

Udskriftsdato: 2. januar 2026

AFG nr 9671 af 26/06/2018 (Gældende)

Momsfritagelse af kosmetisk rekonstruktion af brystvorter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0295459

Momsfritagelse af kosmetisk rekonstruktion af brystvorter

Skatterådet bekræftede, at Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af brystvorter var fritaget for moms efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, idet de ydelserne ansås for at udgøre en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af konkrete behandlingsforløb.

Skatterådet kunne derimod ikke bekræfte, at kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn og hovedbund var fritaget for moms efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, idet det ikke var godtgjort, at behandleren opfyldte uddannelseskravet.

Skatterådet afviste at svare på, hvorvidt momsfritagelse efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, forudsætter et forudgående sygdomsforløb, da en besvarelse heraf ikke indebar en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition.

Skatterådsmøde 26. juni 2018 - SKM2018. 383. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med brystrekonstruktion efter brystkræftforløb er momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?
2. Kan det bekræftes, at kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med kosmetisk brystoperation er momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?
3. Kan det bekræftes, at kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn efter sygdomsforløb er momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?
4. Kan det bekræftes, at kosmetisk rekonstruktion af hovedbunden efter hårtab med stamcelleaktivering af hår eller hovedbundspigmentering er momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?
5. Det ønskes oplyst, om momsfritagelse, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, forudsætter et forudgående sygdomsforløb?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Nej
4. Nej
5. Afvises

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en klinik i X-by, der udfører kosmetiske behandlinger.

Behandlingerne udføres af A, der har gennemgået en uddannelse i grundlæggende mikropigmentering, en træneruddannelse og et specialiserende kursus.

Uddannelserne er ikke forbundet med mange timer på skolerne, men en anseelig mængde praktisk træning efterfølgende. Således har A udført mikropigmentering i 5 år og mikropigmentering af brystvorter i 1 år og 4 måneder. Spørger estimerer det samlede antal timer af mikropigmentering til 3000 timer.

Mikropigmentering er en kosmetisk tatovering, hvorved der deponeres farvepigmenter under hudoverfladen. I modsætning til almindelige tatoveringer, deponeres farvepigmenterne kun i det øverste hudlag. Det betyder bl.a., at farven ikke flyder ud og der kan laves en virkelighedstro kosmetisk tatovering.

Spørger gennemfører typisk behandlinger af patienter med brystkræftforløb bag sig, der vælger at få foretaget en mikropigmentering af brystvorten for at fuldende forløbet, der tilbydes af det offentlige.

Spørger modtager også klienter, der ønsker brystvorten udbedret efter f. eks forbrænding eller mangel på symmetri fra naturens side. Sidstnævnte er dog i klart mindretal.

Spørger behandler også personer, der har tabt hår – på hovedet og øjenbryn – efter sygdomsforløb med f.eks. alopecia (sygdom, hvor kroppens immunforsvar angriber hårcellerne) eller kræft.

Størstedelen er dog kvinder, der ønsker symmetri og tilretning af øjenbryn af kosmetiske årsager. Disse ydelser er ikke omfattet af anmodningen.

Behandlingerne er alle selvbetalte. Der er ikke mulighed for tilskud fra det offentlige til disse behandlinger.

Brystvorterekonstruktion

En brystrekonstruktion efter fjernelse af brystet på grund af brystkræft eller brystoperationer foretages på de fleste hospitaler. Brystrekonstruktionen tilbydes som en operationsproces, der består af flere faser. Først får patienten rekonstrueret brystet, dernæst brystvorten, og hvis det er nødvendigt, kan det raske bryst rettes, så der skabes symmetri mellem brysterne efter operationen. Forløbet tilbydes på både offentlige og private hospitaler.

I forbindelse med rekonstruktion af brystvorten tilbyder hospitalerne også, at brystvorten og området omkring kan blive tatoveret for at opnå den samme farve, som på det raske bryst.

Spørger tilbyder også tatovering af brystvorten efter rekonstruktion af brystet, men dette sker uafhængigt af hospitalerne.

