

**Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om »Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser«**

(KOM(2003) 822 endelig — 2003/0329 (CNS))

(2004/C 117/06)

Rådet for Den Europæiske Union besluttede den 13. januar 2004 under henvisning til EF-traktatens artikel 262 at anmode om Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om »Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser« (KOM(2003) 822 endelig — 2003/0329 (CNS)).

Det forberedende arbejde henvistes til Den Faglige Sektion for Den Økonomiske og Monetære Union og Økonomisk og Social Samhørighed, som udpegede Umberto Burani til ordfører. Sektionen vedtog sin udtalelse den 14. april 2004.

Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg vedtog på sin 408. plenarforsamling den 28.-29. april 2004, mødet den 28. april 2004, med 99 stemmer for, 1 imod og 1 hverken for eller imod, følgende udtalelse:

## 1. Indledning

1.1 Kommissionen fremlagde den 23. december 2003 et forslag til Rådets direktiv<sup>(1)</sup> om ændring af direktiv 77/388/EØF, også kaldet sjette momsdirektiv, med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.

1.2 Direktivforslaget, der skal ændre reglerne om beskatningsstedet for tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer, indgår som led i Kommissionens arbejdsprogram til forbedring af det indre marked.

1.3 Kommissionen vedtog nemlig den 7. juli 2000 en meddelelse, hvori den præsenterede sin »strategi til forbedring af momssystemet i det indre marked«<sup>(2)</sup>. Strategien skulle føre til udformningen af et handlingsprogram med henblik på opnåelse af følgende fire hovedmål:

- en forenkling af de gældende regler;
- en modernisering af de gældende regler;
- en mere ensartet anvendelse af de nuværende regler;
- en styrkelse af det administrative samarbejde.

Forslaget, der er forelagt EØSU til udtalelse, vedrører det andet mål.

1.4 Kommissionen har vedtaget adskillige andre foranstaltninger, som har sikret, at der er gjort fremskridt med at gennemføre disse mål. Med henblik på at forenkle reglerne vedtog Rådet blandt andet direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000, som fra og med 1. januar 2003 fjernede muligheden for, at medlemsstaterne kunne gøre udpegelsen af en fiskal repræsentant obligatorisk for erhvervsdrivende i EU, der leverer ydelser i en anden medlemsstat end den, hvor de er etableret.

1.5 I samme forbindelse kan nævnes muligheden for alle afgiftspligtige for at levere deres ydelser elektronisk, harmoniseringen af fakturaernes indhold og godkendelsen af elektroniske fakturaer samt direktivet vedrørende e-handel.

## 2. Direktivforslagets indhold

### 2.1 Nuværende situation

2.1.1 I artikel 9 i det sjette momsdirektiv slås det fast, hvor momsen på tjenesteydelserne skal opkræves. Det særlige ved denne artikel er, at den knæsetter en generel regel, som er mindre og mindre anvendelig i praksis (artikel 9, stk. 1), og at den opstiller en række undtagelser, som i dag omfatter flere og flere leverancer (artikel 9, stk. 2 og stk. 3):

- I artikel 9, stk. 1, defineres beskatningsstedet som det sted, hvor den, der yder tjenesten, dvs. leverandøren, er etableret. Den generelle regel er derfor at lægge moms på ydelser i leverandørens land.
- I artikel 9, stk. 2, opstilles en lang række undtagelser til denne generelle regel:
  - under litra a) præciseres det, at beskatningsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom vil være det sted, hvor ejendommen er beliggende;
  - under litra b) præciseres det, at beskatningsstedet for personbefordring er det sted, hvor befordringen finder sted, idet der tages hensyn til de tilbagelagte strækninger;
  - under litra c) præciseres det, at beskatningsstedet for virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, uddannelse, underholdning eller lignende er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres. Dette omfatter også sagkyndig vurdering af og arbejde udført på løsørengstande;

<sup>(1)</sup> KOM(2003) 822 endelig — 2003/0329 (CNS).

