved afgørelsen lægges der afgørende vægt på de krav, som stilles til udøverne i henhold til lovgivningen på det sundhedsmæssige område (autorisationsloven), samt generelle og konkrete udtalelser fra Sundhedsstyrelsen.

Uddannelseskravene mv. angivet i TfS1999.477 om zoneterapeuter, TfS1999.736 om alternative behandlere, TfS1999.833 om heilpraktikere, TfS1999.889 om alternative behandlere indenfor det psykoterapeutiske område, SKM2003.270 om fodplejere og **SKM2007.327.SKAT** om akupunktører er således fortsat gældende, idet leverandørens opfyldelse af disse krav medfører, at den pågældende ydelse som udgangspunkt anses for leveret som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv.

Det skal imidlertid understreges, at uanset udøveren har de krævede faglige kvalifikationer, så skal hver enkelt ydelse sideløbende opfylde behandlingskravet.

Kravet til udøverens kvalifikationer knytter sig til selve udøveren og ikke til dennes eventuelle virksomhed som sådan. Hvis en udøver driver en klinik eller lign., er momsfrigtagelsen i relation til en konkret ydelse betinget af, at den, der udfører selve ydelsen/behandlingen, er kvalificeret til at udføre den pågældende behandling. Det vil sige, at såfremt der antages medhjælp, som ikke opfylder kravene, vil det kunne få betydning for momsfrigtagelsen af den konkrete behandling.

Vurderingen af betingelserne

Det er SKAT, der har kompetencen til at tage stilling til, om de to betingelser i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, er opfyldt. SKAT er derfor ikke forpligtet til at indhente en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen eller lignende myndigheder i forbindelse med, at man træffer en afgørelse om, hvorvidt en ydelse er omfattet af momsfrigtagelsen. Se **SKM2008.248.LSR**.

Biydelse- og ydelser i nær tilknytning til anden egentlig sundhedspleje

Hvis en ydelse ikke i sig selv kan anses for at opfylde betingelserne for momsfratagelse af anden egentlig sundhedspleje, kan ydelsen alligevel momsfratages, hvis den må anses for at være en biydelse til en momsfrataget hovedydelse.

En ydelse er en biydelse til en hovedydelse, når biydelsen ikke udgør et mål i sig selv for den gennemsnitlige forbruger, men blot et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte tjenesteyderens hovedydelse.

Se EF-domstolens dom i sagen C-349/96 (Card Protection Plan Ltd.).

En momspligtig ydelse kan endvidere momsfratages, hvis den leveres i nær tilknytning til en ydelse, som opfylder betingelserne for momsfratagelse.

En ydelse kan anses for leveret i nær tilknytning til en momsfrataget ydelse, hvis den er uomgængeligt nødvendig for at opnå formålet med den momsfratagne ydelse.

Se EF-domstolens dom i sagen C-76/99 (Kommissionen mod Frankrig).

Sammensatte leverancer

Består en leverance af flere ydelser, skal hver ydelse vurderes individuelt i relation til betingelserne for momsfratagelse af anden egentlig sundhedspleje. Se **SKM2008.490.SR**.

Konstateres det, at nogle af ydelserne ikke opfylder betingelserne, skal det vurderes, om de alligevel kan anses for momsfratagne i henhold til principperne om "i nær tilknytning til" og "hovedydelse/biydelse".

Er der herefter fortsat ydelser, der må anses for momspligtige, skal disse faktureres særskilt, således at de momspligtige ydelser faktureres for sig og de momsfratagne for sig.

Det samme er tilfældet, hvis en sundhedsvirksomhed leverer sundhedsydelser, som opfylder betingelserne for momsfratagelse, og sundhedsydelser, som ikke opfylder betingelserne for momsfratagelse.

Gyldighed

I det omfang dette styresignal giver anledning til en skærpet fortolkning af momsfratagelsen i forhold til det i Momsvejledningen 2010-I, afsnit **D.11.1** anførte, har styresignalet alene fremadrettet virkning fra den 1. juli 2010.

Tilbage | Til Top