

Asia C-59/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

4.2.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzgericht (Itävalta)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.1.2020

Valittaja:

DBKAG

Vastapuolena oleva viranomainen:

Finanzamt Linz

Pääasian oikeudenkäynnin ja ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Ulkoistetun palvelun, jonka muodostaa sellaisen laskentaohjelman lisensointi, jonka avulla suoritetaan osa hallinnointitehtävistä, arvonlisäverovapautus direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuna erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin yhteydessä

Ennakkoratkaisukysymys

Onko direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin käsitteeseen on sisällytettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettua verovapautusta varten myös käyttöoikeuden myöntäminen pääomasijoitusyhtiölle ulkopuolisen lisenssinantajan nimenomaisesti erityisten sijoitusrahastojen hallinnointiin kehitettyyn ohjelmistoon, jos ohjelmistoa käytetään – kuten pääasiassa – yksinomaan erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin erityisten ja olennaisten toimintojen täyttämiseen mutta sitä käytetään pääomasijoitusyhtiön teknisessä

infrastruktuurissa ja se voi täyttää tehtävänsä vain pääomasijoitusyhtiön avustamana ja pääomasijoitusyhtiön tarjoamia markkinatietoja jatkuvasti käyttäen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 44 artikla, 135 artiklan 1 kohdan g alakohta ja 196 artikla

Siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 13.12.1985 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2009/65/EY, sellaisena kuin se oli riidanalaisena ajanjaksona (ks. direktiivin 2009/65/EY liitteessä III oleva A osa)

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, sellaisena kuin se oli julkaistuna virallisessa lehdessä BGBl. I 24/2007) 3a §:n 6 momentti, 6 §:n 1 momentin 8 kohdan i alakohta, 19 §:n 1 momentti ja 20 §:n 1 momentti

Vuoden 1993 sijoitusrahastoista annettu laki (Investmentfondsgesetz 1993, BGBl. 532/1993, sellaisena kuin se oli julkaistuna virallisessa lehdessä BGBl. I 69/2008)

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, johon viitataan

Tuomio 4.5.2006, Abbey National plc, C-169/04; tuomio 7.3.2013, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH, C-275/11; tuomio 13.3.2014, ATP PensionService A/S, C-464/12; tuomio 9.12.2015, Fiscale Eenheid X NV cs, C-595/13; tuomio 5.6.1997, SDC, C-2/95; tuomio 13.12.2001, CSC, C-235/00; tuomio 26.5.2016, Bookit Ltd., C-607/14; tuomio 25.7.2018, DPAS Ltd, C-5/17; tuomio 3.10.2019, Cardpoint GmbH, C-42/18; tuomio 6.10.1982, CILFIT, 283/81

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 DBKAG tarjoaa direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua verosta vapautettua erityisten sijoitusrahastojen hallinnointia. Saksaan sijoittautunut SC GmbH myönsi DBKAG:lle 11.12.2008 tehdyssä lisenssisopimuksessa kertaluonteista lisenssimaksua vastaan SC-ohjelmiston käyttöoikeuden rajoittamattomaksi ajaksi oleellisten laskelmien suorittamiseksi riskienhallinnan ja arvonkehityksen mittaamisen muodostamia hallinnointipalveluja varten. SC sitoutui takaamaan 12 kuukauden ajan järjestelmän toimittamisesta lukien, että ohjelmisto vastaa asianmukaisessa

käytössä sopimusehtoja. Sopimuksen mukaan SC:n ohjelmisto soveltuu ainoastaan DBKAG:n oman ohjelmiston yhteyteen.

