



## Omvendt betalingspligt på mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, bærbare computere mv. - styresignal

<b>Dokumentets dato</b>	09 sep 2014
<b>Dato for offentliggørelse</b>	09 sep 2014 14:10
<b>SKM-nummer</b>	SKM2014.622.SKAT
<b>Myndighed</b>	SKAT
<b>Sagsnummer</b>	14-2350074
<b>Dokument type</b>	Styresignal
<b>Overordnede emner</b>	Moms og lønsumsafgift
<b>Emneord</b>	Moms - Omvendt betalingspligt - Afgiftspligtige personer
<b>Resumé</b>	<p>Reglerne om omvendt betalingspligt af momsen på indenlandske leveringer af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere forudsætter, at der leveres til en afgiftspligtig person, samt at denne handler i egenskab af afgiftspligtig person.</p> <p>Detailhandlens salg af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere er imidlertid helt undtaget fra reglerne om omvendt betalingspligt.</p>
<b>Reference(r)</b>	Momsloven § 46
<b>Henvisning</b>	Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit <b>D.A.13.2.2.8.</b>

### Sammenfatning

Reglerne om omvendt betalingspligt af momsen på indenlandske leveringer af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere forudsætter, at der leveres til en afgiftspligtig person, samt at denne handler i egenskab af afgiftspligtig person.

Detailhandlens salg af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere er imidlertid helt undtaget fra reglerne om omvendt betalingspligt.

### Baggrund og problemstilling

Danmark har ved lov nr. 1637 af 26. december 2013 implementeret momssystemdirektivets artikel 199a, stk. 1, litra c, d og h. Det fremgår heraf, at EU's medlemslande kan indføre omvendt betalingspligt af momsen på indenlandske leveringer af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere.

Virkingen af den omvendte betalingspligt er, at det er aftageren (den købende virksomhed) af de pågældende varer, som er betalingspligtig for momsen. Herved stoppes effektivt muligheden for at lave momskaruselsvig med de omfattede varer.

Ændringerne er gennemført i momslovens § 46, stk. 1, nr. 8-10, og de har virkning fra den 1. juli 2014.

Med gennemførelsen af ændringerne er der opstået et behov for en nærmere afklaring af, hvad der ligger i definitionen af de nævnte varer.

### **Det retlige grundlag**

Af momslovens § 46, stk. 1, fremgår følgende:

"Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

.....

8) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager mobiltelefoner fra en virksomhed etableret her i landet,

9) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der fra en virksomhed etableret her i landet modtager integrerede kredsløbsanordninger i den tilstand, som de er i, inden de integreres i slutbrugerprodukter, eller

10) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager spillekonsoller, tablet-pc'er eller bærbare computere fra en virksomhed etableret her i landet.

.....

Stk. 2. Bestemmelserne i stk. 1, nr. 8-10, gælder ikke for salg fra registrerede virksomheder, hvis afsætning sker udelukkende eller overvejende til private forbrugere."

En opsummering af reglerne findes i Den juridiske vejledning, afsnit **D.A.13.2.2.8**.

### **SKATs opfattelse**

Det understreges indledende, at salg fra detailhandelsvirksomheder ikke omfattes af reglerne om omvendt betalingspligt.

Det betyder, at reglerne ikke omfatter salg fra momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af de pågældende produkter udelukkende eller overvejende sker til private forbrugere. En virksomheds salg af de pågældende varer er derfor som udgangspunkt ikke omfattet af reglerne, hvis mere end 50 procent af virksomhedens samlede omsætning fra salg af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere sker til private forbrugere. Bestemmelsen har således til formål helt at undtage detailhandlens salg.

Det bemærkes, at vurderingen skal tage udgangspunkt i hver enkelt leverandørs samlede omsætning fra salg af mobiltelefoner, tablet-pc'ere, bærbare computere, spillekonsoller og integrerede kredsløbsanordninger til private forbrugere i forhold til leverandørens samlede omsætning af de nævnte varer. Vurderingen foretages som udgangspunkt årligt med virkning for det efterfølgende år.

I tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt en virksomheds salg overvejende sker til private forbrugere, kan der henses til, om virksomheden fremstår over for offentligheden som en detailhandelsbutik.

Det bemærkes, at salg *til* detailhandelsvirksomheder derimod omfattes af reglerne.

### **Hovedbetingelserne for, at reglerne om omvendt betalingspligt skal anvendes**

Reglerne om omvendt betalingspligt for mobiltelefoner, tablet-pc'ere, bærbare computere, spillekonsoller og integrerede kredsløbsanordninger skal anvendes såfremt

- køberen er en afgiftspligtig person
- køberen handler i egenskab af afgiftspligtig person
- der købes en af de omfattede varer

### Køberen er en afgiftspligtig person

Afgiftspligtige personer er i henhold til momslovens § 3 bl.a.

- juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig virksomhed
- offentlige forsyningsvirksomheder
- offentlige institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

### *Momsfritagne virksomheder*

Momsfritagne virksomheder er afgiftspligtige personer, og salg til disse er derfor omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

En betingelse for at blive omfattet af reglerne om momsfrigørelse i momslovens § 13 er netop, at man er en afgiftspligtig person i henhold til momslovens § 3. Dette omfatter eksempelvis indkøb til brug for lægevirksomhed, undervisningsvirksomhed, tandlægevirksomhed, finansiel virksomhed mv.

I forbindelse med køb af varer omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt skal disse virksomheder derfor registreres efter momslovens § 50b.

### *Virksomheder med omsætning under 50.000 kr.*

Afgiftspligtige personer, hvis momspligtige leverancer inden for en 12-måneders periode ikke overstiger 50.000 kr. behøver ikke at lade sig momsregistrere, jf. momslovens § 48, stk. 1.

På trods af, at disse virksomheder ikke behøver at lade sig registrere, anses de stadig for afgiftspligtige personer i momslovens forstand, og leverancer af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere til disse virksomheder er derfor omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

I forbindelse med køb af varer omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt skal disse virksomheder derfor registreres efter momslovens § 50b.

### *Momsregistrering for køb af varer i udlandet*

Såfremt en virksomhed eller offentlig institution er registreret for køb af varer i andre EU-lande efter momslovens § 50, betyder det ikke nødvendigvis, at virksomheden/den offentlige institution er en afgiftspligtig person efter momslovens § 3, og salg til disse virksomheder/institutioner af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere er derfor ikke automatisk omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

For disse virksomheders køb af de pågældende varer skal der derfor foretages en almindelig vurdering af, om betingelserne for anvendelse af omvendt betalingspligt er opfyldt.

### Køberen handler i egenskab af afgiftspligtig person

Det er en betingelse, at den afgiftspligtige person køber varen i egenskab af afgiftspligtig person - dvs. varen indkøbes til hel eller delvis anvendelse for aktiviteter, der omfattes af momsloven.

For eksempelvis offentlige institutioner gælder det på denne baggrund, at indkøber en offentlig institution mobiltelefoner mv. udelukkende til brug for institutionens aktiviteter som offentlig myndighed, da handler den offentlige institution ikke i egenskab af afgiftspligtig person, og leverancen omfattes ikke af reglerne om omvendt betalingspligt.

Dette gælder ligeledes for afgiftspligtige personer i form af private virksomheder, selvejende institutioner mv. i det omfang, at disse foretager indkøb alene til brug for aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Indkøber den offentlige institution derimod mobiltelefoner mv. til hel eller delvis anvendelse i forbindelse med en momspligtig aktivitet i form af eksempelvis kantinedrift, salg af bøger eller salg af andre varer eller ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, så handler den offentlige institution i egenskab af afgiftspligtig person, og disse indkøb omfattes af reglerne om omvendt betalingspligt.

