

Udskriftsdato: 2. januar 2026

KEN nr 10881 af 04/09/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 som alternativ behandler – uddannelseskrav for momsfrigtagelse opfyldt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-00769

Landsskatteretskendelse vedr. momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 som alternativ behandler – uddannelseskrav for momsfrigtagelse opfyldt

Resumé

En massageterapeut ansås for momsfrigtaget som alternativ behandler efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet uddannelseskravene ansås for opfyldt.

Klagen skyldes, at A (fremover benævnt klageren) ikke er anset momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, som alternativ behandler. Skattecentret har ikke anset klageren for at opfylde uddannelseskravene for momsfrigtagelse.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse ændres.

Sagens oplysninger

Klageren har i første kvartal af 2006 gennemført en uddannelse som avanceret massageterapeut på X. Klageren har derudover diplom af 5. juli 2006 for at have eksamen i anatomi, fysiologi, farmakologi og sygdomslære på Y, ved læge B.

Klageren har den 10. august 2006 ansøgt om momsfrigtagelse ved det lokale skattecenter, da klageren har anset sig selv for at opfylde betingelserne for momsfrigtagelse. Den 18. august 2006 meddelte skattecentret, at man ikke anså det for dokumenteret, at uddannelseskravene var opfyldte. På den baggrund indsendte klageren yderligere dokumentationsmateriale den 28. august 2006.

Der blev indsendt et tidsskema til skattecentret vedrørende lektionerne opnået på uddannelsen til avanceret massageterapeut. (M. = Massør, M.T. = MassageTerapeut, A.M.T. = Avanceret MassageTerapeut).

Af lektionsoversigten fremgår det at, grundkursusforløbet er fra kl. 9.00-16.00 i 8 dage. Fortsættelseskurset er fra kl. 9.00-16.00 over 25 dage. Massageterapeutforløbet er fra kl. 9.00-16.00 over 18 dage. Avanceret massageterapeut forløbet er fra kl. 9.00-16.00 over 12 dage, samt et forløb på 150 timer ved læge B.

Af klagerens eksamensbevis af 4. marts 2006 til massageterapeut fremgår:

Kursus	Perioden
Avanceret 1 Revolving, Body reading samt strain and counter-strain	16.-21. januar 2006
Avanceret 2 Myofasciale triggerpunkter samt avanceret muskulering etc.	6.-11. februar 2006
Avanceret 3 Sportsplejemidler, taping, førstehjælp, de forskellige skadestyper og deres forløb. Behandlingsmetoder, genoptræning og tests, sygdomslære, idrætsmedicin	27. februar – 4. marts 2006

Af eksamensbevis af 2. februar 2006, fremgår at klageren i perioden 10.-12. januar, samt 31. januar – 2. februar 2006, har gennemgået kurset Introduktion til psykologi ved X.

Klagerens repræsentant har overfor Landsskatteretten fremlagt et opdateret skema over timefordelingen under uddannelsen til avanceret massageterapeut.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har truffet afgørelse om, at klageren ikke kan momsfrtages for den omhandlede virksomhed, idet uddannelseskravene til alternative behandlere ikke er opfyldt i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1999.736 på baggrund af forespørgsel til Sundhedsstyrelsen opstillet nogle mindstekrav til uddannelse for at opnå momsfrtagelse som alternativ behandler. Skattecentret kan med de givne retningslinjer alene godkende lektioner, som er nævnt i TfS 1999.736.

Klageren har indsendt en lektionsoversigt over uddannelsesforløbet. Af oversigten fremgår, at der i alt er gennemgået 663 lektioner fordelt på tre forløb.

- 1) Massør grundkursus, samt et fortsættelseskursus.
- 2) Massageterapeut.
- 3) Avanceret massageterapeut.

Timetallet for alle forløbene er angivet fra kl. 9.00 til kl. 16.00, i alt 7 timer hver dag.

I uddannelsesforløbet til massageterapeut er der undervist i 18 dage af 7 lektioner. Dette svarer til 126 lektioner eller 42 lektioner fordelt som »skade«, »revolving« og »strain«. I timeoversigten er anført i alt 144 lektioner svarende til 8 lektioner pr. dag.