- 2 Muissa 11.12.2008 tehdyissä sopimuksissa (palvelusopimus, huolto- ja ylläpitosopimus) sovittiin erilaisista SC:n palveluista DBKAG:n tukemiseksi esimerkiksi järjestelmän käyttöönotossa tai sen työntekijöiden kouluttamiseksi ennalta määrittelemättömän ajan. Tarkemmin kuvattujen palvelujen lisäksi SC sitoutui myös poistamaan järjestelmän esiin tulevat puutteet ohjelmapäivitysten avulla.
- 3 SC vastaa ainoastaan teknisestä kehityksestä tai DBKAG:n ohjeiden toteuttamisesta sekä jatkossa ohjelmiston teknisestä toimivuudesta, millä pyritään takaamaan se, että kyseinen ohjelmisto todella myös voi suorittaa sovitun palvelun eli riskejä ja arvonkehitystä ("performance") koskevien tunnuslukujen laskennan. Koska molemmat SC:n kehittämät moduulit on mukautettu DBKAG:n antamien parametrien mukaisesti, SC ei ole vastuussa virheellisistä tuloksista, jotka perustuvat DBKAG:n ennalta antamiin parametreihin tai markkinatietoihin, vaan puhtaasti teknisten näkökohtien lisäksi ennen kaikkea myös tunnuslukujen oikeasta laskemisesta. DBKAG ei vaikuttanut suoraan SC-ohjelmiston tekemisiin laskelmiin. Sopimuksen mukaan SC on vastuussa DBKAG:lle tahallaan aiheutetuista vahingoista, vakavista laiminlyönneistä (rajoitettuun määrään asti) ja immateriaalioikeuksien loukkauksista. Tältä osin SC:n voitaisiin katsoa olevan vastuussa myös DBKAG:lle lainsäännösten rikkomisen vuoksi määrättävien hallinnollisten seuraamusten yhteydessä esimerkiksi virheellisen ohjelmoinnin tai teknisten vikojen johdosta.
- 4 Myönnetyn käyttöoikeuden määräaikaisuus käy ilmi siitä, että SC suorittaa olennaisia palveluja sopimuksessa sovittuja ohjelmiston käyttöä koskevia huolto- ja ylläpitopalveluja tarjotessaan, eikä ohjelmiston käyttö ole myöskään enää mahdollista, kun näitä yhdessä sovittuja palveluja ei enää käytetä ja makseta. Jos yhteistyö SC:n kanssa lopetetaan, DBKAG on velvollinen poistamaan välittömästi kaikki tallennetut ohjelmistokopiot ja kaikki muut niitä koskevat tiedot.
- 5 Valmistautuessaan SC:n ohjelmien käyttöön DBKAG joutui mukauttamaan tietoteknisen ympäristönsä ohjelmistot ja laitteistot SC-ohjelmiston vaatimuksiin. Toisessa vaiheessa DBKAG määrittäi SC:lle parametrit (ohjelmiston toiminnot, laskentamenetelmät jne.). Ennen kuin SC-ohjelmisto pystyi täyttämään tehtävänsä, DBKAG syötti vielä tietyt arvot manuaalisesti omaan tietokantaansa. DBKAG tekee näitä manuaalisia esivalmisteluja jatkuvasti myös käytön aikana erityisesti arvopaperitietojen muuttuessa. Osa tiedoista syötetään myös automaattisesti rahaston kirjanpidon kautta. Esivalmisteluihin kuluu noin 10 prosenttia riskienhallintaosaston päivittäisestä työajasta. Tämän jälkeen SC-ohjelmisto tekee riskienhallinnan päivittäiset laskelmat tai viikoittaiset tai tapahtumakohtaiset arvonkehityslaskelmat automaattisesti ja itsenäisesti.
- 6 Laskelmiin tarvittavat ajankohtaiset kurssitiedot ja arvot siirretään automaattisesti päivittäin SC-ohjelmaan DBKAG:n muiden moduulien liittymien kautta. DBKAG

ei puutu itse SC-ohjelmiston tekemiin laskelmiin. SC-ohjelma voi lähettää myös itsenäisesti varoitusilmoituksia DBKAG:n asiasta vastaaville työntekijöille. Laskentaprosessien teknisen kulun mukaan SC-ohjelmisto tallentaa lasketut riskien ja arvonkehityksen tunnusluvut suoraan DBKAG:n tietokantaan. Raportoinnin rahastonhoitajalle tai lakisääteisen raportoinnin viranomaisille hoitaa puolestaan DBKAG itse.

