

- [BORGER](#)
- |
- [VIRKSOMHED](#)
-  [LOG PÅ](#)

TastSelv Borger

- [Log på med NemID](#)
- [Log på med TastSelv-kode](#)
- [Log på med autorisation](#)
-
- [Bestil kode](#)
-

TastSelv Erhverv

- [Log på med NemID eller medarbejdersignatur](#)
- [Log på med TastSelv-kode](#)
-
- [Bestil kode](#)
-
- [Se driftsmeddelelser for TastSelv Erhverv](#)

Her står du: [Juridisk information](#) > [Afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser mv.](#) > [2012](#)
Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskrevet - styresignal

Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskrevet - styresignal

Dokumentets dato 01 mar 2012

Dato for offentliggørelse 12 mar 2012 08:29

SKM-nummer SKM2012.155.SKAT

Myndighed Skatteministeriet

Sagsnummer 2010-251-0441

Dokument type Styresignal

Overordnede emner Moms og lønsumsafgift

Emneord Momsfritagelse - sundhedsydelse - uddannelseskrav

Resumé For at en ydelse kan anses for momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, skal der være tale om en behandling (behandlingskravet), og ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv (uddannelseskrevet). Se [SKM2010.173.SKAT](#)

Uddannelseskrevet er opfyldt, når behandleren har de nødvendige faglige kvalifikationer til at levere den konkrete behandling.

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

Herved forstås, at behandleren enten skal have opnået en autorisation eller have gennemgået en uddannelse bestående af minimum 660 undervisningstimer, hvoraf minimum de 250 undervisningstimer skal være inden for den primære behandlingsform.

Styresignalet opstiller endvidere retningslinjer for, hvilken dokumentation den enkelte behandler skal kunne fremlægge for, at uddannelseskravet kan anses for opfyldt. Styresignalet skærper herved SKATs administrative praksis på området.

Reference(r) Momsloven § 13, stk. 1, nr. 1
Henvisning Den Juridiske Vejledning 2012-1, afsnit D.A.5.1.5

Sammenfatning

For at en ydelse kan anses for momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, skal der være tale om en behandling (behandlingskravet), og ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv (uddannelseskravet). Se [SKM2010.173.SKAT](#)

Uddannelseskravet er opfyldt, når behandleren har de nødvendige faglige kvalifikationer til at levere den konkrete behandling.

Herved forstås, at behandleren enten skal have opnået en autorisation eller have gennemgået en uddannelse bestående af minimum 660 undervisningstimer, hvoraf minimum de 250 undervisningstimer skal være inden for den primære behandlingsform.

Styresignalet opstiller endvidere retningslinjer for, hvilken dokumentation den enkelte behandler skal kunne fremlægge for, at uddannelseskravet kan anses for opfyldt. Styresignalet skærper herved SKATs administrative praksis på området.

Baggrund og problemstilling

SKAT har gennemført et landsdækkende indsatsprojekt, hvor man bl.a. har vejledt alternative behandlere i relation til momsfratagelse af sundhedsydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Der har i den forbindelse vist sig et behov for, at uddannelseskravene som gengivet i TfS1999.477 (zoneterapeuter), TfS1999.736 (alternative behandlere), TfS1999.833 (heilpraktikere) og TfS1999.889 (psykoterapeuter), ændres og uddybes nærmere. Det skyldes bl.a., at udbuddet af forskellige former for uddannelser er vokset væsentligt siden offentliggørelserne af disse retningslinjer, samt at der bl.a. af Landsskatteretten er afsagt en række kendelser, som har betydning for de krav, der stilles til uddannelsen af behandlere, der kan levere momsfratagne sundhedsydelser.

Skatteministeriet har valgt at lave ét samlet styresignal, som nærmere beskriver kravene til den uddannelse, som behandlere skal have gennemgået, for at kunne levere momsfratagne sundhedsydelser.

Kravene skal i overensstemmelse med formålet bag momsfratagelsen af sundhedsydelser sikre, at alene behandlinger udført af behandlere med tilstrækkelig sundhedsmæssig ekspertise omfattes af momsfratagelserne. Dette formål er bl.a. fremhævet af EU-domstolens dom i sag C-443/04, Solleveld.

Dette styresignal har været i høring hos flere foreninger af alternative behandlere, ligesom Sundhedsstyrelsen har haft styresignalet i høring.

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

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

anden dentalvirksomhed."