I uddannelsesforløbet til avanceret massageterapeut er der tillige undervist i 8 lektioner pr. dag, hvilket giver 15 minutters pause om formiddagen og 15 minutters pause om eftermiddagen, samt 30 minutters frokostpause.

Det fremgår ingen steder, at det forholder sig således. Der kan derfor stilles spørgsmål ved, om lektionsoversigten er korrekt. Sammenslutningen af Alternative Behandlere (SAB) definerer 1 time som 45 minutters undervisning, 10 minutters pause og 5 minutter fra hver time, der lægges til en større pause. Det er derfor skattecentrets opfattelse, at en klokke-time er lig med én lektion.

Med denne definition opfylder klageren ikke minimumskravene, idet der mangler 18 lektioner fra massageterapeut forløbet og 12 lektioner fra avanceret massageterapeut forløbet i psykologi og andre alternative behandlingsformer. Lektionsantallet kommer derfor ned på 633 lektioner.

Det fremgår af lektionsoversigten, at der under massageterapeut uddannelsen har været førstehjælpskursus. Dette fremgår også af klagerens eksamensbevis til massageterapeut. Skattecentret kan ikke godkende, at førstehjælpskurset skal indgå i minimumskravene.

Af kursusbeviset til massageterapeut fremgår, at kurset har været opdelt på tre moduler, og at modul 3 indeholder emner som sportsplejemidler og førstehjælp, der efter skattecentrets opfattelse ikke kan indgå i minimumskravene.

Af modul 3 fremgår undervisning i sygdomslære, og af lektionsoversigten kan man se, at der under massageterapeut-uddannelsesforløbet er undervist i 44 timer alene i sygdomslære, og idet modul 3 er det eneste modul der nævner sygdomslære, og det af dagene fremgår, at der har været 6 dage af 8 lektioner, svarende til 48 lektioner, efterlader det ikke megen tid til de øvrige emner.

Ifølge SAP's definition af en lektion kan der således ikke være undervist i 44 lektioner sygdomslære, idet der samlet kun er undervist i 42 lektioner. Dette kan også bringe lektionsoversigten i tvivl.

Skattecenteret har savnet en konsekvens mellem oplysningerne på lektionsoversigten og eksamensbeviserne.

Ifølge lektionsoversigten undervises der eksempelvis i sygdomslære på massageterapeut forløbet i modul 1 og 2. Af eksamensbeviset er der undervist i sygdomslære under avanceret 3.

Undervisning i »strain« er ifølge lektionsoversigten foregået under massageterapeut forløbet, hvorimod det på eksamensbeviset er under avanceret massageterapeut 1. Undervisningen er ifølge lektionsplanen sket over 6 dage, hvorfor der ikke, ifølge lektionsoversigten, kan være undervist, i modulerne 2 og 3, i alt i 96 lektioner.

Skattecentret betvivler ikke ansøgerens uddannelse som avanceret massageterapeut, men har haft svært ved at efterprøve, om ansøger igennem sin uddannelse har fået undervisning i de fag og i de antal lektioner Sundhedsstyrelsen har foreskrevet som minimumskrav for momsfritagelse.

Endeligt har skattecentret anført, at det nye skema indsendt af repræsentanten ikke er tilstrækkelig til at dokumentere at de enkelte fag og antal lektioner opfylder mindstekravene i TfS.1999.736.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om, at klagerens aktivitet som fysiurgisk massør er momsfrtaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Til støtte for påstanden har repræsentanten anført, at klageren via sit uddannelsesforløb hos X og læge B, opfylder de af Told- og Skattestyrelsen fastsatte mindstekrav som alternativ behandler.

Det er anført, at der er undervist i 200 timers anatomi, 100 timers sygdomslære, herunder farmakologi, samt i 10 timers klientbehandling.

