

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9146 af 25/01/2022 (Gældende)

Moms og lønsumsafgift - tandreguleringsydelser fra klinik i Tyskland

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0912795

Moms og lønsumsafgift - tandreguleringsydelser fra klinik i Tyskland

Spørger driver tandlægevirksomhed i Tyskland og leverer tandreguleringsydelser, herunder individuelt tilpassede tandbøjler, til danske privatpersoner. Spørger har ingen fysisk etablering eller ansatte i Danmark.

Behandlingen foregår i samarbejde med danske tandlæger, der indledningsvis inspicerer patientens tænder og foretager en intra-oral 3D-scanning, som danner grundlag for Spørgers videre behandling. Spørger betaler de danske tandlæger for dette arbejde.

Skatterådet bekræfter, at Spørger ikke skal betale moms af behandlingerne, herunder tandbøjlerne, i Danmark, da behandlingerne er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet bekræfter endvidere, at Spørger ikke skal betale lønsumsafgift i Danmark, da Spørger har etableret sin virksomhed i Tyskland, ikke har medarbejdere i Danmark og ikke udfører momsfri tandlægebehandlinger i Danmark.

Skatterådsmøde 25. januar 2022 - SKM2022. 48. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektion ikke er momspligtige i Danmark?
2. Kan det bekræftes, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektion ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark?
3. Kan det bekræftes, at Spørgers ydelser vedrørende bøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, ikke er momspligtige i Danmark?
4. Kan det bekræftes, at Spørgers ydelser vedrørende bøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et brand under det tysk etablerede selskab x GmbH.

Selskabet har ingen fysisk etablering eller ansatte i Danmark men udelukkende i Tyskland.

Spørger er registreret som tandteknikerhandlen under den nuværende forretningsadresse. De juridiske krav opfyldes af tandteknikermester, som også leder tandlaboratoriet.

Spørger tilbyder privatpersoner bosat i Danmark ydelser med retning af tænder. Behandlingen af patienterne tilbydes via Spørgers websted, mobilapps, råd og support fra tandlæger med base i Danmark og støtte fra tandlæger, tandteknikere og tandhjælpere ansat hos Spørger.

Behandlingen af patienter, der ønsker behandling af tandstillingsfejl, starter med et besøg hos en tandlæge etableret og registreret som tandlæge i Danmark, der har indgået et partnerskab med Spørger. De tilknyttede ortodontister/tandlæger er angivet på Spørgers websted.

Tandlægen inspicerer patientens tænder og foretager en intra-oral 3D-scanning og billeder af tænderne og giver dem omfattende medicinsk råd om tandretning. Den første tid er gratis for patienten, og der er ingen forpligtelser.

Baseret på resultaterne fra den indledende screening deler den pågældende tandlæge sine konsultationsresultater, 3D-scanninger af patientens tænder og en anamnese med Spørger.

Baseret på feedback, scanninger og dokumenter fra tandlægen udarbejder Spørger simuleringer af, hvordan tænderne kan reguleres over tid som en del af behandlingen med brug af usynlige justeringer for at få det ønskede resultat (lige tandsæt) og udarbejder en behandlingsplan. Behandlingsplanen forelægges derefter for den ansvarlige tandlæge. Tandlægen gennemgår derefter behandlingsplanen, ændrer den om nødvendigt og godkender den. Efter godkendelse sender Spørger et behandlingstilbud til patienterne, der beskriver behandlingens varighed, trinene samt prisen.

Efter at patienten har accepteret behandlingstilbuddet, starter Spørger produktionen af bøjlerne i sit tandlaboratorium i Tyskland. Alle bøjler er specialfremstillet til den specifikke patient baseret på den godkendte behandlingsplan.

Efter fremstilling leveres bøjlerne til patientens adresse. Bøjlerne kan derefter placeres af patienten selv. Inden patienten starter behandlingen, vil han/hun downloade en app på sin telefon for at se behandlingsplanen og de næste trin samt for at overvåge behandlingen. Denne app kan gratis downloades fra Spørgers websted.

