



SKAT

Alternative behandlere og andre sundhedspersoner – Om moms og lønsumsafgift

SEPTEMBER 2010

Indhold

Forord	3
Momsfritaget	3
Uddannelseskra	4
Uddannelseskra – andre sundhedspersoner	4
Uddannelseskra – alternative behandlere	
Behandlingskra	7
Eksempler på momsfrie behandlinger	7
Eksempler på momspligtige behandlinger	7
Dokumentation	7
Fritagelsen omfatter ikke dyr	7
RAB (Registreret Alternativ Behandler) giver ikke momsfrigtagelse	8
Diagnoser	8
Lønsumsafgift	9
Registreringsgrænse lønsumsafgift	9
Momsfrie behandlinger	9
Momspligtige behandlinger	11
Blandede behandlinger	11
Moms	12
Registreringsgrænse moms	12
Momspligtige behandlinger	12
Salg af varer	12
Direkte udgifter	12
Angivelse og betaling	14
Moms og lønsum – blandede behandlinger	15
Kan man selv vælge om man vil betale moms eller lønsumsafgift?	15

Forord

Denne vejledning fortæller kort, hvordan alternative behandlere og andre sundhedspersoner skal opgøre deres moms og/eller lønsumsafgift og hvilke betingelser der skal være opfyldt for at være moms fritaget.

Vejledningen omhandler ikke ydelser, som foredrag og undervisning.

Moms fritaget

Alternative behandlere kan på visse betingelser blive moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Bestemmelsen fritager følgende ydelser:

- Hospitalsbehandling
- Lægevirksomhed, herunder kiropraktorer, fysioterapeuter og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge og dentalvirksomhed.

Alternative behandlere og andre sundhedspersoner kan blive moms fritaget som anden egentlig sundhedspleje.

SKAT har udarbejdet et styresignal vedrørende anden egentlig sundhedspleje. Det er offentliggjort den 3. marts 2010 i SKM.2010.173.SKAT. Du kan finde det på www.skat.dk – *Rådgiver – Love og regler – Styresignaler*.

Der er 2 betingelser, som skal være opfyldt før du kan blive moms fritaget:

1. Du skal opfylde nogle uddannelseskrav
2. Du skal opfylde et behandlingskrav

Hvis du ikke opfylder både uddannelseskravet og behandlingskravet, så skal du betale moms af dine behandlinger. Du skal betale lønsumsafgift af de momsfrie behandlinger.

Uddannelseskrav

For at blive momsfritaget skal man først og fremmest have opnået tilstrækkelige kvalifikationer til at udføre behandlingerne.

Uddannelseskrav – andre sundhedspersoner

For andre sundhedspersoner vil uddannelseskravet være opfyldt, hvis man har en autorisation fra Sundhedsstyrelsen. Det gælder fx kiropraktorer, ergoterapeuter, fysioterapeuter, kliniske diætister og jordemødre.

Uddannelseskrav – alternative behandlere

For de alternative behandlere har SKAT følgende uddannelseskrav, som er opstillet af sundhedsstyrelsen:

• **Generelle uddannelseskrav alternative behandlere**

Anatomi/fysiologi	200 timer
Sygdomslære/farmakologi	100 timer
Den primære behandlingsform	250 timer
Psykologi	50 timer
Klinikvejledning/klinikbehandling	10 timer
Introduktion til andre alternative behandlingsformer	50 timer
I alt	660 timer

• **Uddannelseskrav for det psykotera- peutiske område**

For alternative behandlere inden for det psykoterapeutiske område har SKAT følgende uddannelseskrav:

Teoretisk uddannelse inden for det psykoterapeutiske område	Ingen regler om antal timer inden for det enkelte fag
Egenterapi	Ingen regler om antal timer inden for det enkelte fag
Modtagelse af supervision	Ingen regler om antal timer inden for det enkelte fag

Der er ikke regler for, hvor mange timer man skal have inden for det enkelte område, men der er et krav om, at det skal være i alt 660 timer. I praksis skal langt de fleste timer være inden for den teoretiske uddannelse.

