

Udskriftsdato: 14. december 2025

SKR nr 9692 af 13/08/2018 (Gældende)

Styresignal - praksisændring - uddannelseskrav ved momsfrigtagelse af sundhedsydelser

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1354671

Styresignal - praksisændring - uddannelseskraV ved momsfritagelse af sundhedsydelser

SKM2018. 414. SKTST

1. Sammenfatning

Momsfritagelse af sundhedsydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at leverandøren opfylder et uddannelseskraV, samt at ydelsen opfylder et behandlingskraV.

I relation til uddannelseskraVet ændrer Skattestyrelsen praksis således, at uddannelseskraVet automatisk anses for opfyldt, såfremt leverandøren har opnået en registrering i henhold til lov om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere (RAB-registrering).

2. Baggrund og problemstilling

Momsfritagelse af sundhedsydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at der opfyldes et behandlingskraV og et uddannelseskraV. Se nærmere Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.1.5.

Skatteministeriet har i styresignalet SKM2012. 155. SKAT præciseret betingelserne for opfyldelsen af uddannelseskraVet.

Af styresignalet fremgår, at uddannelseskraVet i hvert fald opfyldes på følgende 3 måder:

1. Leverandøren har opnået en autorisation i henhold til autorisationsloven,
2. Leverandøren opfylder nærmere angivne uddannelsesbetingelser, eller
3. Leverandøren har opnået en konkret udtalelse fra Sundhedsstyrelsen.

Af styresignalet fremgår det, at de uddannelsesmæssige betingelser for at opnå den beskyttede titel "Registreret Alternativ Behandler" ikke nødvendigvis er de samme, som stilles i relation til uddannelseskraVet i momsfritagelsen.

Med baggrund i:

- at kravene for at opnå en RAB-registrering ved Sundhedsstyrelsens bekendtgørelse nr. 978 af 1. oktober 2012 blev bragt i tæt overensstemmelse med kravene i SKM2012. 155. SKAT, og
- at Skattestyrelsens efterfølgende administrative praksis har vist, at leverandører af sundhedsydelser, der har en RAB-registrering, ligeledes har opfyldt Skattestyrelsens uddannelseskraV,

finder Skattestyrelsen anledning til at ændre det i SKM2012. 155. SKAT anførte om, at de uddannelsesmæssige betingelser for at opnå den beskyttede titel "Registreret Alternativ Behandler" ikke nødvendigvis er de samme, som stilles i relation til uddannelseskraVet i momsfritagelsen.

3. Regelgrundlaget

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."

Emnet er beskrevet nærmere i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.1.5. om anden egentlig sundhedspleje.

4. Skattestyrelsens opfattelse

Momsfritagelse af sundhedsydelser forudsætter, at to betingelser er opfyldt:

- et behandlingskrav: ydelsen skal have til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede en konkret sygdom eller sundhedsmæssig uregelmæssighed
- et uddannelseskrav: leverandøren skal have gennemgået relevant uddannelse

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

Det er på denne baggrund ikke enhver sundhedsydelse, som kan momsfrtages, men kun såfremt sundhedsydelsen har et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til leverandørens faglige uddannelse, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-443/04, *Solleveld*.

Uddannelseskravet kan med baggrund heri efter SKATs opfattelse opfyldes på følgende 4 måder:

1. Leverandøren har opnået en autorisation i henhold til autorisationsloven
2. Leverandøren opfylder nærmere angivne uddannelsesbetingelser
3. Leverandøren har opnået en konkret udtalelse fra Sundhedsstyrelsen
4. Leverandøren har opnået en registrering som alternativ behandler

Det understreges, at ovenstående alene opfylder uddannelseskravet, det betyder således ikke, at behandlingskravet også automatisk opfyldes.

Autorisation

Som anført i SKM2012. 155. SKAT opfyldes uddannelseskravet, såfremt leverandøren har en autorisation inden for det fagområde, som sundhedsydelsen henhører under.

Uddannelseskravet, når der ikke findes autorisation eller beskyttet titel

Som anført i SKM2012. 155. SKAT opfyldes uddannelseskravet, såfremt leverandøren 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

De i SKM2012. 155. SKAT nærmere angivne krav til disse undervisningstimer og dokumentationen heraf er fortsat gældende.