Patienten vil derefter regelmæssigt tage billeder af sine tænder, med og uden bøjler, og sende dem med appen til Spørger i Tyskland for analyse af behandlingsforløbet. Disse fotos undersøges af en tandlæge/tandhjælper ansat hos Spørger. Ændringer og forbedringer kan derefter instrueres af tandlæger/tandassistenter hos Spørger, f.eks. om, at nogle bøjler skal bæres længere eller skal udskiftes. Nogle gange skal behandlingen justeres i at få det endelige ønskede resultat.

De tyske tandlæger ansat hos Spørger er registreret i tandlægeregistret og registreret hos den tyske/føderale tandlægeforening. De er autoriserede tandlæger, nogle af tandlægerne med doktorgrader i Tyskland.

Så snart tandlægen finder ud af, at det er nødvendigt, at patienten besøger en tandlæge, vil assistenten henvende sig til patienten for at bestille tid hos den etablerede tandlæge i Danmark. Dette er dog kun i undtagelsesvis tilfælde, fordi patienten normalt kun vil have kontakt med Spørger og vil blive rådgivet på distance.

Der kan findes et eksempel på en behandling under behandlingsresultaterne på Spørgers websted.

Patienten betaler kun til Spørger for hele behandlingen på forhånd. Behandlingen kan valgfrit betales i rater. Bøjler som en del af behandlingen produceres og afsendes, når behandlingen er betalt, eller en afdragsaftale er underskrevet.

Tandlægerne i Danmark fakturerer deres service til Spørger.

Som en del af behandlingen kan patienten købe en individuel tilpasset bøjle, der sikrer behandlingen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, at de stillede spørgsmål skal besvares således:

1. Ja.
2. Ja.
3. Ja.

4. Ja.

Ifølge momslovens § 4, stk. 1, skal der betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 er tandlæge- og anden dentalvirksomhed fritaget for moms. Fritagelsen omfatter som udgangspunkt den virksomhed, som tandlæger udøver i kraft af deres profession.

Tandlægevirksomhed omfatter bl.a.:

- Forebyggelse af instrumentel og medikamentel art.
- Diagnostik og behandling af anomalier (afvigelse fra hvad der er normalt), læsioner og sygdomme i tænder, mund og kæbe.

Det følger af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2021-2, afsnit D. A. 5.1.6, at i Danmark momsfrtages tandlægers og tandteknikers levering af individuelle apparaturer til ortodontiske, kæbeortopædiske og kæbekirurgiske behandlinger.

Denne særlige fritagelse har hjemmel i 6. momsdirektivs artikel 27, og er gennemført ved bekendtgørelse nr. 149 af 9. april 1969 og forudsat videreført i bemærkningerne til 1994-momsloven.

Ortodontiske apparaturer er tandbøjler. De kan være faste eller aftagelige og passer kun til den patient, de er udarbejdet og tilpasset til. De bruges til at styre kæbevæksten og tandstillingen for at tilstræbe optimal funktionalitet og æstetik.

Apparatur til kæbekirurgi bruges ofte som "proteser" ved større behandlinger, hvor dele af ansigtet og mundhulen er fjernet. Disse kaldes også for obturatorer.

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en ikke-afgiftspligtig person, og leverandøren har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet og ydelsen leveres herfra, jf. dog stk. 5 og 6 samt §§ 17, 18 og 19-21 d, jf. momslovens § 16, stk. 4.

Det er vores opfattelse, at Spørgers levering af ydelser nævnt i spørgsmål 1 og 3 ikke har leveringssted i Danmark, idet Spørger ikke har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed i Danmark.

Som følge heraf er det vores opfattelse, at spørgsmål 1 og 3 skal besvares med "ja".

Ifølge lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, skal virksomheder betale lønsumsafgift, når de leverer varer og ydelser mod vederlag, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Det følger af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2021-2, afsnit D. B. 3.6, at udenlandske virksomheder, der har lønsumsafgiftspligtige aktiviteter i Danmark, skal registreres på lige fod med danske virksomheder.