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

To betingelser skal være opfyldt samtidig førend en konkret ydelse kan momsfrtages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1:

1. Et behandlingskrav. Det betyder, at sundhedsydelsen skal kunne karakteriseres som en behandling.
2. Et uddannelseskrav. Det betyder at sundhedsydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv.

Vedrørende behandlingskravet bemærkes det, at det kun er ydelser, der har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier), der er omfattet af momsfrigtagelsen. Som eksempler på sygdomme, eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder kan nævnes, allergi, astma, smerter, fobier, depressioner, myoser, rygsmerter mv.

Behandlinger inden for livsfilosofier, skønhedspleje, personligt velvære, personlig udvikling, meditation, drømmetydning, clairvoyance, mv. kan ikke momsfrtages.

Vedrørende uddannelseskravet bemærkes det, at denne betingelse anses for opfyldt, hvis behandleren har de krævede faglige kvalifikationer.

At begge betingelser skal opfyldes for hver enkelt ydelse fremgår af administrativ praksis, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelse offentliggjort i [SKM2009.662.LSR](#), samt Skatteministeriets styresignal [SKM2010.173.SKAT](#).

Skatteministeriets opfattelse

Uddannelseskravet betyder, at der kun kan indrømmes momsfrigtagelse af behandlinger, der udføres af tjenesteydere, der har de krævede faglige kvalifikationer, jf. bl.a. EF-domstolens dom i sagen C-141/00, Ambulanter Pflagedienst Kügler.

Dette betyder, at ikke enhver sundhedsydelse er momsfrigtaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til behandlerens faglige uddannelse, jf. bl.a. EF-domstolens dom i sag C-443/04, Solleveld.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, derfor forudsætter, at behandleren besidder de nødvendige faglige kvalifikationer for at levere netop den konkrete ydelse.

Det bemærkes, at uddannelseskravet skal være opfyldt for den enkelte behandler. Opfylder eksempelvis en ansat i en klinik ikke uddannelseskravene, er behandlinger udført af den ansatte momspligtige.

Uddannelseskravet

1. Autorisation

Hvis en person har opnået autorisation i henhold til autorisationslovens

- kapitel 8 om læger
- kapitel 11 om tandlæger
- kapitel 12 om kiropraktorer
- kapitel 13 om sygeplejersker
- kapitel 14 om jordemødre
- kapitel 15 om ergoterapeuter
- kapitel 16 om fysioterapeuter
- kapitel 18 om kliniske diætister

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

- kapitel 21 om tandteknikere
- kapitel 22 om tandplejere
- kapitel 23 om optikere
- kapitel 24 om fodterapeuter
- kapitel 24a om social- og sundhedsassistenter

vil personen opfylde uddannelseskravet, idet behandleren herved besidder de tilstrækkelige faglige kvalifikationer til at levere sundhedsydelse indenfor det fagområde, som behandleren er autoriseret indenfor.

Det betyder i praksis, at er behandleren autoriseret fysioterapeut, så anses behandlerens fysioterapeutiske ydelser for leveret som led i udøvelsen af lægegering eller dertil knyttede erhverv, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, og uddannelseskravet er dermed opfyldt.

Efter samme principper betyder det derfor ligeledes, at har man eksempelvis opnået autorisation som sygeplejerske, så kan man ikke levere eksempelvis akupunkturydelser momsfrit.

2. Godkendt uddannelse

2.1. Uddannelseskrav

Hvis en behandler ikke har en autorisation, så er det en forudsætning for at opfylde uddannelseskravet i relation til en momsfritagelse, at behandleren har gennemgået et uddannelsesforløb bestående af minimum 660 undervisningstimer, hvoraf følgende som minimum skal indgå:

- Anatomi/fysiologi 200 undervisningstimer
- Sygdomslære/farmakologi 100 undervisningstimer
- Den primære behandlingsform 250 undervisningstimer
- Klinikvejledning/klientbehandling 10 undervisningstimer
- Øvrig sundhedsfaglig undervisning 100 undervisningstimer

For så vidt angår psykoterapi vil undervisningstimerne i anatomi/fysiologi og sygdomslære/farmakologi skulle erstattes af undervisningstimer i den primære behandlingsform, herunder eksempelvis i teoretisk uddannelse inden for det psykoterapeutiske område, egenerapi og modtagelse af supervision.