• UddannelseskraV zoneterapeuter

Anatomi/fysiologi	200 timer
Sygdomslære/farmakologi	100 timer
Zoneterapi/meridianlære/ visuel diagnose	255 timer
Kost- og vitamin-/minerallære	30 timer
Biopati	15 timer
Psykologi	50 timer
Klinikvejledning/ klinikbehandling	10 timer
I alt	660 timer

• UddannelseskraV Heilpraktikere

Anatomi/fysiologi	200 timer
Patalogi	100 timer
Psykologi	50 timer
Immunologi	5 timer
Toxilogi	9 timer
Ernæringslære	15 timer
Klinisk undersøgelse	14 timer
Homøopati	10 timer
Biokemi	9 timer
Phytooterapi	24 timer
Kiropraktik	14 timer
Indføring i irisdiagnose	29 timer
Fodzonerapi	16 timer
Akupunktur	17 timer
Neutral terapi	11 timer
Menneskekundskab	15 timer
Akupressur pr. trykpunkt	9 timer
Ansigtsdiagnose	5 timer
Hånd/negle/tunge/diagnose	5 timer
Eksamenspørgsmål	13 timer
Den tyske heilpraktiker lov	8 timer
Demonstration af hydrooterapi	2 timer
Udøvelse af heilpraktik i praksis	32 timer
Eksamenforberedelse	8 timer
Overbygning	40 timer
I alt	660 timer

Uddannelseskrevet gælder for hver person, som udfører behandlinger. Hvis fx en klinik har flere personer til at udføre behandlingerne, gælder uddannelseskrevet for hver person. Hvis en person ikke opfylder uddannelseskravene, bliver de behandlinger, som personen udfører, momspligtige.

OBS! Der er en praksisændring på vej angående uddannelseskrevet på de 250 timer inden for den primære alternative behandlingsform. Landsskatteretten har afsagt en kendelse, hvor det fremgår, at uddannelseskrevet på 250 timer skal være opfyldt for hver alternativ behandlingsform, der bliver foretaget (SKM2010.502.LSR). Det er endnu uafklaret, hvornår denne praksisændring træder i kraft.

De alternative behandlere skal kunne dokumentere deres uddannelse med kursusbeviser eller diplomer. Det skal fremgå, hvilke fag der er undervist i og antal timer. Det skal også fremgå, hvem der har deltaget i undervisningen og undervisningsstedets navn og adresse.

Dispensation

For alternative behandlere, der har afsluttet deres uddannelse inden den 1. juli 2000, kan der dispenseres fra uddannelseskravene. Disse alternative behandlere vil være omfattet af momsfritagelsen, når de kan dokumentere, at de har gennemført et uddannelsesforløb, der som minimum svarer til *samlet 400 lektioner* inden for følgende områder:

- Anatomi/fysiologi
- Sygdomslære/farmakologi
- Den primære alternative behandlingsform

De alternative behandlere, der ikke umiddelbart opfyldte betingelserne for denne dispensation, havde mulighed for at supplere deres udannelse. Hvis de opfyldte uddannelseskrevet inden den 31. december 2000 kunne de blive omfattet af dispensationen.

Behandlingskrav

Behandlingskravet er ens for både alternative behandlere og andre sundhedspersoner.

Definitionen på behandling i *momslovens forstand* bygger på et EU-retligt begreb. SKAT anvender definitionen ved vurderingen af, hvilke behandlinger, der kan blive momsfrataget. Vi er godt klar over, at alternative behandlere, betragter alle deres ydelser, som behandlinger. I momslovens forstand kan vi bare ikke momsfratage dem alle.

EU-domstolen har følgende definition på behandlinger, som kan blive momsfrataget:

Det er kun behandling af personer med henblik på at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme, eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier), som kan blive omfattet af momsfrigtagelsen.

Forebyggelse skal også rette sig mod sygdomme eller sundhedsmæssig uregelmæssigheder.

Ydelserne skal relatere sig til en persons konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed. Ydelserne skal også have et terapeutisk formål. Det vil sige, at der skal være tale om behandling af sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder (anomalier).

Eksempler på momsfrie behandlinger:

- Egentlig sygdomsbehandling
- Forebyggelse af specifik sygdom.

Eksempler på momspligtige behandlinger:

Behandlinger inden for livsfilosofier, skønhedspleje, personligt velvære, personlig udvikling, meditation, drømmetydning, clairvoyance, coaching, stress, supervision, fjernelse af uønsket hårvækst, tarmskyllning, kropsbehandlinger rettet mod vægt og figurproblemer, herunder kostrådgivning, kan fx ikke blive momsfrataget. Det er der blandt andet taget stilling til i en række domme fra Landsskatteretten og Skatterådet mv.

Dokumentation

SKAT kan forlange dokumentation for, at der bliver udført momsfrie behandlinger. Dokumentationen kan være klientkort, journaler eller lignende, hvoraf det fremgår, hvilken diagnose, der er stillet og hvilken behandling der er iværksat. Medarbejdere ved SKAT har tavshedspligt.

