

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 9889 af 20/12/2010 (Gældende)

Skrivelse om Momsfritagelse af kosmetiske behandlinger – styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin., j.nr. 2010-251-0272

Skrivelse om Momsfritagelse af kosmetiske behandlinger – styresignal

Sammenfatning

Kosmetiske behandlinger omfattes af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, når behandlingerne har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Dette betyder i praksis, at brystoperationer, fedtsugninger, øjenlågskorrektioner mv. som udgangspunkt er omfattet af momsfritagelsen, mens botox-behandlinger, peeling mv. som udgangspunkt anses for momspligtige ydelser.

Det er endvidere en betingelse for momsfritagelse, at de kosmetiske indgreb foretages som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv.

Leverer en virksomhed både momsfritage og momspligtige kosmetiske behandlinger vil disse skulle faktureres særskilt.

Baggrund og problemstilling

Dette styresignal udsendes som supplement til SKM2010.173SKAT, hvori de generelle betingelser for momsfritagelse af sundhedsydelser beskrives.

I henhold til hidtidig administrativ praksis har alle behandlinger udført af læger hidtil været omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Udviklingen i retspraksis har imidlertid vist, at denne administrative praksis ikke længere kan oprettholdes, idet retspraksis i flere tilfælde har understreget, at alene indgreb foretaget med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder opfylder betingelserne for momsfritagelse - uanset at ydelserne udføres af læger.

Som det fremgår af SKM2010.173SKAT er det en forudsætning for, at en sundhedsydelse kan anses for momsfritage, at ydelsen for det første kan anses for en behandling, og for det andet at ydelsen bliver udført som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv.

Fokus for dette styresignal vil primært rette sig mod den første betingelse, idet den anden betingelse i praksis vil være opfyldt i de fleste tilfælde. Dette skyldes, at hovedparten af de kosmetiske behandlinger i henhold til lovgivningen på sundhedsområdet alene må udføres af autoriserede speciallæger.

Styresignalet er udarbejdet med baggrund i en dialog med Dansk Selskab for Kosmetisk Plastikkirurgi, Foreningen af Speciallæger og Brancheforeningen for Privathospitaler og Klinikker.

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.

Momsfritagelsen 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."

Reglerne er nærmere omtalt i Momsvejledningen 2010-2, afsnit D.11.1.

EU-domstolen har fastlagt det grundlæggende princip for omfanget af momsfrigtagelsen af sundhedsydelser i bl.a. sag C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler). Det fremgår heraf, at kun lægelige indgreb med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder kan omfattes af momsfrigtagelsen.

Samme fortolkning har Landsskatteretten anvendt i kendelserne SKM2008.248.LSR, SKM2009.662.LSR og SKM2009.726.LSR.

Særligt med henblik på kosmetiske behandlinger skal fremhæves Skatterådets afgørelse vedrørende brystforstørrende indgreb i SKM2010.341.SR, samt Landsskatterettens kendelse vedrørende fjernelse af uønsket hårvækst SKM2006.62.LSR.

Skatteministeriets opfattelse

Momsfrigtagelsens formål:

Det overordnede formål med momsfrigtagelsen af sundhedsydelser er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at opnå hospitals- og lægebehandling og lignende på grund af de forøgede omkostninger hertil, hvis disse ydelser eller transaktioner i nær tilknytning hertil pålægges moms.

Det bemærkes endvidere, at momsfrigtagelsen af sundhedsydelser i momssystemdirektivet er oplistet under momsfrigtagelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse.

EU-domstolen har udtalt, at momsfrigtagelsen af hospitals- og lægebehandling og lignende alene omfatter lægelige indgreb med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Det er herefter Skatteministeriets opfattelse, at behandlinger, der primært forfølger skønheds-/velværemæssige formål, som udgangspunkt vil være udelukket fra momsfrigtagelsen. Se SKM2010.341.SR.

Generelt om retningslinjer for momsfrigtagelse af kosmetiske behandlinger:

Det er med baggrund i EU-domstolens praksis på området Skatteministeriets opfattelse, at momsfrigtagelse af kosmetiske behandlinger som udgangspunkt forudsætter, at behandlingerne foretages med baggrund i en terapeutisk indikation.

Dette betyder, at enhver form for rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi må anses for omfattet af momsfrigtagelsen.

Udgangspunktet er endvidere, at kosmetiske behandlinger, som har til formål at behandle sundhedsmæssige uregelmæssigheder, der bevirker, at en persons udseende afviger i ikke uvæsentlig grad fra normaludseendet vil være omfattet af momsfrigtagelsen.

Momsfrigtagelsen omfatter ligeledes de tilfælde, hvor den kosmetiske behandling foretages med baggrund i at afvigelsen fra normaludseendet udgør en væsentlig psykisk belastning.

Endelig vil også alle kosmetiske behandlinger dækket af den offentlige sygesikring være omfattet af momsfrigtagelsen. Se SKM2010.173.SKAT.

Det bemærkes, at der i praksis ofte vil være sammenfald af disse omstændigheder.