- 7 SC:n kehittämät moduulit siis varmistavat, että erityisten sijoitusrahastojen hallintoihin tarvittavat riskien ja arvonkehityksen tunnusluvut lasketaan määrääjassa ja että DBKAG voi sen ansiosta täyttää riskienhallintaan ja arvonkehityksen laskentaan liittyvät lakisääteiset velvollisuutensa ja markkinoiden vaatimukset.
- 8 Finanzamt (verotoimisto) totesi DBKAG:ssa toteutetun verotarkastuksen yhteydessä havaitun palvelun suorittamiseen liittyvän uuden konkreettisen tilanteen johdosta, että käyttöoikeuden myöntäminen on veronalaista, ja vahvisti sen jälkeen uudelleenkäsitelymenettelyssä DBKAG:n saamaan palveluun liittyvän arvonlisäveron, jonka maksuvelvollisuus oli käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti siirtynyt sille. Unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä esitettyjä kysymyksiä käsittelee Bundesfinanzgerichtin (liittovaltion ylin verotuomioistuin) Finanzamtin päätöksistä tehdyistä valituksista vastaava tuomari.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 9 **Finanzamtin** käsityksen mukaan DBKAG suorittaa itse kyseisen ohjelmistoon hankitun käyttöoikeuden avulla riskienhallinnasta ja arvonkehityksen mittaamisesta koostuvia hallinnointipalveluja, eikä ohjelmiston käytön sallimista voida luokitella aktiiviseksi hallinnointipalveluksi. SC ei veloita muusta kuin ohjelmiston käytön sallimisesta. Kaikki laskelmiin tarvittavat tiedot ja arvot saadaan automaattisesti DBKAG:n tietokannasta tai DBKAG:n työntekijöiden manuaalisesti syöttäminä. Myöskään palvelujen kuittaaminen ei tue näkemystä, jonka mukaan SC suorittaa aktiivisia palveluja. Ohjelmiston käytön sallimista olisi pidettävä korkeintaan teknisenä avustuspalveluna, joka ei ole tunnusomaista ja olennaista erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnille. Riskienhallintaa ja arvonkehityksen laskentaa ei missään tapauksessa suoriteta itsenäisesti erillisenä kokonaisuutena, vaikka DBKAG on merkittävästi osallisena SC:n palvelun molemmissa osatekijöissä. Ilman DBKAG:n myötävaikutusta SC-ohjelma ei pystyisi suorittamaan kyseisiä laskelmia. Myös vastuusäännöistä käy ilmi, että SC on vastuussa vain ohjelmiston sopimuksen mukaisesta kehittämisestä ja sitä seuraavasta käyttöoikeuden luovutuksesta muttei tiettyjen hallinnointitehtävien hoitamisesta.
- 10 **DBKAG** sitä vastoin katsoo, että erityisten ja olennaisten hallinnointipalvelujen, jotka koostuvat riskienhallinnasta ja arvonkehityksen mittaamisesta, sisällön suorittaa taloudellisesti tarkasteltuna olennaisilta osiltaan SC-ohjelma ja näin ollen

automaattisesti SC. SC on suorittanut DBKAG:lle direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua erityisten sijoitusrahastojen hallinnointia koskevaa ulkoistettua verotonta palvelua. Arvonlisäveroä koskeva tarkastelu on tehtävä erillään siviilioikeudellisesta tarkastelusta. Käytön salliminen on vain palvelujen suorittamisen muoto eikä sen todellinen, ostettu sisältö. Ohjelmiston automaattisesti suorittamat palvelut korvaavat palvelut, joita DBKAG:n työntekijät suorittivat. SC-ohjelmisto hakee automaattisesti DBKAG:n käyttöön tarjoamat tiedot ja integroi ne ohjelmaan. Sillä, että DBKAG hoitaa itse palvelun molempien osatekijöiden kannalta merkityksettä yksittäisiä osia, ei ole merkitystä unionin tuomioistuimen tuomion GfBk mukaan, jossa edes toimeksiantajan tekemä suositeltuja ostoja ja myyntejä koskeva lopullinen päätös ei ollut vapautuksen esteenä. Kyseisen tuomion johdosta on lisäksi todennäköistä, että vapautuksen soveltamiseksi riittää pelkkä ulkoistetun toiminnan ja erityisten sijoitusrahastojen verosta vapautetun hallinnoinnin välinen luontainen yhteys. Kokonaisuudessa, joka sisältää ohjelmistojen käyttöön luovutuksen ja muut erikseen maksettavat huolto- ja ylläpitopalvelut, SC suorittaa sille ulkoistettuja hallinnointipalveluja lähtökohtaisesti määräämättömän ajan.