Sygehusene tilbyder ikke samme 3D-mikropigmentering af brystvorten. De tilbyder en ensfarvet "brunkage" eller en butterfly, som er en knude lavet af hud. Den type mikropigmentering Spørger tilbyder, er unik for det private. Således er Spørger bl.a. blevet kontaktet af et hospital, som forespurgte på undervisning for læger og sygeplejersker.

Efter behandling for brystkræft eller et brystindgreb, der har efterladt patienten uden brystvorte eller med et kosmetisk ikke optimalt resultat, kan mikropigmentering genskabe brystvorternes udseende. Spørger tatoverer ved hjælp af mikropigmentering nye brystvorter, der passer til den pågældende patient. Således tilpasses f. eks farven og størrelsen.

Brynbehandling

Med 3D-øjebryn kan der opnås flotte semi-permanente øjenbryn. Behandlingen egner til hvilken som helst øjenbrynsfarve og uanset ønske til udseende af.

Hovedbundspigmentering

Hovedbundspigmentering er en teknik, hvorved der tatoveres små prikker i hovedbunden. Prikkerne skaber illusionen om ægte hår i hovedbunden.

Stamcellebehandling

Med stamcellebehandling kan manglende hår eller yderligere hårtab afværges.

Spørger har skabt en særlig teknik, der aktiverer hårcellerne i hovedbunden. De tilbageværende hårsække kommer dermed til at vokse, men kan også skabe nye hår.

Spørgers opfattelse og begrundelse

I SKATs styresignal SKM2010. 845. SKAT vedrørende momsfrigtagelse af kosmetiske behandlinger anføres, at kosmetiske behandlinger, der har til formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, er momsfrataget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1. Styresignalet nævner bl.a., at brystoperationer er momsfrataget. Anført er også, at betingelsen er, at de kosmetiske indgreb foretages i forbindelse med en lægegering eller et tilknyttet erhverv.

Sygdomsforløb som brystkræft og alopecia er tilknyttet et lægeligt forløb, hvorfor kosmetisk behandling med udgangspunkt i disse lidelser må anses som momsfrie.

Det må også anses for en uregelmæssighed ikke at have brynhår efter sygdomsforløb eller at mangle sine brystvorter efter brystkræftforløb.

Rekonstruktion og kosmetisk tilretning med mikropigmentering efter en kosmetisk brystoperation uden sygdomsforløb må ligeledes anses som momsfrataget, da denne kosmetiske tilretning er en del af et lægeligt forløb og et led i et fuldbyrdet forløb, da mikropigmenteringen hovedsageligt består i kamuflering af ar og kosmetisk forskønnelse af det opererede område.

Hårtab i hovedbunden kan ske ligeledes efter f.eks. kræft eller alopecia, dog også af mere genetiske årsager. Det ændrer dog ikke på det faktum, at det er en kosmetisk lidelse for patienten, og det er en uregelmæssighed. Som klinik med fokus på kosmetisk korrigerende behandlinger (nært tilknyttet lægeligt erhverv) skal forløbene for hårtab momsfratages.

Derfor skal spørgsmål 1-4 skal bekræftes med et ja.

Vedrørende spørgsmål 5 ønskes en afklaring på, om momsfrigtagelsen forudsætter et forudgående sygdomsforløb.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med brystrekonstruktion efter brystkræftforløb er momsfrataget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Spørger leverer ydelser i form af rekonstruktion af brystvorter til kræftpatienter, som led i behandlingen af disse.

Behandlingen foregår ved mikropigmentering, der er en form for permanent make-up/tatovering, hvorved der deponeres farvepigmenter under hudoverfladen.

Spørger leverer ydelserne mod vederlag, og ydelserne er derfor som udgangspunkt momspligtige.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, fritager imidlertid bl.a. hospitalsbehandling og lægevirksomhed for moms.

Momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, implementerer momssystemdi-ektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret, og momslovens bestemmelse skal derfor fortolkes i overensstemmelse hermed.

