

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9076 af 15/12/2015 (Gældende)

Bindende svar - Momsfritagelse af fodterapeuttydelser og undervisning af fodterapeuter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2507130

Bindende svar - Momsfritagelse af fodterapeuttydelser og undervisning af fodterapeuter

Skatterådet kan bekræfte, at en fodterapeuttydelse udført af en fodterapeutstuderende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut er en momsfrataget sundhedsydelse.

Rådet kan ligeledes bekræfte, at et fodterapeutkursus som led i efter-/videreuddannelse af vedkommende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut en momsfrataget undervisningsydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, og dermed ikke fritaget som en sundhedsydelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

SKM2016. 66. SR

Spørgsmål:

1. Er en fodterapeuttydelse udført af en fodterapeutstuderende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut en momsfrataget sundhedsydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares med nej, kan Skatterådet bekræfte, at en fodterapeuttydelse udført af en fodterapeutstuderende under supervision af en uddannet fodterapeut og som led i uddannelsen til fodterapeut, fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3?
3. Er et fodterapeutkursus som led i efter-/videreuddannelse af vedkommende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut en momsfrataget sundhedsydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1?
4. Hvis spørgsmål 3 besvares med nej, kan Skatterådet da bekræfte, at et fodterapeutkursus som led i vedkommendes efter-/videreuddannelse og under supervision af en underviser, der er uddannet statsautoriseret fodterapeut, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3?

Svar:

1. Ja
2. Bortfalder
3. Nej
4. Ja

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en stor, udviklingsorienteret erhvervsskole med et meget bredt uddannelsessortiment. Spørger er en selvejende institution, der i henhold til vedtægterne har til formål at udbyde erhvervsrettet grund- og efteruddannelse og anden uddannelse og undervisning.

Skolen udbyder flere erhvervsuddannelser, herunder uddannelsen til statsautoriseret fodterapeut. Der udbydes tillige efteruddannelseskurser for bl.a. statsautoriserede fodterapeuter m.fl.

Behandlinger i klinikken.

Den statsautoriserede fodterapeutuddannelse er en uddannelse godkendt af sundhedsstyrelsen efter bekendtgørelse nr. 5 af 8. januar 2009 og Uddannelsesordning for uddannelsen til fodterapeut godkendt den 12. januar 2009 af Undervisningsministeriet og Sundhedsstyrelsen.

Uddannelsen varer 1½ år, og hele uddannelsen foregår på fodterapeutskolen. Uddannelsen består dels af teori dels af praktik. Der er lavet en uddannelsesplan, som er godkendt af Undervisningsministeriet og Sundhedsstyrelsen. Gennem hele uddannelsen behandler eleverne patienter, der passer til det niveau de er på. De skal kunne integrere teori i praktik. Eleven kan ikke indstilles til eksamen, hvis ikke det praktiske arbejde er godkendt. Der er mødepligt til undervisningen.

Uddannelsen indeholder ca. 640 teoritimer og ca. 1.250 praktiske timer/kliniktimer.

Den behandling patienterne får på skolen skal relatere sig til undervisning af eleven og tilgodese elevens behov for at opnå kompetencer og færdigheder frem for patientens ønsker. Dog skal behandlingen tage udgangspunkt i patientens sygdomsstatus og øvrige behandlingsbehov. Derfor er det nødvendigt med tæt supervision af uddannede fodterapeuter/undervisere for at patientens sikkerhed varetages optimalt.

Den givne behandling kontrolleres af undervisere med autorisation inden patienten forlader skolens klinik.

Patienterne betaler det, der svarer til materialeforbruget og med deres tid og tålmodighed.

Patienterne på skolen har ikke en lægehenviisning og har ikke fået stillet en diagnose af en læge.

Patienterne får ikke refusion fra sygesikringen.

En behandling på en klinik drevet af en statsautoriseret fodterapeut skal derimod opfylde patientens krav og behov for behandling.

En fodterapeut er pligtig til efter gældende regelsæt at arbejde forebyggende og behandlende. Derfor kan der fremstilles indlæg eller proteser og aflastninger, som led i behandlingen.