Ennakkoratkaisupyynnön perusteet

- 11 Unionin tuomioistuin on jo useita kertoja pohtinut direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettujen jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen hallinnointia koskevan vapautussäännöksen tulkintaa ja todennut, että myös ulkopuoliselle hallinnoijalle siirretyt hallinnointipalvelut voivat kuulua vapautuksen alaan, kun nämä palvelut täyttävät erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin erityiset ja olennaiset tehtävät ja muodostavat kokonaisuutena arvioiden erillisen kokonaisuuden (ks. edellä mainitut tuomiot). Kun otetaan huomioon vireillä olevan hallintolainkäyttömenettelyn osapuolten erilaiset näkökannat, jotka koskevat palvelujen suorittajan arviointia, itsenäisyyttä koskevan arviointiperusteen laajuuden tulkintaa ja näiden vapautuksen sovellettavuutta supistavien tulkintaperusteiden mahdollista ristiriitaisuutta vapautussäännöksen pikemminkin laajaan tavoitteeseen verrattuna, ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan on edelleen epäselvää, mikä on käsitteen erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin käsitteen unionin oikeuden mukainen tulkinta.
- 12 Vuoden 1993 sijoitusrahastoista annetun lain säännösten mukaan riskienhallinta ja arvonkehityksen mittaaminen ovat lähtökohtaisesti erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin erityisiä ja olennaisia osatekijöitä, jotka voidaan lähtökohtaisesti ulkoistaa verosta vapautettuna hallinnollisena suorituksena, jos vaaditut edellytykset täyttyvät unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla. Asianomaiset ovat yhtä mieltä myös siitä, että ulkoistettu palvelu voidaan edellytysten täytyessä suorittaa myös sähköisesti ja automatisoidusti. Myös verohallinnon mukaan nämä kaksi SC-ohjelmaa muodostavat erityisesti sijoitusrahastojen tarpeisiin mukautetun ohjelmiston, jossa otetaan vastaavasti huomioon lainsäätäjän näillä aloilla esittämät monitahoiset vaatimukset.

Epäselvää on sen sijaan, suorittaako kyseiset palvelut lisensoidulla ohjelmistolla lisenssinantaja vai lisenssinsaaja, ja mikäli palvelut katsotaan lisenssinantajan palveluiksi, ovatko ne pääasian kaltaisessa tilanteessa erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin kannalta erityisiä, olennaisia ja riittävän itsenäisiä unionin tuomioistuimen tähänastisen tulkinnan edellyttämällä tavalla. Lisensoidun ohjelmiston avulla tapahtuvat laskennat ja saadut tiedot muodostavat olennaisen perustan palvelun molemmille osatekijöille, jotka kuitenkin viime kädessä muodostuvat DBKAG:n ja SC:n palveluista yhdessä.