Det er vores opfattelse, at Spørger ikke skal registreres og betale lønsumsafgift i Danmark, idet selskabets levering af ydelser nævnt i spørgsmål 1 og 3 ikke har leveringssted i Danmark, idet Spørger ikke har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed i Danmark.

Som følge heraf er det vores opfattelse, at spørgsmål 2 og 4 skal besvares med "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektur ikke er momspligtige i Danmark.

Begrundelse

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.1.6, at behandlinger, der kan have et kosmetisk islæt, i form af eksempelvis enhver form for retning af tænder er momsfri behandling, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet behandlingen som overvejende hovedregel foretages med baggrund i en terapeutisk indikation.

Det fremgår endvidere, at i Danmark fritages tandlægers og tandteknikers levering af individuelle apparater til ortodontiske, kæbeortopædiske og kæbekirurgiske behandlinger. Ortodontiske apparaturer er tandbøjler. De kan være faste eller aftagelige og passer kun til den patient de er udarbejdet og tilpasset til.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørger leverer en samlet ydelse, der består i momsfri tandregulering, hvor tandbøjlen er en integreret del af behandlingen.

Spørger har etableret sin virksomhed i Tyskland. Det momsmæssige leveringssted for tandlægeydelser leveret til privatpersoner her i landet fastsættes efter reglerne i momslovens § 16.

Efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 4, er leveringsstedet for leverancer til ikke-afgiftspligtige personer dér, hvor leverandøren har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, fast forretningssted eller bopæl/sædvanligt opholdssted.

Der gælder en del særregler i forhold til hovedreglen for leverancer til ikke-afgiftspligtige personer. Tandlægeydelser er ikke omfattet af særreglerne.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektur ikke er momspligtige i Danmark, uanset om ydelsen har leveringssted i Tyskland eller i Danmark.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektur ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark.

Begrundelse

Udenlandske virksomheder, der har lønsumsafgiftspligtige aktiviteter i Danmark, skal registreres på lige fod med danske virksomheder.

Registreringspligten gælder, selvom der ikke er etableret en egentlig filial eller lignende i Danmark, og selvom virksomheden ikke er skattepligtig i Danmark.

Da Spørger har etableret sin virksomhed i Tyskland, ikke har medarbejdere i Danmark og ikke udfører momsfri tandlægebehandlinger i Danmark, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers aktiviteter i Tyskland ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørgers ydelser vedrørende bøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, ikke er momspligtige i Danmark.

Begrundelse

Som det fremgår under spørgsmål 1, er det Skattestyrelsens vurdering, at Spørger leverer en samlet ydelse, der består i momsfri tandregulering, hvor tandbøjlen er en integreret del af behandlingen.

Det fremgår endvidere, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ydelser vedrørende tandkorrektion ikke er momspligtige i Danmark.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ydelser vedrørende tandbøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, heller ikke er momspligtige i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørgers ydelser vedrørende bøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark.

Begrundelse

Som det fremgår under spørgsmål 1, er det Skattestyrelsens vurdering, at Spørger leverer en samlet ydelse, der består i momsfri tandregulering, hvor tandbøjlen er en integreret del af behandlingen.

Som det fremgår under spørgsmål 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers aktiviteter i Tyskland ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark, da Spørger har etableret sin virksomhed i Tyskland, ikke har medarbejdere i Danmark og ikke udfører momsfri tandlægebehandlinger i Danmark.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ydelser vedrørende tandbøjler, der sikrer tændernes position efter behandlingen, heller ikke er lønsumsafgiftspligtige i Danmark.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 - 4

Lovgrundlag

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

"§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

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

Momslovens § 16 har følgende ordlyd:

"§ 16. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Stk. 2. For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet ikke for at være her i landet, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU.