### Omfattede varer

#### *Brugte varer*

Reglerne om omvendt betalingspligt finder anvendelse på brugte varer.

Efter lovteksten defineres de omfattede varer på baggrund af arten af varerne, og der skelnes ikke mellem nye og brugte varer. Henset hertil, samt at der også har været eksempler på momskarruselsvig med brugte varer, omfattes de nævnte varer også i brugt form af reglerne om omvendt betalingspligt.

Hvis sælgeren imidlertid afgiftsberigtiger varerne efter reglerne om brugtmoms, jf. kapitel 17 i momsloven, omfattes salget ikke af reglerne om omvendt betalingspligt.

#### *Mobiltelefoner*

Dette omfatter alle former for mobile telefonapparater, der er fremstillet eller tilpasset til anvendelse i forbindelse med et net med licens og benyttet på specifikke frekvenser, uanset om de har anden anvendelse eller ej.

Omfattet er især alle apparater, der kan benyttes til formidling af telekommunikationsydelser i form af transmission af tale via trådløse mobiltelefonnetværk.

Leveringen af udstyr, der transmitterer rene data, uden at omsætte disse til akustiske signaler, falder derimod ikke ind under reglerne.

Herved omfattes eksempelvis:

- Mobiltelefoner
- Mobiltelefoner med abonnement
- Mobiltelefoner leveret med tilbehør som eksempelvis oplader, batteri og håndfri-sæt
- Smartphones
- Blackberry
- Satellittelefoner

Herved omfattes eksempelvis ikke:

- Walkie talkies
- Navigationsudstyr
- Stationære telefoner
- Kortbølge radioer
- Router med sim-kort i
- USB-modem med sim-kort i

#### *Integrerede kredsløbsanordninger*

Dette omfatter integrerede kredsløbsanordninger i den tilstand, som de er i, inden de integreres i slutbrugerprodukter.

En genstand anses især for at være bestemt til levering til en slutbruger, dersom den uden yderligere be- eller forarbejdning kan leveres til en slutbruger. Leveres integrerede kredsløb, som ikke er integreret i en anden genstand, til virksomheder, vil leverancen som udgangspunkt være omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt - dette uanset om de pågældende integrerede kredsløb, i den stand de leveres i til virksomheden, også vil kunne leveres til en slutbruger.

Dersom en integreret kredsløbsanordning indbygges- eller integreres i en anden genstand, er der, for så vidt angår den vare, der leveres videre, ikke længere tale om en integreret kredsløbsanordning. Det er i dette tilfælde uden betydning, om den vare, der leveres videre, er et slutprodukt og kan leveres til en slutbruger.

Ved integrerede kredsløbsanordninger skal forstås computerchips i form af elektroniske kredsløb, der er produceret på et stykke halvledende materiale.

Til integrerede kredsløbsanordninger henregnes især monolitiske og hybride elektroniske integrerede kredsløb med passive og aktive komponenter, der er monteret med høj pakningstæthed, og som falder ind under Toldtariffens underposition 8542 31 90.

Herved omfattes eksempelvis

- CPU-enheder
- GPU-enheder
- RAM-enheder

Med "enhed" menes selve chippen.

Herved omfattes eksempelvis ikke:

- Elektrisk filter
- Passive elektriske eller elektroniske komponenter med fast eller indstillelig induktans
- Kondensatorer
- Sensorer

Herved omfattes eksempelvis heller ikke følgende genstande, idet de integrerede kredsløbsanordninger anses for indbygget i en enhed og forbundet med andre komponenter:

- Komponenter i hvilke flere integrerede kredsløbsanordninger er monteret sammen
- Sammensatte elektroniske kredsløb
- Memory cards med integrerede kredsløbsanordninger (smart cards)
- Flash memory cards
- Interface cards
- Lydkort
- Grafikkort
- Memory sticks (USB-memory nøgler)
- RAM-moduler/RAM-blokke
- Dongles

#### *Spillekonsoller*

Dette omfatter maskiner, hvis objektive karakteristika og primære funktion viser, at de er bestemt til underholdningsformål (spil), men dog med undtagelse af sådanne apparater og maskiner, som aktiveres af mønter, pengesedler, bankkort, spillemærker eller lignende betalingsmidler.