Fritagelsen omfatter ikke dyr

Momsfrigtagelsen gælder kun for behandling af mennesker. Behandling af dyr er altid momspligtig.

RAB (Registreret Alternativ Behandler) giver ikke momsfratagelse

Man kan ikke blive momsfrataget alene fordi man er Registreret Alternativ Behandler (RAB), da kravene for RAB-registrering og momsfratagelse ikke er ens.

Diagnoser

Vi bliver ofte mødt med udsagn om, at alternative behandlere ikke må stille diagnoser. SKAT er af den opfattelse, at alternative behandlere godt må stille diagnoser. Man må bare ikke foregive, at man gør det i egenskab af, at man er læge.

Lønsumsafgift

Registreringsgrænse lønsumsafgift

Hvis virksomheden har et momsfrit afgiftsgrundlag på over 80.000 kr. om året skal man registreres for lønsumsafgift.

Momsfrie behandlinger

Alternative behandlere skal betale lønsumsafgift af de momsfrie behandlinger. Lønsumsafgiften bliver beregnet af det *skattemæssige overskud* før renter.

Hvis der er ansatte, skal der også beregnes lønsumsafgift af deres *lønninger*. ATP og andre pensionsordninger skal også medregnes til lønningerne, både den ansattes andel og arbejdsgivers andel. Hvis der bliver givet pension, skal det også medregnes.

Afgiftssatsen er 3,08 pct. af afgiftsgrundlaget, som er virksomhedens overskud og eventuelle lønninger.

Virksomheder uden ansatte

Hvis du ikke har ansatte skal lønsumsafgiften angives og betales 1 gang om året.

Eksempel uden ansatte:

Skattemæssigt overskud før renter 300.000 kr.

Lønsumsafgift 3,08 pct. 9.240 kr.

Hvis virksomheden har kalenderåret som regnskabsår, er fristen for at angive og betale den 15. august efter udløbet af kalenderåret.

Sådan udfyldes angivelsen:

1. Lønsumsafgift af overskud	9.240 kr.
2. Lønsumsafgift af lønninger	0 kr.
3. A conto	0 kr.
4. I alt til betaling	9.240 kr.

Virksomheder med ansatte

Hvis du har ansatte skal der angives lønsumsafgift 5 gange om året. Først skal der angives 4 kvartalsangivelser. De bliver kaldt a conto angivelser. Lønsumsafgiften skal beregnes på grundlag af lønningerne.

Den 5. angivelse er årsangivelsen. Her skal den endelige lønsumsafgift vedrørende lønningerne og overskuddet angives. Hvis virksomheden har kalenderåret som regnskabsår er fristen den 15. august efter udløbet af kalenderåret.

Eksempel med ansatte:

Månedsløn i 3 måneder: $10.000 \times 3 = 30.000$ kr.

På lønsedlen vil det fx se sådan ud:

Lønninger	30.000 kr.
Feriepenge 12,5 pct.	3.750 kr.
ATP-bidrag lønmodtagers andel	- 90 kr.
Pensionsbidrag lønmodtagers andel	<u>- 1.200 kr.</u>
A-indkomst	32.460 kr.

Du skal opgøre afgiftsgrundlaget sådan:

A-indkomst	32.460 kr.	
ATP-bidrag lønmodtagers andel	90 kr.	
ATP-bidrag arbejdsgivers andel	180 kr.	
Pension lønmodtagers andel	1.200 kr.	
Pension arbejdsgivers andel	<u>2.400 kr.</u>	
Afgiftsgrundlag i alt		<u>36.330 kr.</u>
Lønsumsafgift 3,08 pct.		1.119 kr.

Sådan udfyldes kvartalsangivelsen:

Lønsumsafgift x 5,33 pct. (Skal anvendes af bl.a. fonde og foreninger)	
Lønsumsafgift x 9,13 pct. (skal bruges af finansielle virksomheder)	
Lønsumsafgift 3,08 pct. (skal anvendes af virksomheder som skal betale acontobeløb)	1.119 kr.
Avissalg x 2,5 pct. (skal bruges af virksomheder, der udgiver eller importerer aviser)	
Lønsumsafgift i alt	1.119 kr.