Alle undervisningstimerne skal være relevante for behandling eller forebyggelse af sygdomme. Det betyder, at eksempelvis undervisning i mersalg, salgopsykologi, markedsføring, personlighedsudvikling mv. ikke kan falde ind under ovennævnte kategorier.

Det er endvidere en forudsætning, at alle undervisningstimerne skal være rettet mod det formål, at der opnås et højere fagligt niveau for kursisten. Eksempelvis kan gennemførelsen af det samme kursusmodul på 25 undervisningstimer to gange ikke medregnes med 50 undervisningstimer, men alene 25 undervisningstimer.

Det bemærkes, at opfyldelse af uddannelseskravene for at opnå den beskyttede titel "Registreret Alternativ Behandler" ikke nødvendigvis er de samme uddannelsesmæssige krav, som stilles til momsfritagelse.

2.1.1. Den primære behandlingsform

De nødvendige undervisningstimer i den primære behandlingsform betyder, at hvis man agter at levere eksempelvis akupunktur, så skal uddannelsesforløbet minimum omfatte 250 undervisningstimer i akupunktur eller fag, som er meget snævert forbundet hermed.

Dette krav er understreget af Landsskatteretten i kendelsen [SKM2010.502.LSR](#).

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

De primære behandlingsformer

Af primære behandlingsformer kan nævnes akupunktur, zoneterapi, massage, heilpraktik, psykoterapi, ernæringsterapi mv.

Ydelser udenfor den primære behandlingsform

Ønsker behandleren at levere ydelser, der hører ind under en anden primær behandlingsform momsfrit, så må behandleren supplere sin uddannelse med minimum 250 undervisningstimer indenfor den anden primære behandlingsform. I modsat fald skal der betales moms af disse behandlinger. Det samme gælder for en behandler, der har opnået en autorisation, men som ønsker at levere momsfritagne sundhedsydelser, der falder uden for autorisationen.

En behandler kan dog levere supplerende ydelser, der ikke falder ind under den primære behandlingsform, til en momsfritagen ydelse uden, at disse supplerende ydelser bliver anset for momspligtige. Eksempelvis vil en akupunktør kunne supplere akupunktoren med rygmassage uden at dette påvirker momsfritagelsen af den samlede ydelse. Det er en forudsætning at de supplerende ydelser udgør en mindre del af den samlede ydelse, samt at den supplerende ydelse har en form for relevans for behandlingen.

Kun ydelser, der er egnet til at forebygge, diagnosticere mv.

Det skal understreges, at det, som anført i [SKM2010.173.SKAT](#), kun er de af behandlerens ydelser, der efter en lægefaglig vurdering er egnet til at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede den konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed, som omfattes af momsfritagelsen.

Opfylder man for eksempel uddannelseskravene med akupunktur som den primære behandlingsform, så er det kun de akupunktur-ydelser, som efter en lægefaglig vurdering er egnet til at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede den konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed, der omfattes af momsfritagelsen.

Med lægefaglig vurdering menes i denne forbindelse ikke en lægehenvielse eller lægeerklæring, men i stedet en vurdering foretaget af den enkelte behandler, som opfylder uddannelseskravene. Det bemærkes dog, at SKAT i særlige tvivlstilfælde vil kunne kræve den lægefaglige vurdering understøttet af en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen med henblik på at dokumentere den valgte behandlings egnethed.

Det skal understreges, at denne begrænsning i omfanget af momsfritagelsen alene tager sigte på at udeholde ydelser fra momsfritagelsen, der er åbenlyst uegnede til at behandle/helbrede den konkrete sygdom.

Det betyder i praksis, at akupunktur-ydelser leveret til patienter, der lider af muskelsmerter, migræne mv. er omfattet af momsfritagelsen. Ydelser leveret af en akupunktør med henblik på at behandle eksempelvis diabetes, kræft mv. omfattes ikke af momsfritagelsen. Med behandle menes hermed helbrede, idet lindring af symptomer, bivirkninger og behandling af følgesygdomme til kræft vil kunne falde ind under momsfritagelsen.

Da det ikke er muligt at opstille mere præcise retningslinjer for, hvilke sundhedsydelser, der kan leveres indenfor rammerne af de forskellige primære behandlingsformer, kan virksomheden i tvivlstilfælde eventuelt forsøge at indhente udtalelse fra Sundhedsstyrelsen eller anmode SKAT om et bindende svar.