Indholdet i undervisningen kan være svært at sætte op i skemaform, da undervisningen overordnet set handler om det at være massør, at massere og dermed behandle klienter. Dette indebærer stor indsigt i anatomi, fysiologi, sygdomslære og farmakologi. Betegnelserne, der benyttes, er alle uden undtagelse værktøjer/massageformer/behandlingsformer, der benyttes i behandlingen af de klienter, som kommer i klinikkerne i dag, og samtidig måder at behandle på, som alle falder ind under de krav, der er fastsat som mindstekrav.

Anatomi er almen medicinsk beskrivelse af læren om kroppens opbygning, form og udvikling inddelt i makroskopisk og mikroskopisk form. Fysiologien er læren om kroppens funktioner. Sygdomslæren er de processer, der iagttages i kroppens celler og væv og dermed organismen som helhed, herunder farmakologien og læren om vitaminer og mineraler.

Læge B fra Y har vedrørende sin undervisning på Y udtalt:

»Undervisningen udbydes i 4 moduler. To moduler kan tages i forårssemesteret og to i efterårssemesteret. De fire moduler kommer i antal af lektioner op på godt 300 timer.

Undervisning inden for hvert modul er opdelt i flere emneblokke. I hver emneblok undervises i anatomi, fysiologi, sygdomslære og farmakologi. Dette har erfaringsmæssigt givet det bedste overblik over området, frem for først at undervise 200 lektioner i anatomi og fysiologi og så starte forfra med sygdomme i hele kroppen. Undervisningen foregår udelukkende som konfrontationstimer hvor underviseren er til stede hele tiden. Der er således ikke medregnet hjemmearbejde, gruppearbejde eller anden tid i forbindelse med undervisningen i de 300 lektioner.

Ex på en emneblok om kredsløbet under modul 1. Først gennemgås anatomen for kredsløbet, i form af hjerte, blodkar, lymfekar, osv. Herefter gennemgås fysiologien i kredsløbet, om hvorledes organerne fungerer og samarbejder. Til sidst gennemgås sygdommene i kredsløbet, åreforkalkning, blodpropper, forhøjet blodtryk med mere. Ved undervisningen i behandling af sygdommene gennemgås blandt andet hvilke lægemidler, som kan være relevante, dermed farmakologien.

Hvad angår farmakologien gennemgås den i forbindelse med de enkelte sygdomme. imidlertid er der derudover 4½ lektions undervisning i almen farmakologi. Her lægges vægt på generel viden om lægemidler og også risikoen for interaktion med alternative behandlinger, naturlægemidler og kosttilskud.«

Repræsentanten har anført, at klageren opfylder mindstekravet om 10 timers klientbehandling. På grunduddannelsen og fortsættelseskurset blev der opnået 33 timers ekstern massagebehandling. På modulerne

til avanceret massageterapeut blev der udøvet 25 timers superviseret ekstern massagebehandling. De patienter, der har modtaget massagebehandling, har skullet opgive navn og telefonnummer, så det kan kontrolleres, at de enkelte elever har udøvet den pågældende klientmassage.

Det kan være forståeligt, at der er sat spørgsmålstejn ved timeantallet ud fra den opstilling, der har været fremsendt af klageren. Desværre har der været tale om et internt dokument, der tidligere har været anvendt, netop for at være sikker på at timefordelingen var korrekt, og som har resulteret i en efterfølgende tilretning af undervisningen. Som resultat af tilretningen er det på det nye skema anført, at alle undervisningsdage udgør 7 timer. Samlet set udgør undervisningen 679 klokke timer.

Af undervisningens modulbeskrivelser fremgår, at der undervises i førstehjælp. Repræsentanten har dertil anført at der ikke er tale om førstehjælpkursus i almindelig terminologi, men derimod en gennemgang af behandlingen af akutte skader. Dermed er der tale om undervisning i, hvorledes en massør bør og skal forholde sig når/hvis en skade sker. Det være sig skader i forbindelse med sport, i hjemmet eller hvor der måtte opstå skader, der har brug for akut hjælp, og derfor også i f.eks. hjertestop, hjerneblødning, diabetesanfald, epileptiske anfald, hedeslag, forstuvninger, frakturer og så videre. I en situation hvor en massør er ekspert, vil et hold i nakken - altså en akutskade - være en skade der masseres på og dermed ydes der inden for fysiurgiske massørers terminologi førstehjælp.