- 13 Sekä yhteissijoitusyrityksistä annetun direktiivin 85/611 että kyseisen direktiivin kansallisessa lainsäädännössä täytäntöönpanevan vuoden 1993 sijoitusrahastoja koskevan lain tässä yhteydessä merkityksellisten säännösten, jotka koskevat näitä kahta hallinnoinnin osatekijää eli riskienhallintaa ja arvonkehityksen mittausta, kokonaistarkastelun perusteella näiden osatekijöiden on kiistattomasti täytettävä seuraavat erityiset ja lakisääteiset tehtävät: (1) yksittäisiin kohteisiin ja kokonaissijoitusprofiiliin liittyvien riskien jatkuva mittaus ja valvonta, (2) viranomaisille raportointiin ja tiedottamiseen liittyvien velvollisuuksien täyttäminen, (3) sellaisen vuotuisen tilinpäätöskertomuksen laatiminen, joka sisältää vertailevan yhteenvedon niiltä viideltä viimeiseltä vuodelta, joilta arvonkehitys voidaan esittää, ja (4) sijoittajia koskevien tiedonantovelvollisuuksien täyttäminen. DBKAG hoitaa näitä tehtäviä osittain oman henkilöstönsä, oman ohjelmistonsa, itse keräämiensä tai ostettujen tietojen sekä SC-ohjelmiston avulla.
- 14 Unionin tuomioistuimen edellä mainitut tuomiot SDC, CSC, Bookit Ltd, DPAS Ltd ja Cardpoint GmbH koskivat kulloinkin sovellettavassa arvonlisäverodirektiivissä konkreettisesti mainittuja vapautettuja rahoituspalveluja, kuten tilisiirtoja ja maksuja koskevia liiketoimia tai liiketoimia, jotka koskevat tiettyjä arvopapereita. Esillä olevassa asiassa riidanalainen on kuitenkin vapautuksen soveltaminen huomattavasti laajemmin kuvattuun palveluun ”jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen [hallinnointi]”. Unionin tuomioistuin on todennut tästä esimerkiksi (ks. tuomio SDC, 66 kohta), että tilisiirtoja koskevien liiketoimien osalta kyseisten palvelujen on oltava sellaisia, että niillä siirretään varoja ja aiheutetaan oikeudellisia ja taloudellisia muutoksia. Unionin tuomioistuimen toteamuksia konkreettisten rahoituspalvelujen erityisyydestä ei sen vuoksi voi rajoituksesta soveltaa laajemmin määriteltyyn ”erityisten sijoitusrahastojen hallinnointiin” siinä mielessä, että tässä yhteydessä erityinen voi olla ainoastaan palvelu, joka vaikuttaa suoraan rahaston taloudelliseen tilanteeseen (salkunhoito suppeassa merkityksessä). Koska unionin tuomioistuin jätti tuomiossaan Abbey National nimenomaisesti noudattamatta komission ja Yhdistyneen kuningaskunnan käsitystä, jonka mukaan on käytettävä erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin käsitteen erityisen suppeaa tulkintaa, erityisen sijoitusrahaston hallinnointi ei lähtökohtaisesti rajoitu pelkkään salkunhoitoon sen suppeassa merkityksessä. Sen vuoksi unionin tuomioistuimen konkreettisesti mainittujen vapautettujen rahoituspalvelujen erityisyyttä koskevia lausumia ei voida soveltaa erityisten sijoitusrahastojen hallinnointiin. Tässä ei ole vapautettu ”yleisöltä hankittujen

varojen yhteistä sijoittamista” vaan ”erityisen sijoitusrahaston hallinnointi”. Mainittuja tuomioita voidaan kuitenkin soveltaa siltä osin kuin yleiset lausumat koskevat ulkoistetun palvelun vapautusta tai mahdollisuutta suorittaa palveluja myös sähköisesti. Epäselväksi jää kuitenkin erityisesti, onko ohjelmiston käytön passiivinen salliminen jo riskienhallintaan ja arvonkehityksen mittaamiseen liittyvä palvelu ja onko toiminta edellytetyllä tavalla itsenäistä.

- 15 Tulkinnessa huomioon otettavan vapautussäännöksen tavoitteen mukaan tarkoituksena on helpottaa piensijoittajien sijoitusyritysten avulla tapahtuvaa arvopaperisijoittamista. Rahasto-osuuden omistamisen ja suoran sijoittamisen on oltava arvonlisäverotuksellisesti neutraalia. Erityisten sijoitusrahastojen hallinnoinnin kannalta erityiset ja olennaiset palvelut on sen vuoksi lähtökohtaisesti voitava ulkoistaa verovapaasti ei-toivotun hinnannousun välttämiseksi. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossa GfBk (31 kohta) myös, että elinkeinonharjoittajaa, joka suorittaa vapautettua hallinnointipalvelua oman henkilöstön avulla, ei saa suosia sellaiseen elinkeinonharjoittajaan verrattuna, joka on ulkoistanut kyseiset palvelut. Kysymyksiä herättää kuitenkin se, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vapautussäännöksiä on (tuomio Abbey National, 70 kohta) lähtökohtaisesti tulkittava suppeasti ja että unionin tuomioistuimen vapautusta mahdollisesti rajoittavat kriteerit (erityisyys, olennaisuus ja palvelun edellytetty itsenäisyys) voivat sen vuoksi olla ristiriidassa vapautuksen huomioon otettavan tavoitteen kanssa.