<sup>(2)</sup> EØSU's udtalelse: EFT C 193 af 10.7.2001, s. 45.

- under litra e) gives en fortegnelse over ydelser, hvis beskatning finder sted i det land, hvor kunden er etableret, hvis der er tale om afgiftspligtige personer, der er etableret i et andet land i EU end leverandørens eller uden for EU. Fortegnelsen, der er vedføjet som bilag, er udtømmende. Denne type ydelser benævnes som regel »immaterielle ydelser«;
- under litra f) præciseres det, at de ydelser, der er angivet under sidste led i litra e), dvs. ydelser, der leveres elektronisk til ikke-afgiftspligtige personer i EU, beskattes i det land i EU, hvor disse personer er etableret. Hermed tages der hensyn til artikel 1 i direktiv 2002/38/EF om ændring af 77/388/EØF af 7. maj 2002.

## 2.2 Baggrunden for den nuværende situation

2.2.1 At de nugældende regler om beskatningsstedet for tjenesteydelser kendetegnes ved et princip (beskatning i det land, hvor leverandøren er etableret), der reelt finder begrænset anvendelse, og dertil en række undtagelser (beskatning i det land, hvor ydelsen udføres, eller hvor kunden er etableret), skyldes en række valg, som blev truffet, da man vedtog det sjette momsdirektiv.

2.2.2 Under det forberedende arbejde til udformningen af denne tekst sig har Kommissionen erklæret, at det havde været vanskeligt at harmonisere medlemsstaternes forskellige lovgivninger, som hver især behandlede spørgsmålet om beskatningsstedet for tjenesteydelser på sin måde. Nogle medlemsstater prioriterede leverandørens etableringssted, andre kundens.

2.2.3 Med vedtagelsen af det sjette momsdirektiv, som har været et vigtigt skridt mod gennemførelsen af det indre marked, har Kommissionen måttet indføre ensartede regler om beskatningsstedet for tjenesteydelser, så man begrænser risikoen for eller helt undgår dobbelt pålægning af afgifter eller ikke-pålægning i forbindelse med visse leverancer. Det valg, som Kommissionen traf i 1978 med opbakning fra alle medlemsstaterne, blev truffet på baggrund af de den gang gældende forskellige lovgivninger og arten af de ydelser, der var fremherskende på det tidspunkt.

## 2.3 Konsekvenserne af den nuværende situation

2.3.1 Ifølge EØSU — som er enig i den udbredte holdning — har den nuværende situation følgende negative konsekvenser for udviklingen af det indre marked:

2.3.1.1 De gældende regler er yderst komplicerede og hindrer den nødvendige forenkling af EU's lovgivning på momsområdet. De bremser virksomhedernes og navnlig de mindste virksomheders aktiviteter i EU, og er i modstrid med Kommissionens udtrykte vilje til at forenkler de administrative

byrder, som er pålagt erhvervslivet og borgerne i almindelighed.

2.3.1.2 De gældende regler fører til situationer, hvor afgifter på uretfærdig vis ikke-pålægges eller dobbelt-pålægges, hvilket medfører fordele for virksomheder, der er etableret uden for EU, men ulemper for virksomheder, der er etableret i EU. Dette skyldes først og fremmest, at artikel 9, stk. 2, litra e), kun finder anvendelse på en begrænset liste over undtagelser, og at en udvidelse af denne liste kræver en ændring af direktivet, hvilket er ensbetydende med en lang og vanskelig proces.

2.3.2 Artikel 9, stk. 2, litra e), giver mulighed for at pålægge moms på ydelser i kundens land, selv om leverandøren er etableret uden for EU, og momsfritage ydelser, der præsteres af leverandører i EU for kunder, der er etableret uden for EU. Denne mekanisme giver mulighed for at respektere princippet om afgiftens neutralitet og ligestiller leverandører af disse ydelser med leverandører, der er etableret uden for EU.