Det overordnede formål med momsfrigtagelsen af hospitalsbehandling og lægevirksomhed er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at få hospitals- og lægebehandling på grund af forøgede omkostninger, hvis disse ydelser eller transaktioner i nær tilknytning hertil bliver pålagt moms, jf. eksempelvis C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*.

Momsfrigtagelsen af lægebehandling og lignende omfatter kun lægelige indgreb med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, jf. bl.a. C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*.

Momsfrigtagelsen omfatter dermed kun ydelser, som efter en lægefaglig vurdering har et terapeutisk formål.

EU-Domstolen har i C-91/12, *PFC Clinic*, udtalt, at kosmetiske behandlinger kan, for så vidt som de har til formål at behandle eller pleje personer, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi, være omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) og dermed momsfrigtaget. Hvis indgrebet er udført alene af kosmetiske hensyn, kan det derimod ikke være omfattet af disse begreber.

Skatteministeriet har i SKM2010. 845. SKAT udtalt sig generelt om retningslinjer for momsfrigtagelse af kosmetiske behandlinger. Af styresignalet fremgår, at enhver form 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 fritagelsen.

Det er oplyst, at brystkræftpatienter, der som led i behandlingen på offentlige og private hospitaler har fået bortopereret et bryst helt eller delvist, som udgangspunkt tilbydes en rekonstruktion af brystet.

Rekonstruktionen tilbydes som en operationsproces, der består af flere faser. Først får patienten rekonstrueret brystet og dernæst brystvorten, ligesom det raske bryst rettes, såfremt det skønnes nødvendigt for at skabe symmetri mellem brysterne efter operationen.

I forbindelse med rekonstruktionen af brystvorten tilbyder hospitalerne tillige, at brystvorten og området omkring kan blive mikropigmenteret for at opnå den samme farve, som på det raske bryst.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at mikropigmentering af brystvorten og området omkring må anses for en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af det behandlingsforløb, der består i rekonstruktion af brystet efter kræftbehandling.

Det bemærkes, at det i denne henseende er uden betydning, om Spørgers ydelser udføres af personale som ikke er autoriserede læger, men derimod mikropigmentister, idet det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale, jf. EU-Domstolens dom i sagen C-156/09, *VTSL*.

At Spørgers kunder ikke er direkte henvist fra hospitalerne til behandling hos Spørger, men i stedet frivilligt fravælger hospitalets tilbud om mikropigmentering, og i stedet vælger at få Spørger til at udføre denne del af behandlingen, kan på baggrund af en konkret vurdering ikke ændre på, at mikropigmenteringen må anses for en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af det samlede behandlingsforløb af kræftpatienterne.

Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med brystrekonstruktion efter brystkræftforløb må på den baggrund anses for momsfrigtagne efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med kosmetisk brystoperation er momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Spørger leverer ydelser i form af rekonstruktion af brystvorten efter brystkorrigerende operationer, der efter det oplyste f. eks har efterladt patienten uden brystvorte eller med et kosmetisk ikke optimalt resultat.

Behandlingen foregår ved mikropigmentering, der er en form for permanent make-up/tatovering, hvorved der deponeres farvet pigmenter under hudoverfladen.

Spørger leverer ydelserne mod vederlag, og ydelserne er derfor som udgangspunkt momspligtige.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, fritager imidlertid bl.a. hospitalsbehandling og lægevirksomhed for moms.

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret, og momslovens bestemmelse skal derfor fortolkes i overensstemmelse hermed.

Det overordnede formål med momsfritagelsen af hospitalsbehandling og lægevirksomhed er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at få hospitals- og lægebehandling på grund af forøgede omkostninger, hvis disse ydelser eller transaktioner i nær tilknytning hertil bliver pålagt moms, jf. eksempelvis C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

Momsfritagelsen af lægebehandling og lignende omfatter kun lægelige indgreb med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

Momsfritagelsen omfatter dermed kun ydelser, som efter en lægefaglig vurdering har et terapeutisk formål.

