

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 10036 af 08/09/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momsfrigtagelse for aktivitet med træning på brikse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-00431

Landsskatteretskendelse vedr. momsfritagelse for aktivitet med træning på brikse

Resumé

En virksomheds ydelser, der leveredes i forbindelse med aktiviteter i et træningscenter, var alene momsfrtaget, i det omfang ydelserne var omfattet af begrebet »behandling af personer« i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Klagen skyldes, at SKAT ikke havde anset klageren for momsfrtaget ved salg af tid til særlige træningsmaskiner.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT's afgørelse ændres delvist.

Sagens oplysninger

HB (herefter benævnt indehaveren) opstartede virksomheden H1 i forbindelse med at den blev momsregistreret den. 31. august 2002. H1 er et koncept, hvor der drives et center med træningsmaskiner (herefter benævnt brikse), og samtidig er indehaveren eneforhandler af disse maskiner til lignende centre i landet. Virksomheden drives med gevinst for øje. Virksomheden opstartede aktiviteten i 1998.

Metoden går ud på, at personen ligger på en briks, som bevæger sig, hvorved personens muskler bevæger sig. Virksomheden har oplyst, at klienterne konstant er under vejledning og hjælpes igennem hele deres træningsprogram. Virksomheden fører en journal i form af et klientkort for hver klient, bl.a. med oplysninger om skade, sygdom etc. - piskesmæld, brækket ryg, gigt, nyt knæ, delvist lammet, diskusprolaps - herunder oplysninger om BMI, blodtryk etc. Det fremgår af klientkort, hvornår personen har været der. Personen skal booke en tid. Prisen i 2008 for en times benyttelse af briksene er 101 kr.

Det fremgår af virksomhedens hjemmeside, at briksene med indbygget pilates kombinerer to forskellige metoder som træner og vedligeholder kroppen. Pilates er bygget op omkring lineære bevægelser, som styrker og stabiliserer muskler og led. Briksene gør at man frigør spændinger og blokeringer samtidig med at man arbejder med briksenes bevægelser i et stille og roligt tempo.

Træningen foregår på 6 forskellige motordrevne træningsbrikse, der med klientens egen hjælp styrker, strækker, slanker og træner kroppen. Undervisning foretages af kyndige undervisere. Alle undervisere i virksomheden har få et diplom efter et grundigt kursus af indehaveren. Klienten opnår smidighed og større styrke i alle de store muskelgrupper i kroppen. Det er muligt at tabe sig, fordi arbejdet på briksene er vægtregulerende. Udover de gode resultater med træningshold er briksene gode til vedligeholdelse af genoptræningen efter sygdom og ulykke.

Videre beskrives virksomheden som et hyggeligt motionscenter, som er et alternativ til de almindelige motionscentre for mennesker der enten ikke har lyst til, eller som på grund af skader, har problemer med almindelig træning, der ofte er belastende for leddene. Typisk har personerne problemer med slidgigt, knæene, overvægt, diskusprolaps, hybermobile led, sklerose etc., eller andet der kræver en kontrolleret genoptræning. Indehaveren har i anden artikel udtalt, at 30 min. træning har samme effekt som flere timer i en gymnastiksal, og personerne er både i 20'erne og i 80'erne, samt at hver dag besøger 70-80 personer centeret. Der udarbejdes et individuelt program, der tages hensyn til personens helbred og fysiske tilstand, som revideres i overensstemmelse med personens udvikling.

Det fremgår af en artikel om et center i Y, at H1 er et motionscenter med eldrevne brikse. Fordi træningen er skånsom er størstedelen af personerne mennesker med sygdomme, eller andre der oplever fysiske

begrænsninger, fx efter skader, operationer eller som er aldersbetingede, men også helt raske får noget ud af træningen. H1 er et anderledes motionscenter på grund af den personlige kontakt til hver enkelt person. Kontakten gør, at personens særlige behov kan imødekommes, og i en person fra centeret er altid til rådighed under træningen med hjælp, instruktion og vejledning.