2.1.2. Øvrig sundhedsfaglig undervisning

Dette krav skal forstås meget bredt, men undervisningstimerne skal have en vis relevans for den primære behandlingsform. Der kan her være tale om undervisning i psykologi, introduktion til beslægtede behandlingsformer mv.

2.1.3. Undervisningstimer

Alle undervisningstimer i relation til opfyldelsen af uddannelseskravet skal være på mindst 45 minutter. Det bemærkes endvidere,

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskrevet - styresignal

at der i et uddannelsesforløb med eksempelvis undervisning fra kl. 8 til kl. 16 maksimalt kan være 8 undervisningstimer pr. dag, da der for hver undervisningstime fragår 15 minutter til pauser.

2.1.4. Eksamen

Er der tale om et uddannelsesforløb på samme uddannelsesinstitution, skal alle større, selvstændige fag afsluttes med en eksamen. I relation til kravet om minimum 660 undervisningstimer betyder det, at der mindst skal afholdes selvstændig eksamen i fagene anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi og den primære behandlingsform.

Er der tale om supplerende kurser eller en sammenstyknig af forskellige kurser, skal hvert enkelt kursus afsluttes med en eksamen. Omfanget af de afholdte eksamener skal stå i rimeligt forhold til fagets/kursets faglige omfang. Der skal herved foretages en konkret vurdering, hvor det alene er formålet at udelukke tilfælde, hvor eksempelvis et kursus af 3 måneders varighed afsluttes med en simpel afkrydsningstest med 10 spørgsmål.

Alle eksamener skal være bestået.

2.1.5. E-learning/selvstudier

Undervisningstimerne kan godkendes når disse tages ved e-learning. Det er dog en forudsætning herfor, at

- alle fagene afsluttes med eksamen, som skal tages ved personligt fremmøde. Se også 2.1.4 Eksamen
- fagene ikke har et sådant indhold af praktiske øvelser, at e-learning er åbenlyst uegnet til formålet

Ingen af de angivne uddannelseskrav vil opfyldes ved udannelse i form af selvstudier.

Ingen af de angivne uddannelseskrav vil kunne opfyldes ved udannelse i form af selvstudier.

2.2. Uddannelsesforløbets sammensætning

2.2.1. Én uddannelsesinstitution

Som udgangspunkt skal der være tale om ét samlet uddannelsesforløb tilknyttet og/eller udbudt af samme uddannelsesinstitution.

2.2.2. Flere uddannelsesinstitutioner

Kravet om minimum 660 undervisningstimer kan også opfyldes ved at supplere et uddannelsesforløb med ekstra kurser fra andre uddannelsesinstitutioner. Det er også muligt, at stykke et helt uddannelsesforløb sammen af kurser udbudt af forskellige uddannelsesinstitutioner. Når denne metode anvendes gælder der følgende betingelser for at sikre, at der opnås de nødvendige faglige kvalifikationer:

- den samlede uddannelse skal repræsentere et progressivt forløb, hvor ingen kurser med samme faglige indhold kan indgå mere end én gang
- hvert enkelt kursus skal afsluttes med en eksamen

2.3. Dokumentationskrav til den gennemførte uddannelse

Behandleren skal for at opfylde uddannelseskravene kunne dokumentere følgende:

- Uddannelsesudbyderens navn, hjemsted og kontaktoplysninger
- At den pågældende behandler har deltaget i undervisningsforløbet.
I dette tilfælde vil det som oftest være tilstrækkeligt, at behandlerens navn fremgår af et eventuelt eksamensbevis, diplom eller lign. I særlige tvivlstilfælde kan dokumentation for, at der er sket betaling for deltagelse i forløbet være nødvendig.

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

- Uddannelsens faglige indhold
Dette kan dokumenteres ved at fremlægge kursusbeskrivelser, udbudsmateriale, undervisningsmateriale, kursusprogram mv. Det skal således være muligt at identificere, hvorvidt de pågældende undervisningstimer relaterer sig til eksempelvis anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi eller den primære alternative behandlingsform.
- Antal undervisningstimer
Det skal tydeligt fremgå af dokumentationen, hvor mange undervisningstimer forløbet omfatter, herunder hvilket fagområde de enkelte undervisningstimer vedrører.
- Deltagelse i og beståelse af eksamen, når eksamen har været afholdt
Fælles for den fremlagte dokumentation gælder, at disse skal foreligge på dansk/engelsk eller i autoriseret dansk/engelsk oversættelse.