2.3.3 Denne regel er desuden ikke ufravigelig: Hvis en medlemsstat beslutter, at den ikke skal finde anvendelse, navnlig hvis den pågældende ydelse ikke findes på ovennævnte liste, pålægges der moms på de europæiske virksomheders »eksporterede« ydelser (i leverandørens land), men ikke på »importerede« ydelser, hvilket er et brud på princippet om afgiftens neutralitet og stiller virksomheder, som er etableret uden for EU, unødigt ringere.

## 2.4 Kommissionens forslag

2.4.1 For at rette op på denne situation har Kommissionen fremlagt et direktivforslag, som nu er til vurdering, og heri:

- foreslås det at ændre (artikel 9) beskatningsstedet for leverancer mellem afgiftspligtige personer. Som generelt princip vil beskatningen af leverancer foregå i kundens land;
- benyttes lejligheden til at præcisere (artikel 1.1), at ydelser, der præsteres inden for samme retlige enhed — dvs. mellem den samme virksomheds faste forretningssteder, også selvom de er etableret i forskellige lande — ikke anses for levering af ydelser.

2.4.1.1 Kommissionen mener, at anvendelsen af dette princip giver mulighed for at løse førnævnte problemer, idet princippet bør være, at leverancer mellem afgiftspligtige personer beskattes der, hvor det faktiske forbrug finder sted, hvilket som regel er identisk med det sted, hvor kunden er etableret.

2.4.1.2 Hvad angår ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, vil beskatningsstedet fortsat være det land, hvor leverandøren er etableret.

2.4.2 For så vidt angår afgiftspligtige personer, der udfører såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige aktiviteter, foreslår Kommissionen, at de bør betragtes som afgiftspligtige, når de er aftagere af en ydelse, medmindre den pågældende ydelse er beregnet til endeligt forbrug.

2.4.2.1 Denne nye formulering af artikel 9 i det sjette moms-direktiv giver ifølge Kommissionen i vid udstrækning mulighed for at løse ovennævnte problemer.

2.4.3 I forslaget til direktiv opstilles følgende undtagelser:

- Beskatningsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom vil forsat være det land, hvor ejendommen er beliggende.
- Hotelydelser og adgang til motorveje, der benyttes mod afgift, beskattes også i det land, hvor den faste ejendom eller motorvejene er beliggende.
- Ydelser knyttet til personbefordring beskattes i det land, hvor ydelsen udføres, i forhold til den strækning, der tilbagelægges.
- Kulturelle, kunstneriske, sportslige, underholdningsmæssige eller lignende ydelser beskattes i det land, hvor ydelsen faktisk udføres. Denne undtagelse fra princippet er i overensstemmelse med den generelle afgiftsordning og giver mulighed for at undgå følgerne af, at leverandører flytter deres aktiviteter til lande med en lav momssats.

2.4.4 Den nye formulering af artiklen udelukker dog ydelser af videnskabelig og undervisningsmæssig art fra undtagelsesområdet, hvilket betyder, at de falder ind under det generelle princip. Formålet er ifølge Kommissionen at forenkle forpligtelserne for virksomheder, som opererer på områder, der er vigtige for den økonomiske udvikling, som videnskabelig forskning og undervisning, hvor det er lidet sandsynligt, at aktiviteter inden for disse områder flyttes inden for EU blot på grund af forskellige momssatser.

### 3. Bemærkninger og forslag

3.1 EØSU tilslutter sig målet med direktivforslaget og generelt formuleringen af de nye bestemmelser, som imidlertid stadig forekommer temmelig komplicerede og derfor giver anledning til forbehold og anmodninger om præciseringer, som anført i de følgende afsnit. På den anden side erkendes det, at spørgsmålet er kompliceret, og at de generelle regler ikke altid kan løse de særlige tilfælde, som dukker op i virksomhederne.