Herved omfattes eksempelvis:

- Playstation
- Playstation Portable
- X-box
- Nintendo
- Spillekonsoller, der leveres med tilbehør som eksempelvis strømkabel og inputenheder

#### *Tablet-pc'ere*

Dette omfatter små computere, der består af en trykfølsom skærm, der bruger en digital pen eller brugerens finger, som det primære inputredskab i stedet for tastatur eller mus, som typisk ikke er inkluderet. Endvidere har en tablet-pc batteri som primær strømforsyning.

Herved omfattes eksempelvis:

- iPad
- Android tablets
- Windows tablets
- iPod Touch
- Tablets leveret med tilbehør som eksempelvis strømledning

Herved omfattes eksempelvis ikke:

- E-bogslæser
- Regnemaskiner
- iPod
- Cykelcomputere
- Gps-enheder
- Mp3-afspillere

#### *Bærbare computere*

Dette omfatter personlige computere, der består af mindst en central processorenhed, en skærm og et tastatur, og som på grund af sin størrelse og vægt let kan transporteres. Endvidere har en bærbar computer batteri som primær strømforsyning.

Herved omfattes eksempelvis:

- Bærbare computere leveret med tilbehør som eksempelvis strømledning
- Notebooks
- Macbooks

Herved omfattes eksempelvis ikke:

- Stationære computere
- Computerskærme
- Ekstern mus, keyboard mv.
- Software

Der er et vist sammenfald i, hvad der forstås ved en bærbar computer og en tablet, men dette har ikke praktisk betydning, idet begge kategorier er omfattet af den omvendte betalingspligt.

#### *Generelt for alle varer*

Det bemærkes, at ovenstående lister ikke kan betragtes som udtømmende, men alene er eksempler på, hvad der kan være omfattet, og eksempler på, hvad der ikke er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

Det bemærkes endvidere, at når der i ovenstående lister står anført, at levering af varer med tilbehør er omfattet af reglerne, så omfatter dette kun samtidig levering af tilbehør i en pakke. Herved forstås levering af eksempelvis en mobiltelefon med headset og oplader, en spillekonsol med controller, en bærbar computer med forhåndsinstalleret software, når leveringen af mobiltelefonen, spillekonsollen, den bærbare computer, tablet-pc'en og den integrerede kredsløbsanordning repræsenterer hovedleverancen i pakken.

Der skal ved vurderingen af, om der er tale om en pakke, henses den momsmæssige praksis for hoved-/billeverancer, eller til om pakken kan anses for et bundle, som er en pakke af logisk sammenhængende varer, der sælges til én pris.

For en nærmere beskrivelse af praksis vedrørende hoved/bidelse henvises til Den juridiske vejledning, afsnit **D.A.4.1.6.2**.

Hele pakkens indhold i form af vare og tilbehør omfattes herefter af den omvendte betalingspligt.

Fragtomkostninger i henhold til momslovens § 27, stk. 2, nr. 2, er en del af afgiftsgrundlaget, og eventuelle tilknyttede fragtomkostninger ved levering af mobiltelefoner, integrerede

kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere skal derfor ligeledes faktureres efter reglerne om omvendt betalingspligt.