Undersøgelser og indlægsfremstilling i specialklinikken.

Til skolens klinik er tilknyttet en specialklinik, hvor der behandles mere avancerede patienter, som ikke hører til i skolens klinik og ikke kan indgå i den ordinære uddannelse. Dette skyldes som regel mere komplekse/komplicerede behandlinger.

Disse behandlinger er af eksperimenterende karakter og foretages i samarbejde med andre faggrupper for at indsamle evidens inden for faget, hvorfor der også er et samarbejde med et universitet. Her er betalingen i relation til materiale og tidsforbrug.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1 vedrører det forhold, at en fodterapeutstuderende som led i sin uddannelse foretager forskellige behandlinger af patienter. Behandlingerne er en nødvendig del af vedkommendes praktiske del af uddannelsen til at blive statsautoriseret fodterapeut.

Behandlingerne udføres under supervision af en underviser, der er uddannet statsautoriseret fodterapeut. Sidstnævnte deltager også i mindre omfang i selve behandlingen, tilser patienten både før og efter behandlingen. Vedkommende står derfor inde for, at behandlingen er korrekt udført.

Man kan vanskeligt adskille behandlingen i en del, udført af den studerende og en del udført af underviseren.

Det er den uddannede fodterapeut, som superviserer behandlingen og kvalitetssikrer den, inden patienten forlader klinikken, jf. bekendtgørelse nr. 877 af 4.8.2011 af lov om autorisation af sundhedspersoner og om sundhedsfaglig virksomhed. Bekendtgørelsens kapitel 24 omhandler autoriserede fodterapeuter.

Spørgsmål 2 vedrører det samme forhold, som spørgsmål 1. Man kan dog tilføje, at her indgår behandlingen af patienten som et led i en offentligt anerkendt uddannelse af fodterapeutstuderende. Har man bestået eksamen, er man autoriseret fodterapeut og kvalificeret til at drive virksomhed som fodterapeut. Der er derfor tale om en kompetencegivende eksamen til en offentligt godkendt uddannelse, jf. bekendtgørelsen om uddannelsen til fodterapeut.

Spørgsmål 3 vedrører den situation, at en kursist ønsker at gennemgå kurser i et fagområde, som vedkommende enten ikke i forvejen har fået uddannelse i eller ønsker at genopfriske. Det kan f.eks. være et kursus i silicone - ortoser (små aflastninger i materialet silicone).

Spørgsmål 4 vedrører det samme forhold som spørgsmål 3. Der er dog blot tale om efter-/videreuddannelse af kursister, der udfører behandlinger som et led i deres efter-/videreuddannelse.

Autoriserede fodterapeuters ydelser anses for at være momsfratagne sundhedsydelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og SKAT's Juridiske Vejledning afsnit D. 4.5.1.5.

Dette indebærer, at der ikke opkræves moms af behandlingerne, uanset om der ydes tilskud/refusion efter sygesikringslovgivningen.

Ifølge SKM2012. 155. SKAT skal behandlingen udføres af en uddannet person, for at den kan anses for at være momsfrataget. Er dette ikke tilfældet, er ydelsen momsplichtig.

Følgende fremgår af afgørelse 523 fra Momsnævnet:

"Der var rejst spørgsmål om den afgiftsmæssige stilling for hudpleje, fodpleje og skønhedspleje. Fod- og skønhedsklinikkens aktiviteter omfatter bl.a. klinisk hudpleje, massage, lysbehandling, dampbehandling, elektroterapi, zoneterapi samt fodpleje og fodterapi. Endvidere udføres der manicure, pedicure samt farvning af øjenvipper og øjenlåg mv.

Der ydes ikke tilskud fra den offentlige sygesikringsordning i forbindelse med de nævnte behandlinger.

Nævnet har truffet afgørelse om, at de omhandlede aktiviteter omfattes af afgiftspligten

Fodpleje af den art, hvortil det offentlige yder tilskud, er indtil videre fritaget for afgiftspligten. Der sker således en ligestilling i afgiftsmæssig henseende mellem fodplejere og autoriserede fodterapeuter, der udfører samme behandlinger."