EU-Domstolen har i C-91/12, PFC Clinic, udtalt, at kosmetiske behandlinger kan, for så vidt som de har til formål at behandle eller pleje personer, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi, være omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) og dermed momsfritaget. Hvis indgrebet er udført alene af kosmetiske hensyn, kan det derimod ikke være omfattet af disse begreber.

Skatteministeriet har i SKM2010. 845. SKAT udtalt sig generelt om retningslinjer for momsfritagelse af kosmetiske behandlinger. Af styresignalet fremgår, at enhver form rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi, må anses for omfattes af fritagelsen.

Videre fremgår det, at levering af ydelser i form af brystkorrigerende operationer omfattes af momsfritagelsen, idet disse som altovervejende udgangspunkt må anses for behandlinger af sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

Det er af Spørger oplyst, at behandlingen med rekonstruktion af brystvorten ved hjælp af mikropigmentering foregår på patienter, der efter et operationsforløb har opnået et resultat, der afviger i væsentlig grad fra normaludseendet.

Det er videre oplyst, at personer, der har fået foretaget en brystkorrigerende operation på et offentligt eller privat hospital som led i behandlingen, kan få tilbudt en rekonstruktion af brystvorten ved hjælp af mikropigmentering, såfremt det skønnes nødvendigt for at skabe et kosmetisk optimalt resultat.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers ydelser må anses for ”behandling af personer” i momssystemdirektivets forstand, da Spørgers ydelser har et terapeutisk formål.

Der er herved henset til, at Spørgers ydelser udgør en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af behandlingsforløbet for den brystkorrigerende operation, jf. EU-Domstolens dom i sagen C-156/09, VTSL.

Det bemærkes, at det i denne henseende er uden betydning, om Spørgers ydelser udføres af personale som ikke er autoriserede læger, men derimod mikropigmentister, idet det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale, jf. EU-Domstolens dom i sagen C-156/09, VTSL.

At Spørgers kunder ikke er direkte henvist fra hospitalerne til behandling hos Spørger, men i stedet frivilligt fravælger hospitalets tilbud om mikropigmentering, og i stedet vælger at få Spørger til at udføre denne del af behandlingen, kan på baggrund af en konkret vurdering ikke ændre på, at mikropigmenteringen må anses for en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af det samlede brystkorrigerende operation.

Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af brystvorter i forbindelse med kosmetisk brystoperation må på den baggrund anses for momsfrigitte efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn efter sygdomsforløb er momsfrigitte, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Spørger foretager kosmetiske rekonstruktioner af øjenbryn på patienter, der på grund af sygdomsforløb med eksempelvis kræft har mistet hårene på øjenbrynet.

Behandlingen foregår ved mikropigmentering, der er en form for permanent make-up/tatovering, hvorved der deponeres farvepigmenter under hudoverfladen.

Spørger leverer ydelserne mod vederlag, og ydelserne er derfor som udgangspunkt momspligtige.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, fritager imidlertid bl.a. hospitalsbehandling og lægevirksomhed for moms.

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret, og momslovens bestemmelse skal derfor fortolkes i overensstemmelse hermed.

Det overordnede formål med momsfritagelsen af hospitalsbehandling og lægevirksomhed er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at få hospitals- og lægebehandling på grund af forøgede omkostninger, hvis disse ydelser eller transaktioner i nær tilknytning hertil bliver pålagt moms.

Momsfritagelsen af lægebehandling og lignende omfatter kun lægelige indgreb med det formål at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, jf. bl.a. sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

Momsfritagelsen omfatter dermed kun ydelser, som efter en lægefaglig vurdering har et terapeutisk formål.

EU-Domstolen har i C-91/12, PFC Clinic, udtalt, at kosmetiske behandlinger kan, for så vidt som de har til formål at behandle eller pleje personer, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi, være omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) og dermed momsfritaget. Hvis indgrebet er udført alene af kosmetiske hensyn, kan det derimod ikke være omfattet af disse begreber.