#### 3.2 Personbefordring (artikel 9b)

3.2.1 Kommissionen foreslår, at leveringsstedet for personbefordring er »det sted, hvor befordringen finder sted, i rimeligt forhold til tilbagelagte strækninger«. Reglen er svær at fortolke.

For det første er det ikke klart, hvad hvor »det sted, hvor befordringen finder sted« er (Er det afgangsstedet eller bestemmelsesstedet?), især når det drejer sig om lufttransport. For det andet opstår der tvivl om, om man skal beregne lige så mange momssatser, som der er tilbagelagte strækninger i de forskellige medlemsstater (»rimeligt forhold til tilbagelagte strækninger«). Det er i forvejen vanskeligt at fastlægge kriterier for landtransport, men luft- og søtransport giver anledning til endnu større problemer hvad angår fortolkning og anvendelse. EØSU mener, at der er behov for en ny og klarere formulering, men især en revision, der sigter på at harmonisere behandlingen af passagertransport med varetransport (se endvidere artikel 9e).

3.2.2 Kommissionen erklærer, at der ikke er nyskabelser på området i forhold til den nuværende situation. EØSU gør imidlertid opmærksom på, at de gældende regler som anført ovenfor er yderst komplicerede. Ydermere giver reglerne i praksis anledning til forskellige fortolkninger fra sag til sag, med deraf følgende tvivl om fortolkningen og større arbejde for de afgiftspligtige og myndighederne. Det er et område, hvor der er behov for større klarhed og enkelhed. EØSU foreslår, at formen og om nødvendigt indholdet af lovgivningen radikalt revideres.

#### 3.3 Specifikke tjenesteydelser til afgiftspligtige personer (artikel 9d)

3.3.1 Kommissionen foreslår at, disse ydelser beskattes i leverandørens land, forudsat at følgende tre betingelser er opfyldt på samme tid:

- Ydelserne leveres i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret
- Ydelserne kræver, at leverandøren og kunden fysisk er til stede,
- Ydelserne leveres direkte til en enkeltperson til direkte forbrug.

3.3.2 Hvad angår den tredje betingelse, forekommer reglen rimelig, hvis der med »enkeltperson« menes en fysisk person, som tilhører en momspligtig organisation. I så fald mener EØSU dog, at hvis erhvervslivet skal lettes for sine forpligtelser, vil det være hensigtsmæssigt at afskaffe det ottende moms-direktiv og indføre en grænseoverskridende fradragsret.

3.3.3 Denne kategori af undtagelser omfatter ikke langtidsudlejning eller -leasing (mere end 30 dage). Disse former for virksomhed beskattes således i kundens land i modsætning til, hvad der er tilfældet nu. Denne ændring vil medføre et forbud for visse kunder mod at udnytte reglerne om fradragsret i leverandørens land, hvis de er mere fordelagtige her end i det land, hvor kunderne er etableret.

3.3.3.1 EØSU bemærker imidlertid, at under denne kategori kommer økonomiske transaktioner af en betydelig størrelse såsom leasing af fly og leje af skibe. Der kan være store forskydninger af indtægter fra et land til et andet, og en beregning af de ændrede økonomiske fordele for virksomhederne kunne tilskynde til udflytning.

#### 3.4 *Transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer (artikel 9e)*

3.4.1 Artikel 9e betragter afgangsstedet som leveringsstedet for disse ydelser. Efter EØSU's opfattelse er det nødvendigt med en præcisering af, hvilken sammenhæng der er mellem passagerbefordring, som ikke skelner mellem, om det er afgiftspligtige personer eller ej, og som fastlægger beskatningsstedet som værende det sted, hvor befordringen finder sted, i rimeligt forhold til tilbagelagte strækninger, og nærværende artikel, som klart vedrører transport, der udføres for private.