Såfremt sådan fodpleje udføres sammen med afgiftspligtige behandlinger, må der ske særskilt fakturering.

Det fremgår af afsnit D. 4.5.3.4, at hovedreglen er, at faglig undervisning er fritaget for moms ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led. Spørger anser fodterapeut uddannelsen for at være faglig undervisning og derfor fritaget for moms.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en fodterapeutydelse udført af en fodterapeutstuderende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut er en momsfrataget sundhedsydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Lovgrundlag

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

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

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret.

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

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

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser."

Praksis

C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler

Ifølge en ordlydsfortolkning af momsfritagelsen kræver denne ikke, for at lægeydelser er fritaget, at de skal udføres af en afgiftspligtig med en specifik juridisk form. Det er tilstrækkeligt, at to betingelser er opfyldt, nemlig at der er tale om lægeydelser, og at de udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer.

C-443/04, Solleveld

Betingelsen om, at den terapeutiske behandling skal udføres som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv skal sikre, at der kun indrømmes momsfritagelse for behandling, som udføres af tjenesteydere, der har de krævede faglige kvalifikationer. Følgelig er ikke enhver terapeutisk behandling momsfritaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til tjenesteydernes faglige uddannelse.

Begrundelse

To betingelser skal være opfyldt samtidig førend en 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 momsfritagelsen.

Det lægges til grund for besvarelsen, at alle modtagerne af fodterapeutiydelserne opfylder denne betingelse.

Det bemærkes i den forbindelse, at det er tilstrækkeligt for at opfylde betingelsen, at en autoriseret fodterapeut ansat hos Spørger vurderer, at modtageren af fodterapeutiydelsen lider af en sygdom eller

en sundhedsmæssig uregelmæssighed, samt at den valgte behandling er relevant for behandlingen af patienten.

Med hensyn til uddannelseskravet bemærkes det, at der kun kan indrømmes momsfritagelse af behandlinger, der udføres af tjenesteydere, der har de krævede faglige kvalifikationer, jf. bl.a. EF-domstolens dom i sagen C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

EF-domstolen har fulgt op på dette i C-443/04, Solleveld, og bemærket, at følgelig er ikke enhver terapeutisk behandling momsfritaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til tjenesteydernes faglige uddannelse

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

I den konkrete situation udføres behandlingen af personer, som endnu ikke er autoriserede fodterapeuter, hvorfor ydelserne som udgangspunkt ikke opfylder uddannelseskravet.

Det er imidlertid SKATs vurdering, at i de tilfælde, hvor fodterapeutbehandlingerne udføres under supervision af en autoriseret fodterapeut, og som derved aktivt sikrer behandlingsydelsens faglige niveau, ligesom den autoriserede fodterapeut tilser patienten både før og efter behandlingen, så opfyldes betingelsen om, at ydelsen skal udvise et tilstrækkeligt kvalitetsniveau, jf. C-443/04, Solleveld.

Vederlag opkrævet fra patienterne for behandling foretaget af elever under supervision af autoriserede fodterapeuter opfylder derfor betingelserne for momsfritagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares med nej ønskes det bekræftet, at en fodterapeutydelse udført af en fodterapeut-studerende under supervision af en uddannet fodterapeut og som led i uddannelsen til fodterapeut, fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3?

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at et fodterapeutkursus som led i efter-/videreuddannelse af vedkommende og under supervision af en statsautoriseret fodterapeut en momsfritaget sundhedsydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Lovgrundlag

Se "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.

Praksis

Se "Praksis" under spørgsmål 1.

Begrundelse

SKAT bemærker, at Spørgers ydelser i form af levering af fodterapeut kurser som led i efter-/videreuddannelse ikke har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder(anomalier).

Ydelserne har i stedet til formål at bibringe kursisterne viden om forskellige emner inden for fodterapi.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at vederlag opkrævet fra kursisterne for deltagelse i efter-/videreuddannelseskurser hos Spørger ikke opfylder betingelserne for momsfrigivelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 3 besvares med nej, ønskes det bekræftet, at et fodterapeutkursus som led i vedkommendes efter-/videreuddannelse og under supervision af en underviser, der er uddannet statsautoriseret fodterapeut, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3?