Indehaveren har været på en del kurser i England i anvendelsen af briksene, og er årligt på 1 - 2 kurser af 2 - 3 dages varighed. Indehaveren uddanner andre i brugen af briksene.

Indehaveren har modtaget undervisning, som sygeplejeelev i mikrobiologi/infektionspatologi og i anatomi/fysiologi med 194 timer, samt bestået sygehjælperuddannelsen i 1988. Ifølge SKAT har det medført, at klageren samlet har modtaget undervisning i 400 lektioner inden for områderne anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi og den primære alternative behandlingsform.

Indehaveren driver momsfritaget virksomhed som alternativ behandler. Momsfritagelsen som alternativ behandler gælder, hvor der er en egentlig behandling.

Skattecentrets afgørelse

Virksomhedens momstilsvær for perioden 1. januar 2005 - 31. januar 2005 er forhøjet med 78.409 kr., idet omsætning vedrørende briksene ikke er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, men er anset for momspligtig, jævnfør momslovens § 4, stk. 1.

Brug af redskaber eller maskiner udelukker ikke i sig selv, at der kan være tale om undervisning i legemsøvelser, men for at der kan være tale om momsfri undervisning i legemsøvelser, må der være et væsentligt element af reel undervisning.

Undervisningen skal således forestås af en lærer/instruktør efter et forud fastlagt program, og den skal endvidere have en vis intensitet. Det er ikke tilstrækkeligt, at den alene går ud på at instruere om brugen af forskellige trænings- og motionsapparater. Styrke- og motionstræning med motionsredskaber i et motionscenter vil derfor normalt ikke være momsfritaget.

For at afgøre, om der er tale om undervisning, lægges der bl.a. vægt, om der en lærer/instruktør gennem hele timen, om der er tale om et egentligt hold, om instruktøren har andre opgaver samtidig og, om personen bliver ledt gennem hele programmet, eller man blot kan spørge om hjælp.

SKAT er af den opfattelse, at »træning på brikse« ikke er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Der er henvist til en afgørelse vedrørende »Inch by Inch Toningcenter«. Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev der gennemført en revision af momsloven. Formålet med revisionen var i højere grad at opnå en sammenhæng med EU's momsdirektiver, primært 6. momsdirektiv, således at der nu anvendes samme systematik og terminologi i loven som i Fællesskabsretten. Endvidere blev der gennemført nogle få strukturændringer. Som følge af tilpasningen til 6. momsdirektivs regler skete der ændringer i nogle af de hidtidige regler i momsloven. Det drejer sig bl.a. om undervisningsvirksomhed. Denne revision af momsloven medfører at afgørelser før 1994 er ophævet.

Endvidere er der henvist til virksomheden Concept 1010. Oplysningerne vedr. Concept 1010 er ikke dokumenteret og ændrer i øvrigt ikke ved SKAT's opfattelse af, at virksomheden er momspligtig af »træning på brikse«.

Virksomhedens delvise fradragsprocent kan herefter opgøres således:

Momspligtig omsætning	956.741 kr.
Momsfri omsætning	64.412 kr.

I alt	1.021.153 kr.
-------	------------------

$956.741 * 100 / 1.021.153 = 93,69$.

Den delvise fradragsprocent udgør 94 % på godkendte omkostninger.

Virksomhedens regnskab for 2005 kan herefter opgøres således vedrørende momstilsvaret:

Moms	Opgjort	Angivet	Difference
Salgsmoms	277.525	180.299	97.226
Moms af varekøb mv. i udlandet	64.354	64.611	-257
Købsmoms	85.962	67.401	18.561
I alt	255.918	177.509	78.409

Klagerens påstand og argumenter

Der er fremsat påstand om, at virksomhedens aktivitet ved træning på brikse er momsfritaget.