3.4.2 Stk. 2 i denne artikel fastslår, at medlemsstaterne kan fritage den del af transporten, der er tilbagelagt i farvande uden for EU, for afgiften. Denne fritagelse er måske logisk, men EØSU er klart imod, at medlemsstaterne tillægges »mulighed for« (som også er til stede i andre artikler) at inddrømme undtagelser. På et område som det skattemæssige, hvor der langt fra er opnået harmonisering, er der risiko for, at valgmuligheden kan forværre de allerede eksisterende forskelle i den måde, skatyderne behandles på.

3.4.3 Hvad angår anvendelsen af lovgivningen, gælder de kritiske bemærkninger og forslag, som kommer til udtryk i punkt 3.2.2.

#### 3.5 *Elektronisk leverede tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer (artikel 9g)*

3.5.1 I henhold til denne artikel betragtes ydelser, som leveres af personer, der bor uden for Fællesskabet som leveret på det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person bor. Kommissionen har præciseret, at leverandører fra lande uden for EU ikke skal momsregistreres i modtagerens land, inddrive det skyldige beløb og sende det tilbage til modtagerens land. Reglen skal finde anvendelse indtil juli 2006. Udover det nærliggende i at anføre, at perioden, som forløber indtil den angivne frist, vil være yderst kort, og at der intet siges om, hvilke beslutninger der vil blive truffet efterfølgende, bemærker EØSU, at »store« leverandører af elektroniske tjenester måske vil overholde reglen, men den er af en sådan art, at »mindre« eller lejlighedsvis leverandører af tjenester til private i stort omfang vil omgå den.

#### 3.6 *Andre bestemmelser*

3.6.1 De andre undtagelser vedrører ikke-afgiftspligtige personer, som der skal tages højde for i forslaget, eftersom det medfører en ændring af hele artikel 9. De nuværende regler fastholdes og giver ikke anledning til bemærkninger. EØSU mener, at selv om det forekommer hensigtsmæssigt på et

senere tidspunkt med en harmonisering af beskatningsprincipperne mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige, bør en sådan ændring ikke medføre ekstra byrder for hverken leverandører eller forbrugere. Denne udvikling bør føre til en udbredelse af »one-stop shops« svarende til den, der fungerer for elektronisk leverede ydelser.

## 4. Konklusion

4.1 EØSU bemærker generelt set, at hvad angår afgiftspligtige personer, giver forslaget til direktiv mulighed for, at principperne vedrørende beskatningsstedet for goder i stort omfang tilnærmes principperne vedrørende tjenesteydelser. Med denne udvikling kan man forenkler erhvervslivets forpligtelser, og i visse situationer sikre, at virksomheder i Fællesskabet ligestilles med virksomheder, som er etableret uden for EU's område, sådan som det er tilfældet i dag med ordningen for import-eksport af goder. EØSU kan kun erklære sig enig i denne udformning.

4.1.1 EØSU ønsker i den forbindelse, at der foretages en korrekt vurdering af tjenesteydelsernes forskelligartethed, og at der skelnes mellem generelle forsyningspligtigheder og private tjenesteydelser.

4.2 Direktivforslagets forskellige dele bør desuden gøres tydeligere. Antallet af »undtagelser til undtagelser«, som udgør en risiko for at komplicere et område, som i sig selv er temmelig komplekst, bør også reduceres til et minimum. I virkeligheden er de nye regler langt fra det mål om at opnå forenkling, som Kommissionen generelt forfølger. Man bør også revidere teksten for så vidt muligt at fjerne medlemsstaternes fortolkningsmargen i forhold til bestemmelserne og skatteadministrationernes margin for autonomi med hensyn til beslutningstagning.

4.3 De nye regler har reduceret de tilfælde, hvor leverandøren har pligt til at lade sig momsregistrere i modtagelsesstaten til et minimum, og de fremmer dermed reverse charge-mekanismen: den afgiftspligtiges indbetaling og efterfølgende fradragsret for afgiftspligtige aktiviteter.