Skatteministeriet har i SKM2010. 845. SKAT udtalt sig generelt om retningslinjer for momsfritagelse af kosmetiske behandlinger. Af styresignalet fremgår, at enhver form rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurgi må anses for omfattes af fritagelsen.

Kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn tilbydes efter det oplyste ikke af hospitaler til patienter i forbindelse med disses sygdomsforløb.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers ydelser i form af rekonstruktion af øjenbryn ikke kan anses for, at udgøre en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af et behandlingsforløb, der består i behandling af en sygdom, jf. EU-Domstolens dom i sagen C-156/09, VTSI og SKM2017. 311. SR.

Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn må på den baggrund vurderes selvstændigt i relation til momsloven § 13, stk. 1, nr. 1.

To grundlæggende betingelser skal opfyldes samtidig for, at momsfritagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, finder anvendelse:

1. Ydelsen skal udføres som led i udøvelsen af lægegerning eller dertil knyttede erhverv (uddannelseskravet)
2. Ydelsen skal kunne karakteriseres som behandling (behandlingskravet).

Uddannelseskravet

Det er alene behandlinger, der udføres af behandlere, der har de krævede faglige kvalifikationer, der omfattes af fritagelsen, jf. bl.a. C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

Videre følger af EU-Domstolens dom i C-443/04, Solleveld, at kun terapeutiske behandlinger, der udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til behandlerens faglige uddannelse, er omfattet af fritagelsen.

Uddannelseskravet er derfor opfyldt, når behandleren har de nødvendige faglige kvalifikationer til at levere den konkrete behandling.

Herved forstås, at behandleren enten skal have opnået en autorisation eller have gennemgået en uddannelse bestående af minimum 660 undervisningstimer, hvoraf minimum de 250 undervisningstimer skal være inden for den primære behandlingsform.

Behandleren, A, er efter det oplyste ikke indehaver af en autorisation.

Det er oplyst, at A er uddannet som mikropigmentist. Videre er det oplyst, at hendes uddannelse ikke er forbundet med mange timer på skolerne, men derimod hovedsageligt består af praktisk erfaring opnået efter uddannelsens afslutning.

Det på den baggrund SKATs opfattelse, at minimumskravet på 660 timer, fordelt på:

Anatomi/fysiologi 200 undervisningstimer

Sygdomslære/farmakologi 100 undervisningstimer

Den primære behandlingsform 250 undervisningstimer

Klinikvejledning/klientbehandling 10 undervisningstimer

Øvrig sundhedsfaglig undervisning 100 undervisningstimer,
således ikke er dokumenteret opfyldt.

Det kan dermed ikke bekræftes, at Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af øjenbryn, er momsfrataget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, idet behandleren ikke opfylder uddannelseskravet.

Ydelserne er på den baggrund momspligtige efter momsloven § 4.

Indstilling

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

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at kosmetisk rekonstruktion af hovedbunden efter hårtab med stamcelleaktivering af hår eller hovedbundspigmentering (simulering af hår) er momsfrataget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Spørger leverer ydelser i form af hovedbundspigmentering og stamcellebehandling til personer, der lider af hårtab.

Ved hovedbundspigmentering sker der farvning af hovedbunden, hvorved der simuleres hårrødder. Ved stamcellebehandling penetreres det øverste hudlag, hvorved der lægges stamcellevæske, der skal få håret i de tilstedeværende hårsække til at vokse.

Det er oplyst, at formålet med begge behandlinger er at afhjælpe hårtab, der skyldes sygdom eller genetiske årsager.

Spørger leverer ydelserne mod vederlag, og ydelserne er derfor som udgangspunkt momspligtige.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, fritager imidlertid bl.a. hospitalsbehandling og lægevirksomhed for moms.

Under henvisning til at A i begrundelsen til spørgsmål 3 ikke kan anses for at opfylde uddannelseskravet, kan Spørgers ydelser i form af kosmetisk rekonstruktion af hovedbunden efter hårtab ikke momsfratages efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 1.