Angivelsesfristerne for kvartalsangivelser er:

- 1. kvartal 15. april
- 2. kvartal 15. juli
- 3. kvartal 15. oktober
- 4. kvartal 15. januar

Den 15. august skal årsangivelsen angives.

drag for momsen af dine fællesudgifter. Fællesudgifter er udgifter, som du har i forbindelse med både de momsfrie og momspligtige indtægter (fx revisor, administration eller lokaleudgifter). Det betyder også, at du kun skal betale lønsumsafgift af den del af overskuddet, som vedrører de momsfrie indtægter.

Eksempel endelig beregning:

Overskud før renter 300.000 kr.
Lønsumsafgift 3,08 pct. 9.240 kr.

Lønninger hele året 145.320 kr.
Lønsumsafgift 3,08 pct. 4.476 kr.

Sådan udfyldes årsangivelsen:

1. Lønsumsafgift af overskud	9.240 kr.
2. Lønsumsafgift af lønninger	4.476 kr.
3. A conto (4x1.119 kr.)	4.476 kr.
4. I alt til betaling	9.240 kr.

Momspligtige behandlinger

Hvis du har momspligtige behandlinger skal du betale moms af dem og får samtidig mulighed for at fradrage moms af nogle af udgifterne.

Blandede behandlinger

Hvis du har både momspligtige og momsfrie behandlinger, kan du kun få delvis fra-

Moms

Registreringsgrænse moms

Hvis du har en momspligtig omsætning på over 50.000 kr. om året, skal du registreres for moms.

Momspligtige behandlinger

Hvis du har momspligtige behandlinger skal du betale moms af dem, men får til gengæld også mulighed for at fradrage moms af nogle af dine udgifter.

Momspligtige indtægter

Du skal opkræve 25 pct. moms af dine indtægter. Hvis du sælger til private, skal du enten udstede en forenklet faktura, eller du skal registrere indtægterne på et kasseapparat.

En forenklet faktura skal mindst indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens navn
- Virksomhedens CVR-nr.
- Fakturanummer
- Fakturadato
- Leverancens art
- Momsbeløbets størrelse – Momsbeløbets størrelse kan oplyses ved at skrive på fakturaen, at momsen udgør 20 pct. af den betalte pris.

Hvis du vælger at benytte et kasseapparat, skal du udlevere en kassebon til kunden. Den skal indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens navn eller CVR-nr
- Udstedelsesdato
- Leverancens art
- Momsbeløbets størrelse – Momsbeløbets størrelse kan oplyses ved at man på kassebonen oplyser, at momsen udgør 20 pct. af den betalte pris.

Salg af varer

Salg af varer er som udgangspunkt momspligtigt, medmindre varen anvendes som en integreret del af den momsfrie behandling. Hvis du fx anvender en creme til en momsfri massagebehandling, sælger du ikke en creme til kunden. Anvendelsen af cremen er en del af den momsfri massagebehandling. Hvis kunden ønsker at købe en creme til eget brug, er der derimod tale om et momspligtigt varesalg. Det samme gælder for salg af medicin. Hvis du i forbindelse med de momsfrie behandlinger sælger medicin, som kunden selv skal anvende, skal du betale moms af salget.

Direkte udgifter

Du kan få fuldt momsfradrag for de udgifter, som du kun anvender i forbindelse med de momspligtige indtægter.

Eksempel:

Der sælges produkter, som creme og naturmedicin. Indkøbene bliver kun anvendt til videresalg.

Indkøb cremer	2.500 kr.
Indkøb naturmedicin	<u>3.000 kr.</u>
Samlet indkøb ekskl. moms	5.500 kr.
Moms 25 pct.	<u>1.375 kr.</u>
Samlet indkøb inkl. moms	6.875 kr.

Virksomheden kan få et momsfradrag på 1.375 kr.

Virksomheden kan *ikke* få momsfradrag for de udgifter, som kun anvendes i forbindelse med de momsfrie indtægter.

Fællesudgifter

Hvis du har udgifter, som bliver anvendt både i forbindelse med de momsfrie og momspligtige indtægter, kan du få delvis fradrag for momsen af de udgifter. Det er typisk udgifter til administration, revisor og lokaleudgifter.

Salg	Momspligtig	Momsfrit
Køb	Fuld fradrag for moms	Ingen fradrag for moms
	Fællesudgifter Delvis fradrag for moms	

Du skal foretage fordelingen på grundlag af en omsætningsfordeling.

Eksempel:

Momspligtig omsætning	500.000 kr.
Momsfri omsætning	<u>200.000 kr.</u>
Samlede omsætning	700.000 kr.