4.3.1 Med reverse charge-systemet kommer kontrolproblemet i første række. For at sikre det foreslår Kommissionen at udvide momsinformationsudvekslingssystemet VIES, som har eksisteret siden 1993 for varer, til også at omfatte ydelser. Det er imidlertid kendt — og erkendt af Kommissionen — at dette system ikke fungerer tilfredsstillende på trods af, at det har været anvendt i mere end ti år. Kommissionen mener også, at tilføjelse af data vedrørende ydelser til dem, som allerede findes for varer i systemet »ikke vil betyde en større belastning for myndighederne«. EØSU er af en anden opfattelse: ikke alene vil den yderligere belastning være betydelig — der kan også drages tvivl om muligheden for at overholde datoen for iværksættelsen af denne udvidelse (2008) i betragtning af de vanskeligheder, der er med systemet i dag.

4.4 Afslutningsvis har EØSU to betragtninger. Den første er, at momsen er den afgift, som i størst omfang bliver omgået i Europa. Denne omgåelse fremmer på den ene side svindel i stort omfang, som blandt andet giver næring til den organiserede kriminalitet, og på den anden side kræver den, at medlemsstaterne afsætter betragtelige midler til bekæmpelse af svindelen. Omkostningerne til opkrævningen af denne afgift er ukendte, men de er klart meget store. Konklusionen må være, at tingenes tilstand ikke skyldes reglerne men selve systemet. Tiden er være inde til, at eksperterne udtænker alternative systemer, som kan sikre et provenu, som i det mindste svarer til den nuværende, men som er mindre omkostningskrævende for samfundet samlet set og mere effektive med hensyn til

opkrævning. EØSU mener, at tiden er inde til at Kommissionen og medlemsstaterne nedsætter en tænketank med eksperter, økonomer, skatteeksperter og sagkyndige for at få en nyskabende og modig løsning.

4.4.1 Den anden betragtning er af socioøkonomisk karakter. Anvendelse af momssystemet med alle de omtalte mangler skaber forskelle i behandlingen af borgere/forbrugere på det indre marked, hvilket er det stik modsatte af den samhørighedspolitik, man taler om, men som stadig har en række undtagelser til reglen. Der er også i den sammenhæng behov for en revision af momssystemet.

Bruxelles, den 28. april 2004

Roger BRIESCH

*Formand for*

*Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg*

---

## BILAG

**Bilag: Fortegnelse over tjenesteydelser omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra c):**

- c) beskatningsstedet for virksomhed inden for:
- inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, uddannelse, underholdning eller lignende, herunder aktiviteter som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald ydelser knyttet til disse former for virksomhed
  - virksomhed knyttet til transport, såsom lastning, losning, omladning og lignende virksomhed,
  - sagkyndig vurdering af løsøregenstande
  - arbejde udført på løsøregenstande,
- hvor disse ydelser faktisk udføres.

**Fortegnelse over tjenesteydelser omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e):**

- e) Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:
- overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker og andre lignende rettigheder,
  - reklamevirksomhed,
  - ydelser fra rådgivningskontorer, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger,
  - forpligtelser til helt eller delvis at undlade udøvelse af en erhvervmæssig virksomhed eller brug af én i dette litra omhandlede rettigheder,
  - bank-, finansierings- og forsikringstransaktioner, herunder genforsikring, med undtagelse af udlejning af bankbøksse,
  - virksomhed som vikarbureau,
  - tjenesteydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører levering af sådanne ydelser som omhandlet i dette litra,
  - udlejning af løsøregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art,
  - Telekommunikation teletjenester. Ved teletjenester forstås tjenesteydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller andre informationer, ved hjælp af trådforbindelse eller radiobølger eller ved optiske eller andre elektromagnetiske medier, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse,
  - teletjenester som defineret i denne bestemmelse omfatter også formidling af adgang til globale informationsnet,
  - radio- og tv-spredningstjenester,
  - elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser som omhandles i bilag L.