Stk. 3. For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet for at være her i landet, hvis ydelsen leveres af en afgiftspligtig person etableret her i landet til en afgiftspligtig person etableret uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet.

Stk. 4. Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en ikkeafgiftspligtig person og leverandøren har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet og ydelsen leveres herfra, jf. dog stk. 5 og 6 samt §§ 17, 18 og 19-21 d.

Stk. 5. For de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet dog ikke for at være her i landet, hvis ydelsen leveres til en ikkeafgiftspligtig person her i landet eller i et andet EU-land og ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU.

Stk. 6. For de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet for at være her i landet, hvis ydelsen leveres fra steder uden for EU til en ikkeafgiftspligtig person her i landet og ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet."

Lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 1. Der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19, jf. dog nedenfor stk. 2 og 3, og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter merværdiafgiftsloven. Der betales tillige afgift af virksomheder, der udgiver eller importerer aviser."

Lønsumsafgiftslovens § 2 har følgende ordlyd:

"§ 2. Virksomheder, der er afgiftspligtige, skal anmeldes til registrering hos told- og skatteforvaltningen, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Virksomheden skal kun registreres, såfremt afgiftsgrundlaget efter § 4 overstiger 80.000 kr. årligt.

Stk. 3. Virksomheder omfattet af § 1, stk. 1, 1. pkt., der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, skal kun anmeldes til registrering, hvis de beskæftiger lønnet arbejdskraft."

Forarbejder

--

Praksis

Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit D. A. 5.1.6 (uddrag)

"Kosmetiske behandlinger

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

Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at behandlinger udført af tandlæger, der primært forfølger skønheds-/velværemæssige formål, som udgangspunkt vil være udelukket fra momsfrigagelsen.

Dette vil i praksis omfatte eksempelvis

- isætning af tandsmykker
- hvidtning/afblegning af tænder.

Foretages afblegningen af tænderne som en integreret del af en momsfrigaget behandling i form af eksempelvis udbedring af tandskader efter ulykker mv., så vil afblegningen være momsfrigaget.

Behandlinger, der kan have et kosmetisk islæt, i form af eksempelvis enhver form for retning af tænder, udskiftning af sølvfyldninger med plastfyldninger, påsætning af facader ved udbedring af tandskader, udskiftning af midlertidige plastfyldninger mv. er alle momsfrigitte behandlinger, idet disse behandlinger som overvejende hovedregel foretages med baggrund i en terapeutisk indikation."

Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit D. B. 3.6 Særligt om registrering af udenlandske virksomheder (uddrag)

"Regel

Udenlandske virksomheder, der har lønsumsafgiftspligtige aktiviteter i Danmark, skal registreres på lige fod med danske virksomheder.

Udlandet er de geografiske områder, der ikke er dækket af det danske momsområde. Ved udlandet forstås derfor både andre EU-lande og lande udenfor EU, herunder Færøerne og Grønland.

Registreringspligten gælder, selvom der ikke er etableret en egentlig filial eller lignende i Danmark, og selvom virksomheden ikke er skattepligtig til Danmark.

Hvis den udenlandske virksomhed ikke har etableret en egentlig filial eller lignende, skal den registreres ved en herboende repræsentant. Det vil sige en person, der er bosiddende her i landet, eller ved en virksomhed, der har forretningssted her i landet. Se LAL § 3, stk. 3.

Den udenlandske virksomhed skal altid registreres ved en herboende repræsentant. Det gælder også selv om virksomheden ikke momsmæssigt skulle registreres ved en herboende repræsentant. Dette kan være tilfældet, hvis Danmark har indgået en aftale om gensidig bistand mv. med virksomhedens hjemland. Se ML § 47 stk. 2.

Bemærk

- Registreringsgrænsen for lønsumsafgift på 80.000 kr. gælder også for udenlandske virksomheder
- En ydelses momsmæssige leveringssted har ingen betydning for lønsumsafgiftspligten. Se afsnit D. B. 2.1 om det momsmæssige leveringssteds betydning for lønsumsafgiftspligten."