Endeligt har repræsentanten anført, at det kan være vanskeligt at adskille tingene i en undervisningssituation. Det skal derfor understreges, at der i alle undervisningstimer kan ske undervisning i eksempelvis klientpleje, sygdomslære eller farmakologi i forbindelse med undervisning i praktisk massage, da disse ting hører hænger sammen og er en del af en klientbehandling.

En skematisk oversigt som den fremsendte vil altid have en vejledende/beskrivende karakter, men ikke være fuldstændig udtømmende for indholdet i undervisningen på det enkelte modul. Beskrivelserne er derfor udtryk for, hvad der i hovedtræk undervises i på de enkelte uddannelsesniveauer hvilket vil sige 5 moduler på grunduddannelsen, 3 moduler på massageterapeutdelen, 2 moduler på avanceret massageterapeutdelen og endelig minimum 2 moduler ved B.

Repræsentanten har anført, at X er godkendt som uddannelsesinstitut hos SAB, der har haft lektionsplaner med mere til gennemgang og ikke har fundet disse mangelfulde eller forkerte.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til momslovens § 4 skal der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, er følgende varer og ydelser dog fritaget for afgift: »Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed.«

Af Told- og Skattestyrelsens meddelelse offentliggjort i TfS 1999.736 fremgår:

Alternative behandlere er fritaget for at betale moms af deres behandlinger, når følgende mindstekrav til uddannelsen er opfyldt:

Anatomi/fysiologi	200 lektioner
Sygdomsbekæmpelse/farmakologi	100 lektioner
Den primære alternative behandlingsform	250 lektioner
Psykologi	50 lektioner
Klinik- vejledning/behandling	10 lektioner
Intro. til andre alternative behandlinger	50 lektioner

En lektion skal være af minimum 45 minutters varighed.

Af Told- og Skattestyrelsens meddelelse fremgår endvidere:

»Der kan dispenseres fra uddannelseskravene, såfremt uddannelsen er afsluttet inden d. 1. juli 2000. Disse alternative behandlere vil være omfattet af momsfritagelsen for anden egentlig sundhedspleje, når det kan dokumenteres, at de inden den 31. december 2000 har gennemført et uddannelsesforløb, der som minimum svarer til samlet 400 lektioner indenfor områderne anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi og den primære alternative behandlingsform eller samlet 400 lektioner, der omfatter elementerne teoretisk uddannelse inden for det psykoterapeutiske område, egenerapi og modtaget supervision.«

Landsskatteretten finder, at den af klageren opnåede uddannelse opfylder uddannelseskravene opstillet i TfS 1999.736. De specificerede krav til antal lektioner, der er fastsat i samarbejde med Sundhedsmyndighederne, anses således for opfyldt i klagerens tilfælde.

Ud fra de foreliggende oplysninger finder Landsskatteretten således, at de af klageren modtagne lektioner i behandling med sportsplejemidler, behandlingsmetoder, idrætsmedicin og førstehjælp kan indgå ved opgørelsen af uddannelseskravet under Told- og Skattestyrelsens lektionskrav for »sygdomslære«. Der er herved lagt vægt på det oplyste om, at førstehjælpslektionerne består i undervisning i akut skadesbehandling.

Ud fra de foreliggende oplysninger finder retten endvidere, at det må lægges til grund, at klageren har modtaget 150 lektioner ved læge B. Lektionsantallet kan indgå ved opgørelsen af uddannelseskravet under Told- og Skattestyrelsens lektionskrav som værende 100 lektioner anatomi/fysiologi og 50 lektioner med sygdomslære.

Landsskatteretten finder det endvidere godtgjort, at klageren har opnået 10 timers klientbehandling.

Herefter finder retten, at klageren må anses at have opnået minimum 660 lektioner omfattet af Sundhedsmyndighederne og Told- og Skattestyrelsens retningslinjer.

Landsskatteretten ændrer derfor skattecentrets afgørelse. Dette er tiltrådt af SKAT Hovedcentret.