Det er herved gjort gældende, at de leverede ydelser er omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Det forhold at man ikke foretager aktiviteten med bistand af uddannede fysioterapeuter og lignende, kan ikke begrunde ændret status momsmæssigt.

Såfremt virksomheden havde ansat fysioterapeuter og havde videreuddannet dem til at forestå de drevne aktiviteter, ville der givet være anerkendt momsfrihed. Skattecentret ses ikke nærmere at have imødegået det anførte i mit supplerende indlæg, da skattecentret allerede havde truffet beslutning i sagen og blot afventede virksomhedens yderligere bemærkninger som følge af de processuelle krav herom.

Der er i supplerende indlæg til SKAT anført, at aktiviteten i H1 ikke kan sammenlignes med aktiviteten på et fitness- eller motionscenter, idet personalet har en dyberegående forpligtigelse til at rådgive personen samt bistå personen med programmet. Det fremgår af klientkort, at der udover oprettelse af stamkort løbende er en vurdering af personernes forhold.

Den aktivitet, der foregår i H1, er da også i overensstemmelse med det citerede fra momsvejledningen, D.11.3.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til momslovens § 4 betales der afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

I medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og 3, fritages følgende ydelser for afgift:

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

(...)

3) 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. (...)«

Efter momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b og c (tidligere 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b, c og i), fritages følgende virksomheder af almen interesse:

»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 lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.

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

EF-domstolen har i en række domme udtalt, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, jf. bl.a. EF-domstolens dom i sag C-384/98 (Rosenmayr).

Behandling af personer er et fællesskabsretligt begreb. I sag C-384/98, udtalte EF-domstolen, at begrebet »behandling af personer« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c, ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder. Dette begreb er fulgt op i domstolens dom, C-141/00, (Kügler) præmis 38 – 40. Efter dommens præmis 40 omfatter begrebet ligeledes forebyggelse af sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Af EF-domstolens dom i sag nr. C-307/01 (d'Ambrumenil), hvor det af præmis 58 fremgår, at det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert, og at selv i de tilfælde, hvor det viser sig, at personer, der er genstand for undersøgelser eller andre profylaktiske lægelige indgreb, ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali, er inddragelsen af disse ydelser under begrebet »behandling af personer« i overensstemmelse med formålet at nedbringe udgifterne til behandling.

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.

Det er en betingelse for momsfritagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 for alternative behandlere, at de uddannelsesmæssige krav, der stilles for at blive alternativ behandler, jf. TfS 1999.736, er opfyldte, og at de ydelser virksomheden leverer, falder ind under begrebet »behandling af personer«.

Som udgangspunkt er køb af adgang til brikse ikke momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. De omhandlede ydelser, der leveres af virksomheden i forbindelse med køb af adgang til brikse, består primært i instruktion i brug af briksen, og Landsskatteretten finder, at sådanne ydelser ikke i sig selv falder ind under begrebet »behandling af personer« i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Såfremt virksomheden med en journal kan dokumentere, at klienten lider af en konkret sygdom, og at der er iværksat et træningsprogram rettet mod denne sygdom, at klienterne konstant er under vejledning og hjælpes igennem hele deres træningsprogram, og at klientens tilstand løbende forbedres, og at dette afspejler træningsprogrammet, vil den ydelse virksomheden leverer dog være omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Det er en forudsætning for momsfrigivelse, at den der forestår behandlingen opfylder de uddannelsesmæssige krav, der stilles for at blive alternativ behandler.

Det bemærkes, at momsfrigivelsen ikke omfatter klienternes brug af maskiner, alene for at få motion eller almindelig velvære.

Retten bemærker endvidere, at aktiviteterne ikke har et så væsentligt element af reel undervisning, at der er grundlag for at anse ydelserne for momsfrigaget efter § 13, stk. 1, nr. 3.

Den talmæssige opgørelse overlades til SKAT, jf. forretningsordenen for Landskatteretten, § 17, stk. 2.