Ydelserne er på den baggrund momspligtige efter momsloven § 4.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes oplyst, om momsfrigivelse, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, forudsætter et forudgående sygdomsforløb?

Begrundelse

Der kan efter skatteforvaltningsloven § 21 hos told- og skatteforvaltningen anmodes om bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at på afgiftsområdet forstås ved en disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

En anmodning om bindende svar være skriftlig og indeholde alle de oplysninger, der står til rådighed for spørgeren. Skønner Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation, jf. skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1.

Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Skatterådet kan i særlige tilfælde afvise en anmodning, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse, jf. skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2.

Af bemærkningerne til skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2 i lovforslag nr. L 110 som fremsat den 24. februar 2005 fremgår bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Folketingets Ombudsmand har i udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1, bl.a. udtalt, at kravet om, at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder et krav om, at den planlagte disposition - herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist, hvad det er, denne ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

I nærværende spørgsmål ønskes en afklaring på, hvorvidt momsfrigivelse forudsætter et forudgående sygdomsforløb eller ej.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke vil indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition.

Det indstilles derfor, at spørgsmålet afvises, jf. skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2.

SKAT bemærker vejledende, at Spørger har mulighed for på ny at anmode om et bindende svar om en konkret disposition i henhold til skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momssystemdirektivet, artikel 132, stk. 1, litra b) og c), har følgende ordlyd:

”b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligtretlige 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. ”

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

”Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed. ”

Praksis

C-91/12, PFC Clinic

Kosmetiske behandlinger kan, for så vidt som de har til formål at behandle eller pleje personer, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi, være omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) og dermed momsfritaget. Hvis indgrebet er udført alene af kosmetiske hensyn, kan det derimod ikke være omfattet af disse begreber.

Da der er tale om en lægelig vurdering, bør den foretages på grundlag af konstateringer af en sådan art, der er udført af personale, som er kvalificeret hertil.

C-156/09, VTSI

Kan en ydelse anses for en integreret del af et behandlingsforløb, der er lægeligt begrundet, vil ydelsen kunne anses for momsfritaget, uanset at ydelsen isoleret set ikke opfylder betingelsen for momsfritagelse.

C-443/04, H. A. Solleveld

Ikke enhver sundhedsydelse er momsfritaget, men kun såfremt den udviser et tilstrækkeligt kvalitetsniveau henset til behandlerens faglige uddannelse.

C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler

Kun behandling af personer, der foregår uden for et hospital som led i udøvelse af lægegering eller dertil knyttede erhverv med henblik på at forebygge, diagnosticere eller behandle, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til sjette momssystemsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Anden virksomhed med almindelig hjælp og hjælp i husholdningen er ikke omfattet.

SKM2010. 845. SKAT²

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

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se lovgrundlag anført under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis anført under spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se lovgrundlag anført under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis anført under spørgsmål 1.

SKM2017. 311. SR[–]

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers levering af MR-scanninger til hospitaler, forsikringsselskaber mv. er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet MR-scanningerne anses for at udgøre en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af konkrete behandlingsforløb.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se lovgrundlag anført under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis anført under spørgsmål 1 og 3.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Skatteforvaltningsloven § 24

”Stk. 1. En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger.

ger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse. ”

Forarbejder

L 110 2004/05, bemærkninger til skatteforvaltningslovens § 24

Praksis

Folketingets Ombudsmand, Udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1 (uddrag)

"Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, er uproblematisk når der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede gennemført disposition. I disse tilfælde ligger faktum fast, og det vil være muligt objektivt at konstatere og dokumentere faktum.

I de tilfælde hvor der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition, er det derimod ikke muligt objektivt at konstatere og dokumentere sagens faktum. I disse tilfælde udgøres 'faktum' alene af spørgerens beskrivelse af den planlagte disposition. Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder i disse situationer et krav om at den planlagte disposition - herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist hvad det er han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

Det vil naturligvis afhænge af en konkret vurdering, om en beskrivelse af en planlagt disposition er tilstrækkelig præcis og detaljeret til at der kan gives et bindende svar. "