Registrering som alternativ behandler

I henhold til lov om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere (lov nr. 351 af 19/05/2004) kan brancheforeninger for alternative behandlere godkendes af indenrigs- og sundhedsministeren til at registrere alternative behandlere med den konsekvens, at den alternative behandler må benytte den beskyttede titel ”Registreret alternativ behandler (RAB)”.

Ved en alternativ behandler forstås personer, der udøver sundhedsmæssig virksomhed uden for det offentligt finansierede sundhedsvæsen, og som ikke er autoriseret til at udøve den pågældende virksomhed eller omfattet af Styrelsen for Patientsikkerheds tilsyn med den sundhedsfaglige behandling, der udføres af personer inden for sundhedsvæsenet.

Godkendte brancheforeninger findes eksempelvis for akupunktører, zoneterapeuter, massører.

I henhold til § 10 i bekendtgørelse om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere (bekendtgørelse nr. 859 af 13/06/2017) skal de enkelte medlemmer af brancheforeningerne, som ønsker at opnå en RAB-registrering, opfylde en række krav til uddannelse og eksamen, herunder krav om en sundhedsmæssig uddannelse på sammenlagt minimum 660 undervisningstimer, lektioner eller tilsvarende. E-learning kan indgå som en mindre del i undervisningen, hvis der i øvrigt består et lærer-/elevforhold.

Uddannelsen skal bestå af både teori og praksis. Den praktiske del af uddannelsen opgøres i timer. Ligeledes skal uddannelsen omfatte minimum 250 undervisningstimer eller lektioner i det primære fagområde (behandlingsform). Herudover skal uddannelsen indeholde basal sundhedslovgivning, herunder autorisationslovens bestemmelser om forbeholdt virksomhed og kvaksalveri, klinikvejledning/klientbehandling, psykologi samt præsentation af andre alternative fagområder (behandlingsformer).

Endelig stilles der krav om afsluttende eksaminer, herunder i basisfagene anatomi/fysiologi og sygdomslære, således at det sikres, at ansøgeren om registrering har den fornødne faglige indsigt og forståelse.

Det bemærkes, at betingelserne i relation til e-learning, eksamen og indhold i relation til basal sundhedslovgivning, klinikvejledning/klientbehandling, mv. blev indført ved Sundhedsstyrelsens bekendtgørelse nr. 978 af 1. oktober 2012.

Det er med baggrund i ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at har en leverandør af en sundhedsydelse opnået ret til at benytte den beskyttede titel ”Registreret alternativ behandler (RAB)” i henhold til § 3 i lov om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere, så opfylder leverandøren automatisk uddannelseskravet i relation til momsfritagelsen for sundhedsydelser.

Opfyldelsen af uddannelseskravet gælder alene for ydelser, der falder ind under det fagområde, som man har opnået registrering for.

5. Genoptagelse

Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de

afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb, og hvis der kan fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen af afgiftstilsvaret.

Det bemærkes, at dette styresignal i relation til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, i sig selv repræsenterer nye oplysninger af retlig karakter.

Genoptagelse i relation til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, alene med henvisning til dette styresignal gives derfor til alle virksomheder med en påbegyndt, men ikke udløbet, afgiftsperiode 3 år tilbage fra offentliggørelsen af dette styresignal.

Ekstraordinær genoptagelse

Den nu ændrede praksis har været gældende i perioden fra offentliggørelsen af SKM2012. 155. SKAT og indtil offentliggørelsen af dette styresignal.

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, og betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse for alle virksomheder med en påbegyndt, men ikke udløbet, afgiftsperiode den 1. marts 2012.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Dokumentation

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan bidrage til at dokumentere kravet.

6. Gyldighed

Styresignalet har virkning fra offentliggørelsen.

Indholdet af dette styresignal vil sammen med SKM2012. 155. SKAT blive indarbejdet samlet i Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 5.1.5. Herefter er begge styresignaler bortfaldet.

Skatteministeriet, den 13. august 2018

KARSTEN LAURITZEN