### **Praktiske forholdsregler for sælger**

En sælger, som ønsker at sælge de omhandlede varer, skal med henblik på at sikre sig mod at komme i en situation, hvor SKAT opkræver salgsmomsen af varen hos sælgeren, som med urette har faktureret varen efter reglerne om omvendt betalingspligt, specielt sikre sig en afklaring af:

- opfylder sælgeren betingelserne for at blive anset for en detailhandelsvirksomhed
- er køberen en afgiftspligtig person
- handler køberen i egenskab af afgiftspligtig person

#### *Detailhandelsvirksomhed*

Sælgeren er nærmest til at vide, om denne opfylder betingelsen for at blive anset for en detailhandelsvirksomhed, jf. ovenfor.

#### *Køberen afgiftspligtig person*

Sælgeren skal anmode køberen om at oplyse køberens CVR-nr., samt om hvorvidt køberen i henhold til momsloven er en afgiftspligtig person.

Sælgeren skal herefter foretage en efterprøvning af, hvorvidt virksomheden er aktiv og tilhører køberen på [www.cvr.dk](http://www.cvr.dk) og om virksomheden er momsregistreret/lønsumsafgiftsregistreret på [www.skat.dk](http://www.skat.dk).

Er køberen ikke momsregistreret/lønsumsregistreret, må sælgeren anmode køberen om at uddybe, hvorfor denne anser sig for en afgiftspligtig person. Sælgeren vil kunne støtte ret på det oplyste, medmindre sælgeren på det foreliggende grundlag har grund til at antage, at oplysningen er åbenbart urigtig, herunder oplysningen ikke stemmer overens med, hvordan køberen fremstår over for offentligheden.

Efterprøvningen er ikke nødvendig, når der er tale om en samhandelspartner med hvem, man har fast samhandel.

#### *Handel i egenskab af afgiftspligtig person*

Sælgeren skal anmode køberen om at oplyse, hvorvidt denne handler i egenskab af afgiftspligtig person.

Sælgeren vil kunne støtte ret på denne oplysning, medmindre sælgeren på det foreliggende grundlag har grund til at antage, at oplysningen er åbenbart urigtig.

#### *Faktureringen*

Virksomheder, hvis salg er omfattet af omvendt betalingspligt, skal udstede en faktura uden oplysning om gældende momssats og momsens størrelse, ligesom fakturaen skal indeholde oplysninger om, at køber skal afregne den moms, der påhviler leverancen, f.eks. ved anførsel af "omvendt betalingspligt, køber afregner momsen". Se moms bekendtgørelsens § 63.

#### *Momsangivelsen*

Sælgeren skal angive omsætning af de pågældende varer i rubrik C på momsangivelsen.

### **Praktiske forhold for køber**

En køber, som ønsker at købe de omhandlede varer, skal med henblik på at sikre sig mod at komme i en situation, hvor SKAT nægter en køber fradrag for moms faktureret af sælgeren med urette, specielt sikre sig en afklaring af:

- opfylder sælgeren betingelserne for at blive anset for en detailhandelsvirksomhed

- er køberen en afgiftspligtig person
- handler køberen i egenskab af afgiftspligtig person

#### *Detailhandelsvirksomhed*

Køberen skal anmode sælgeren om at oplyse, hvorvidt sælgerens afsætning af de pågældende produkter udelukkende eller overvejende sker til private forbrugere.

Køberen vil kunne støtte ret på denne oplysning, medmindre køberen på det foreliggende grundlag har grund til at antage, at oplysningen er åbenbart urigtig, herunder oplysningen ikke stemmer overens med, hvordan sælgeren fremstår over for offentligheden.

#### *Køberen afgiftspligtig person*

Køberen er nærmest til at vide, om denne opfylder betingelsen for at blive anset for en afgiftspligtig person, jf. ovenfor.

#### *Handel i egenskab af afgiftspligtig person*

Køberen er nærmest til at vide, om denne opfylder betingelsen for at blive anset for at handle i egenskab af en afgiftspligtig person, jf. ovenfor.

### **Gyldighed**

Dette styresignal er en præcisering af praksis.

Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2015-1.

Styresignalet bortfalder derfor den 1. februar 2015.