Lisenssinantajan vai -saajan suorittama hallinnointipalvelu

- 16 DBKAG väittää, ettei konkreettinen tapa, jolla palvelu suoritetaan, eli sähköisesti, automaattisesti tai manuaalisesti, vaikuta mitenkään vapautuksen soveltamiseen. Vapautuksen soveltamista ei estä pelkästään se, että palvelu on suoritettu ehkä kokonaan sähköisesti. Vapautusta ei sitä vastoin myönnetä, jos palvelun sisältönä on ainoastaan teknisen ja sähköisessä muodossa suoritettavan avun antaminen henkilölle, joka suorittaa olennaisilta ja erityisiltä osin vapautuksen kannalta merkitykselliset liiketoimet. Tämä kuitenkin perustuu palvelun luonteeseen eikä tapaan, jolla se suoritetaan (tuomio SDC, 37 kohta).
- 17 Tuomion Abbey National (66 ja 67 kohta) mukaan erityisten sijoitusrahastojen hallinnointi määritellään tarjottujen palvelujen luonteen eikä palvelujen tarjoajan tai vastaanottajan avulla. Tuomiossa Bookit unionin tuomioistuin täydentää (52 kohta), etteivät tällaisen palvelun automatisoitu luonne ja erityisesti se seikka, että selvitystiedoston välittäminen käynnistää automaattisesti kyseiset maksut tai tilisiirrot, voi muuttaa suoritettujen palvelujen luonnetta eikä niillä näin ollen ole vaikutusta kyseisen arvonlisäverovapautuksen soveltamiseen.
- 18 Unionin tuomioistuimelle esitettävä kysymys on noussut esiin erityisesti sen vuoksi, että tuomion SDC tilanteessa (8 kohdan ja sitä seuraavan kohdan mukaan) työn suorittaja ei myöntänyt asiakkailleen ohjelmiston käyttöoikeutta ja SDC suoritti kyseisen palvelun ohjelmistollaan sähköisesti. Myös tuomion Bookit tosiseikkojen mukaan Bookit suoritti palvelunsa antamatta ohjelmiston

käyttöoikeutta asiakkaille. Nyt riidanalaisessa tilanteessa SC sen sijaan salli DBKAG:n käyttää ohjelmistoa kertaluonteista lisenssimaksua vastaan. Sen vuoksi herää kysymys, suorittaako SC näissä olosuhteissa ylipäänsä itse erityisten sijoitusrahastojen hallinnointipalveluja. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että vasta tämän lähtökohtaisen kysymyksen ratkaisun jälkeen voidaan tutkia muiden kriteerien täyttymistä.

Erityisyys, olennaisuus ja kokonaisuutena arvioiden erillisen kokonaisuuden olemassaolo

- 19 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan palvelun osatekijöiden eli tässä riskinarvioinnin ja arvonkehityksen mittauksen edellä esitetyt tehtävät ovat lähtökohtaisesti erityisiä erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin kannalta. Palvelut liittyvät joka tapauksessa läheisesti rahaston hoitoon, vaikuttavat suoraan rahaston taloudelliseen tilanteeseen ja vaikuttavat ratkaisevasti ja suoraan taloudellisen riskien tai sijoituspäätösten arviointiin (tai mahdollistavat sen).
- 20 SC-ohjelmiston laskelmat muodostavat joka tapauksessa olennaisen perustan riskinarvioinnin ja arvonkehityksen mittauksen edellä mainittujen lakisääteisten tehtävien täyttämiseksi (ks. direktiivi 85/611). Molemmat ohjelmistomoduulit täyttävät tehtävät 1 ja 2 viime kädessä itsenäisesti ja antavat DBKAG:lle tehtävien 3 ja 4 kannalta oleelliset laskentatulokset, jotta se voi täyttää hallinnointitehtävänsä. Unionin tuomioistuimen edellyttämien tehtäviä koskevan vastuun ja ulkoistetun hallinnointipalvelun itsenäisyyden johdosta herää kysymys, voidaanko riskinarvioinnin ja arvonkehityksen mittauksen muodostamien erityisten tehtävien yksittäisten osatekijöiden suorittaminen vapauttaa verosta.