3. Ingen autorisation eller godkendt uddannelse

Er der tale om en uddannelse, som hverken opfylder betingelserne under "1. Autorisation" eller "2. Godkendt uddannelse" vil momsfrigtagelse alene kunne ske, hvis behandleren kan fremlægge en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen, hvoraf det fremgår, at behandleren besidder tilstrækkelige faglige kvalifikationer til at udføre den pågældende behandling.

Gyldighed

Styresignalet er en skærpelse af de dokumentationskrav, som er beskrevet i Den Juridiske Vejledning 2011-2, afsnit [D.A.5.1.5](#) og i skattemeddelelserne TfS1999.477, TfS1999.736, TfS1999.833 og TfS1999.889.

Styresignalet er derfor først gældende fra den 1. juli 2012.

TfS1999.477, TfS1999.736, TfS1999.833 og TfS1999.889 ændres med dette styresignal.

Ikrafttrædelse, dispensation og overgangsperiode

Dispensation opnået i 1999

Behandlere, som har opnået dispensation i henhold til TfS1999.736, TfS1999.833 og TfS1999.889 kan også efter ikrafttrædelsen af dette styresignal levere momsfrigtne sundhedsydelser i henhold til denne dispensation.

Disse behandlere omfattes derfor ikke af dette styresignal.

Dispensationen betød, at alternative behandlere, som ikke opfyldte uddannelseskravene den 1. juli 2000 kunne blive momsfrigtaget, hvis de inden den 31. december 2000, havde gennemført et samlet uddannelsesforløb på 400 timer inden for fagene:

- Anatomi/fysiologi
- Sygdomslære/farmakologi
- Den primære alternative behandlingsform

Dispensation ved mindst 5 års erhvervs erfaring

Behandlere, der den 1. juli 2012 har drevet virksomhed med levering af momsfrigtne sundhedsydelser som hovederhverv i *mindst 5 år*, kan fortsætte med at levere momsfrigtne sundhedsydelser også efter ikrafttrædelsen af dette styresignal.

Det er en betingelse, at behandlerne opfylder betingelserne for momsfrigtagelse efter den hidtidige administrative praksis, som er gengivet i Den juridiske vejledning 2011-2, afsnit [D.A.5.1.5](#). Det vil sige, at man opfylder et uddannelseskrav på 660 timer med 250 timer inden for den primære behandlingsform og et behandlingskrav.

SKAT: Anden egentlig sundhedspleje - uddannelseskravet - styresignal

Disse behandlere omfattes derfor ikke af dette styresignal.

Overgangsperiode ved mindre end 5 års erhvervs erfaring

Behandlere, der den 1. juli 2012 har drevet virksomhed med levering af momsfrigitte sundhedsydelser som hovederhverv i mindre end 5 år eller som har drevet virksomheden som bierhverv, kan fortsætte med at levere momsfrigitte sundhedsydelser frem til den 30. juni 2013

Disse behandlere skal ligeledes opfylde betingelserne for momsfrigivelse efter den hidtidige administrative praksis, som er gengivet i Den juridiske vejledning 2011-2, afsnit [D.A. 5.1.5](#). Det vil sige, at man opfylder et uddannelseskrav på 660 timer med 250 timer inden for den primære behandlingsform og et behandlingskrav.

Opfylder disse behandlere ikke de skærpede betingelser angivet i nærværende styresignal er det en forudsætning for, at behandlerne fortsat kan levere momsfrigitte sundhedsydelser efter den 30. juni 2013, at disse har fremskaffet den tilstrækkelige dokumentation for gennemført uddannelse, eller gennemgået den nødvendige supplerende uddannelse.

De skærpede betingelser i forhold til tidligere administrativ praksis er:

- Skærpede betingelser til dokumentation for uddannelsen
- Skærpede betingelser vedrørende e-learning
- Skærpede betingelser vedrørende eksamen
- Skærpede betingelser til uddannelsens kvalitet

Dvs. igangværende virksomheder, der opfylder de hidtil gældende betingelser for momsfrigivelse, har frem til den 30. juni 2013 til at leve op til kravene angivet i dette styresignal. Såfremt en igangværende virksomhed/behandler ikke når at opdatere sin uddannelse, vil virksomhedens ydelser fra den 1. juli 2013 blive anset for momspligtige.

Nystartede virksomheder

Virksomheder/behandlere, som opstarter virksomheden den 1. juli 2012 eller senere, er omfattet af dette styresignal.