Generelt om momsfrigtagelse af kosmetiske behandlinger i praksis:

I praksis er det imidlertid ikke muligt at opstille objektive kriterier for, hvornår en person afviger fra normaludseendet, herunder om der foreligger en psykisk indikation, der kan begrunde en momsfrigtagelse. Dette skyldes, at der er tale om en subjektiv vurdering, der som oftest varierer fra behandler til behandler.

Under hensyn hertil er der i det følgende henset til den praktiske anvendelighed af de retningslinjer, som gælder for den momsmæssige vurdering af kosmetiske behandlinger.

Dette er ligeledes afgørende i relation til at sikre, at ikke blot virksomhederne, der udbyder ydelserne, men også modtagerne af de kosmetiske behandlinger på forhånd har en reel mulighed for at vurdere, hvorvidt den konkrete ydelse er momspligtig eller ej.

Brystkorrigerende operationer, fedtsugninger og operative løft af ansigt, bryst, mave, baller mv.

Fælles for disse ydelser er, at der er tale om kosmetiske, operative indgreb, der alle er forbundet med en ikke uvæsentlig risiko for komplikationer og bivirkninger. Disse operative indgreb må derfor i Danmark kun udføres af læger med speciallægeanerkendelse i plastikkirurgi.

For så vidt angår brystkorrigerende operationer, så udføres disse som oftest med baggrund i

manglende vækst

uensartet udvikling

ryg- og nakkesmerter ved stor barm

skrumpning

følger efter graviditet/amning

hudproblemer i folden under barmen

For så vidt angår fedtsugninger, så udføres disse som oftest med baggrund i

fejldeponering af fedtvæv

øget svedtendens

fedtsvulster

For så vidt angår operative løft af ansigt, hals, mave, arme, lår, baller mv., så udføres disse som oftest med baggrund i

hudproblemer i forlængelse af væsentlige vægttab

følger efter graviditet

genetisk betinget slaphed i huden

Disse kosmetiske, operative indgreb leveres ofte med baggrund i en psykisk indikation hos modtageren, idet disse personer i kraft af de pågældende sundhedsmæssige uregelmæssigheder bliver hindret i at fungere i en normal hverdag.

Der er endvidere tale om væsentlige operative indgreb, som bl.a. derfor i praksis kun gennemføres i meget få tilfælde af rent skønheds-/velværemæssige årsager.

Det er på denne baggrund skatteministeriets opfattelse, at levering af ydelser i form af brystkorrigerende operationer, fedtsugninger og operative løft af ansigt, bryst, mave, baller mv. er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr.1, idet disse som altovervejende udgangspunkt må anses for behandlinger af sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Øjenlågskorrekationer, arkorrekationer, fjernelse af modermærker mv.

En række kosmetiske behandlinger forfølger som oftest et terapeutisk formål, mens de i nogle tilfælde forfølger et rent kosmetisk-/velværemæssigt formål. Dette omfatter bl.a.

korrekationer af ar

fjernelse af modermærker

fjernelse af hudsvulster

øjenlågskorrekationer

korrektion af stritører

Særligt kendetegnende for disse behandlinger er imidlertid, at den konkrete vurdering af, hvornår der er tale om en sundhedsmæssig uregelmæssighed er særlig vanskelig.

Som anført skyldes dette, at vurderingen i høj grad afhænger af den enkelte behandlers subjektive opfattelse af en persons normaludseende. Risikoen for, at de enkelte behandlere vurderer den samme tilstand vidt forskelligt, er efter skatteministeriets opfattelse særligt stor i disse situationer.

Det bemærkes endvidere, at disse behandlinger eksempelvis i tilfælde af fjernelse af modermærker kan foretages af rent skønheds-/velværemæssige årsager, men hvor efterfølgende prøver viser, at der forelå en terapeutisk indikation.

Efter en samlet vurdering er det derfor skatteministeriets opfattelse, at alle disse kosmetiske behandlinger må anses for omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Kosmetiske behandlinger med indsprøjtning af fillers:

Disse behandlinger kan opdeles i behandlinger med permanente (som forbliver i kroppen) og ikke-permanente fillers (som kun langsomt opløses i kroppen).

De permanente fillers anvendes primært ved behandling af dybe ar, hulheder i huden mv. Permanente fillers anvendes tillige i stor udstrækning ved behandling af kroniske tilstande som f.eks. HIV eller til kamuflering af følger efter traumer. Behandlingen med permanente fillers sidestilles sundhedsfagligt med operativ indsættelse af implantater.

De ikke-permanente fillers anvendes primært ved behandling af rynker, forstørrelse af læber, forstørrelse af bryster, opfyldning af hudfolder mv.

Risikoen for bivirkninger er større ved anvendelse af permanente fillers, og disse må derfor alene anvendes af speciallæger, mens ikke-permanente fillers må anvendes af medhjælpende sygeplejersker med relevant uddannelse, jf. Bekendtgørelse om kosmetisk kirurgi.