Vastuu

- 21 Direktiivissä tarkoitettu vapautettu palvelu on erotettava pelkän aineellisen tai teknisen palvelun suorittamisesta. Tästä syystä kansallisen tuomioistuimen on tutkittava erityisesti kolmannen osapuolen vastuuta toimeksiantajaan verrattuna, ja sen on tarkasteltava erityisesti sitä, koskeeko tämä vastuu ainoastaan teknisiä seikkoja vai ulottuuko vastuu arvonlisäverosta vapautetun palvelun erityisiin tehtäviin (tuomio Bookit, 40 kohta, ja tuomio DPAS, 36 kohta).
- 22 Jos on katsottava, että riskinarviointi ja arvonkehityksen mittaus ovat erityisiä osatekijöitä erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnissa, on määritettävä ne tehtävät, jotka näiden tekijöiden on täytettävä, tai näille tehtäville tyypilliset tulokset, ja ratkaistava, ulottuuko SC:n vastuu myös näihin kuhunkin tehtävään liittyviin erityisiin tuloksiin. Ulkoistetun riskienhallintapalvelun ja arvonkehityksen mittaupalvelun suorittajalla on siten oltava vastuu edellä mainituista riskien arvioinnin ja arvonkehityksen mittauksen olennaisista tehtävistä.
- 23 SC vastaa DBKAG:n kahdesta ensimmäisestä tehtävästä ainakin sisäisesti. Siltä osin kuin on kyse kahdesta muusta tehtävästä, SC:n vastuu voisi syntyä siitä, että

DBKAG käyttää näiden tehtävien hoitamisessa SC-ohjelmalla saatuja tunnuslukuja.

- 24 Unionin tuomioistuin ei ole käsitellyt vastuuseen liittyviä kysymyksiä tässä tarkoitetulla tavalla kolmessa tässä yhteydessä merkityksellisessä tuomiossa Abbey National, GfBk ja Fiscale Eenheid. Se on käsitellyt tätä näkökohtaa tuomioissa, jotka koskivat konkreettisesti mainittuja vapautettuja rahoituspalveluja. Tuomiossa GfBk unionin tuomioistuin hyväksyi vapautuksen sovellettavuuden, vaikka lopullinen vastuu jäi pääomasijoitusyhtiölle. Sen vuoksi vaikuttaa epävarmalta, onko vastuuta koskevalla kysymyksellä tässä tilanteessa ylipäänsä merkitystä, ja jos on, onko SC:n tässä kantama vastuu riittävä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