Fradragsprocenten:
 $\frac{500.000 \times 100}{700.000} = 71,42 \text{ pct.}$

Fradragsprocenten bliver altid oprundet til nærmeste hele tal = 72 pct.

Fællesudgifter:

Administration (blyanter og papir)	100 kr.
Revisor	<u>4.000 kr.</u>
I alt ekskl. moms	4.100 kr.
Moms 25 pct.	1.025 kr.

Virksomheden kan få et momsfradrag på 72 pct. af 1.025 kr. = 738 kr.

Momsregnskab

Du skal føre et momsregnskab. Der er krav om, at regnskabet skal indeholde forskellige konti. Hos alternative behandlere og andre sundhedspersoner vil der som udgangspunkt være 2 konti:

- Konto for salgsmoms
- Konto for købsmoms

På *kontoen for salgsmoms* skal du føre den salgsmoms, der er opkrævet i momsperioden. Bogføringen skal ske på grundlag af fakturaer, eller kasseboner.

På *kontoen for købsmoms* skal du føre den købsmoms, der er fradrag for i momsperioden. Du skal kunne dokumentere de momsbeløb, som du trækker fra som købsmoms. Dokumentationen skal være fakturaer, kasseboner eller afregningsbilag.

Regnskabet med moms skal som hovedregel føres i det almindelige forretningsregnskab. Du kan i stedet vælge at føre regnskabet med moms i et særligt regnskabshæfte, som man kan få hos SKAT.

Angivelse og betaling

Momsen skal angives for hver momsperiode. Man starter med at blive registreret med kvartalet, som momsperiode.

Angivelses- og betalingsfristen er sådan:

Angivelses- og betalingsfrist

1. kvartal	10. maj
2. kvartal	17. august
3. kvartal	10. november
4. kvartal	10. januar

Hvis omsætningen bliver under 1 million årligt, vil man automatisk blive omregistreret til halvårsafregning. SKAT sørger for, at der automatisk sker en omregistrering af virksomheden, hvis der skal ændres afregningsperiode.

Du skal indberette moms via TastSelv-Erhverv. SKAT sørger for, at du bliver tilmeldt. Og du får automatisk tilsendt en huskemail, hver gang moms skal angives.

Moms og lønsom

– blandede behandlinger

Mange alternative behandlere og andre sundhedspersoner har både momsfrie behandlinger og momspligtige behandlinger og salg af varer, og derfor skal der oftest betales både moms og lønsomsafgift.

Da regnskabet viser det samlede skattemæssige overskud, skal du derfor finde ud af, hvor meget af det skattemæssige overskud, der vedrører de momsfrie indtægter. Det kan du gøre ved en omsætningsfordeling.

Eksempel:

Momspligtig omsætning	500.000 kr.
Momsfri omsætning	<u>200.000 kr.</u>
Samlede omsætning	700.000 kr.

Momsfri andel:

$$\frac{200.000 \times 100}{700.000} = 28,57 \text{ pct.}$$

Her skal du anvende to decimaler.

Eksempel:

Samlede skattemæssige overskud før renter	300.000 kr.
Momsfri andel udgør 28,57 pct.	85.710 kr.
Lønsomsafgift 3,08 pct. af 85.710 kr.	2.639 kr.

Kan man selv vælge om man vil betale moms eller lønsomsafgift?

Der er ikke mulighed for at vælge at betale moms af alle indtægterne, da man ikke må opkræve moms af momsfrie indtægter.

SKAT har vejledninger om reglerne for moms og lønsomsafgift på www.skat.dk – *Moms – Fakturering, regnskab mv*, eller *Lønsomsafgift*.

Hvis du har spørgsmål, er du velkommen til at ringe til SKAT på telefon 72 22 18 18 eller sende os en e-mail på www.skat.dk/kontakt.

Alternative behandlere og andre sundhedspersoner

Denne pjece fortæller kort, hvordan alternative behandlere og andre sundhedspersoner skal opgøre deres moms og/eller lønsumsafgift og hvilke betingelser der skal være opfyldt for at være momsfrataget.

Pjecen omhandler ikke ydelser, som foredrag og undervisning.

Alle SKATs pjecer ligger på www.skat.dk. Enkelte fås også hos SKAT, kommunernes borgerbetjening og mange biblioteker.

Opdatering af denne pjece ved eventuelle lovændringer og rettelser sker alene i internetversionen.

Læs aktuel information fra SKAT på

www.skat.dk

Udgivet af

SKAT

Telefon 72 22 18 18

Mail via www.skat.dk/kontakt



SKAT