Det er med baggrund heri skatteministeriets opfattelse, at kosmetiske behandlinger udført ved anvendelse af permanente fillers er omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet disse i praksis som altovervejende udgangspunkt udføres med baggrund i en terapeutisk indikation.

Det er endvidere skatteministeriets opfattelse, at kosmetiske behandlinger udført ved anvendelse af ikke-permanente fillers er momspligtige, idet disse som altovervejende udgangspunkt udføres af rent skønheds-/velværemæssige årsager. Der henvises eksempelvis til SKM2010.341.SR.

Behandlinger med ikke-permanente fillers kan alene anses for momsfratagne i de tilfælde, hvor der er tale om rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi eller såfremt der foreligger en lægehenviisning eller en lægeerklæring, hvoraf det fremgår, at der er en terapeutisk indikation for behandlingen.

Botox behandlinger:

Inden for det kosmetiske område anvendes lægemidlet botox oftest til behandling af rynker i panden, næseroden og omkring øjnene. Midlet får musklerne til at slappe af, hvorved den overliggende hud udglattes.

Der er tale om en midlertidig behandling, hvis effekt forsvinder efter 3-9 måneder.

Det er skatteministeriets opfattelse, at kosmetiske behandlinger udført ved anvendelse af botox er momspligtige, idet disse som altovervejende udgangspunkt udføres af rent skønheds-/velværemæssige årsager.

Behandlinger med botox kan alene anses for momsfratagne i de tilfælde, hvor der er tale om rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi eller såfremt der foreligger en lægehenviisning eller en lægeerklæring, hvoraf det fremgår, at der er en terapeutisk indikation for behandlingen.

Det bemærkes, at botox ligeledes i vidt omfang anvendes til behandling af sygdomme og sundhedsmæssige uregelmæssigheder i form af krampelignende tilstande i muskulaturen, hovedpine, inkontinens m.v. Disse ydelser er omfattet af momsfratagelsen.

Slibning og behandling med laser/IPL(intenst pulserende lys) af hud:

Behandlinger af huden med slibning og ætsende væsker har til hensigt at fjerne forskellige lag af huden. Behandlingerne retter sig primært mod rynker, foryngelse af huden, pigmentforandringer mv.

Behandlinger af huden med laser/IPL har til formål at påvirke udvalgte hudstrukturer, mens den omkringliggende hud påvirkes mindst muligt. Behandlingerne retter sig primært mod pigmenterede læsioner, tatoveringer, uønsket hårvækst, foryngelse af huden, rynker mv.

Det er skatteministeriets opfattelse, at kosmetiske behandlinger i form af slibning og behandling med laser/IPL af huden er momspligtige, idet disse som altovervejende udgangspunkt udføres af rent skønheds-/velværemæssige årsager. Der henvises supplerende til SKM2006.61.LSR og SKM2006.62.LSR.

Behandlinger i form af slibning og behandling med laser/IPL af huden kan alene anses for momsfritagne i de tilfælde, hvor der er tale om rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi eller såfremt der foreligger en lægehenvisning eller en lægeerklæring, hvoraf det fremgår, at der er en terapeutisk indikation for behandlingen.

SKATs udtalelse i SKM2006.86.SKAT erstattes hermed. Der tilsigtes ikke herved en ændring i praksis på området for fjernelse af uønsket hårvækst.

Komplikationer opstået ved kosmetiske behandlinger:

Kosmetiske behandlinger, som foretages for at behandle komplikationer opstået i forbindelse med udførelsen af kosmetiske behandlinger, vil i alle tilfælde være omfattet af momsfritagelsen.

Dette gælder uanset om det kosmetiske indgreb foretages af samme behandler, som har foretaget det oprindelige kosmetiske behandling.

Delvis momsfradragsret

De af virksomhedens udgifter, som alene relaterer sig direkte og umiddelbart til momspligtige kosmetiske behandlinger, vil være fuldt fradragsberettigede, jf. momslovens § 37.

De af virksomhedens udgifter, som alene relaterer sig direkte og umiddelbart til momsfritagne kosmetiske behandlinger, vil ikke være fradragsberettigede, jf. momslovens § 37.

De af virksomhedens udgifter, som relaterer sig direkte og umiddelbart til både momspligtige og momsfritagne aktiviteter, vil være delvist fradragsberettigede, jf. momslovens § 38, stk. 1. Det formodes, at konsekvensen af dette styresignal netop vil være, at mange leverandører af kosmetiske behandlinger fremover vil skulle opføre en delvis fradragsret.

Der henvises til Momsvejledningen 2010-2, afsnit J.2.1.

Lønsumsafgift

Virksomheder, som leverer momsfritagne kosmetiske behandlinger, er omfattet af lønsumsafgiftspligten i lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1.

I det omfang de kosmetiske behandlinger anses for momspligtige, vil virksomheden ikke være omfattet af lønsumsafgiftspligten.

Gyldighed

Dette styresignal har virkning fra den 1. april 2011.

SKM2010.845.SKAT.