Edellytetty itsenäisyys

- 25 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan ei ole vielä ratkaistu, onko SC:n osallistuminen riskienhallinnasta ja arvonkehityksen mittaamisesta koostuviin hallinnointipalveluihin unionin tuomioistuimen tähänastisessa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla riittävän itsenäistä näiden hallinnointipalvelujen kokonaissisältöön verrattuna ja vapautuksen sovellettavuuden kannalta.
- 26 Julkisasiamies esitti 8.9.2005 antamassaan ratkaisuehdotuksessa Abbey National (98 kohta ja sitä seuraavat kohdat), mitä ”kokonaisuutena arvioiden erillinen kokonaisuus” tarkoittaa: sitä, että palvelut muodostavat erillisen kokonaisuuden, puoltaa se, että hoidettavaksi ei oteta vain yksittäisiä aputoimintoja vaan tietyssä mielessä kokonaispalvelu. Vaadittu erillisuus saavutetaan silloin, kun ulkopuolinen ottaa hoitaakseen palvelukokonaisuuden, joka muodostaa olennaisen osan kaikista rahaston hallinnointiin kuuluvista tehtävistä.
- 27 Finanzamtin käsityksen mukaan SC-ohjelmisto täyttää korkeintaan osan riskienhallinnan ja arvonkehityksen mittaamisen muodostamasta hallinnointipalvelusta, eikä SC-ohjelmiston hoidettavaksi ole missään tapauksessa siirretty tätä hallinnointipalvelua kokonaispalveluna. DBKAG puolestaan on sitä mieltä, että koska tuomiossa GfBk ei ole otettu huomioon riittävän itsenäisyyden muodostamaa edellytystä, lähtökohdaksi on otettava se, ettei tällä edellytyksellä ole unionin tuomioistuimen mukaan ensisijaista merkitystä. Sen mielestä on oleellista, että on oltava kyse palvelun suorittajan omasta palvelusta, joka voidaan rajata ja jolla on luontainen yhteys hallinnointiyhtiön omaan toimintaan. Lisäksi SC-ohjelmiston avulla suoritetaan merkittävä osa kyseisestä palvelusta, nimittäin riskien ja arvonkehityksen tunnuslukuja koskevat laskelmat. DBKAG:n vähäisellä osuudella ei voi olla merkitystä, kun otetaan huomioon tuomio GfBk.
- 28 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan unionin tuomioistuimen rahoituspalvelujen ulkoistamista koskevista tuomioista, jotka annettiin ajallisesti tuomion GfBk jälkeen (tuomio Bookit, tuomio DPAS, tuomio Fiscale Eenheid ja tuomio Cardpoint), käy yksiselitteisesti ilmi, että unionin

tuomioistuin pitää edelleen edellytystä ”kokonaisuutena arvioiden erillisen kokonaisuuden muodostaminen” välttämättömänä vapautuksen soveltamiseksi ulkoistettuun palveluun. Tuomion Bookit 38–41 kohdan, tuomion DPAS 34 kohdan ja tuomion Fiscale Eenheid 71 kohdan mukaan lähtökohdaksi on otettava palvelun toiminnalliset näkökohdat: jotta palvelu voidaan luokitella erityisen sijoitusrahaston hallinnointiin liittyväksi liiketoimeksi, palvelun on kokonaisuutena arvioiden muodostettava erillinen kokonaisuus, joka täyttää erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin erityiset ja olennaiset tehtävät. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on kuitenkin epävarma, miten laajaa ulkoistetun hallinnointipalvelun itsenäisyyden on oltava, jotta se muodostaa kokonaisuutena arvioiden erillisen kokonaisuuden.

- 29 Epävarmaa on, onko myös osan kyseisistä palveluista suorittaminen jo kokonaisuutena arvioituna riittävän itsenäistä, ja muodostaako se näin ollen erillisen kokonaisuuden. Jos edellytyksenä on kokonaisuutena arvioiden erillisen kokonaisuuden muodostaminen, herää kysymys, onko SC:n palvelu riittävän itsenäinen unionin tuomioistuimen aiemmin esittämässä tulkinnassa tarkoitetulla tavalla, kun otetaan huomioon kuvattu DBKAG:n ja SC:n välinen yhteistyö.
- 30 Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkintaa koskeviin kysymyksiin vastaaminen erityisesti erityisen sijoitusrahaston hallinnoinnin käsitteen laajuuden osalta on ratkaisevan tärkeää vireillä olevassa valitusasiassa käsiteltävänä olevan ohjelmiston käyttöoikeuden myöntämisen verovapautta tai verollisuutta koskevan Bundesfinanzgerichtin päätöksen kannalta. Bundesfinanzgericht ei erityisesti edellä esitetyn, tähän asti arvioiduista tuomioista poikkeavan tilanteen johdosta katso, ettei unionin oikeuden tulkinnasta jää käsiteltävässä asiassa epäilystä. Direktiivin kyseisen säännöksen tulkinnan pikainen selkeyttäminen on lisäksi tasapuolisen kilpailun edun mukaista Euroopan unionissa.