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 har følgende ordlyd:

"Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) i dansk ret:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål."

Bestemmelsen implementerer også momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra j) i dansk ret:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau."

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, anfører i artikel 44, at:

"Ydelser i form af faglig uddannelse eller omskoling, der præsteres i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF, omfatter undervisning med direkte tilknytning til et erhverv eller en profession samt enhver undervisning med henblik på erhvervelse eller ajourføring af viden med erhvervsmæssigt sigte. Varigheden af den faglige uddannelse eller omskoling er uden relevans i den forbindelse."

Praksis

SKM2010. 382. VLR

En erhvervsskoles kommercielt tilrettelagte kursusvirksomhed bliver drevet med gevinst for øje i ML § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. forstand. Erhvervsskolen er en selvejende institution. Det er imidlertid ikke efter lovens ordlyd og forarbejder et krav, at skolen som organ tilstræber at opnå overskud fra den samlede drift. ML § 13, stk. 1, nr. 3, skal på denne baggrund fortolkes således, at den omstændighed, at den selvejende institution som sådan ikke drives med gevinst for øje, ikke i sig selv er til hinder for, at den omhandlede kursusvirksomhed er momspligtig. Den omhandlede kursusvirksomhed må anses for en egentlig delaktivitet, der drives med det formål at indtjene et overskud, der anvendes til at dække andre af erhvervsskolens aktiviteter. Erhvervsskolens kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., må herefter anses for momspligtig, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., jf. § 4, stk. 1.

SKM2014. 836. SR

Skatterådet bekræfter, at Spørgers ydelser i form af supervision leveret som led i autorisationsuddannelsen, specialistuddannelsen og supervisoruddannelsen, må anses for momsfritaget faglig undervisning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.

Begrundelse

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., momsfritager faglig uddannelse, herunder omskoling, hvilket i henhold til EU's gennemførelsesforordning omfatter undervisning med direkte tilknytning til et erhverv eller en profession samt enhver undervisning med henblik på erhvervelse eller ajourføring af viden med erhvervsmæssigt sigte.

I praksis lægges der vægt på hvorvidt

- undervisningen går ud på at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte, og
- undervisningen ikke har karakter af konsulentbistand.

Det er oplyst, at de omhandlede fodterapeutkurser retter sig mod fodterapeuter, som ønsker efter-/videreuddannelse inden for fagområder, som vedkommende enten ikke i forvejen har fået uddannelse i eller ønsker at genopfriske. Det kan eksempelvis være et kursus i silicone - ortoser (små aflastninger i materialet silicone).

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørgers kurser opfylder betingelserne for momsfritagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.

Undervisningsvirksomhed, der efter sit indhold er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., bliver imidlertid momspligtig efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., når undervisningen har form af kursusvirksomhed, som primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv. og drives med gevinst for øje.

Der er tre betingelser, som alle skal opfyldes førend undervisningsydelsen må anses for momspligtig efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.:

- Der skal være tale om kursusvirksomhed
- Det enkelte kursus skal være rettet mod virksomheder og institutioner
- Kursusvirksomheden skal drives med gevinst for øje.

Det er SKATs opfattelse, at Spørgers kurser ikke bliver momspligtige i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., idet kurserne ikke leveres med gevinst for øje.

Der er herved henset til, at Spørger efter det oplyste er en selvejende institution, der i henhold til vedtægterne har til formål at udbyde erhvervsrettet grund- og efteruddannelse og anden uddannelse og undervisning, samt at de pågældende kursusaktiviteter hverken drives med det formål at indtjene et overskud til "ejerne" eller dække andre (underskudsgivende) aktiviteter i virksomheden, jf. SKM2010. 382. VLR.

Spørgers kurser i form af efter-/videreuddannelse af fodterapeuter må på denne baggrund anses for momsfrigitte, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.