

**Mål C-59/20**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

4 februari 2020

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Bundesfinanzgericht (Österrike)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

29 januari 2020

**Klagande:**

DBKAG

**Ytterligare deltagare i rättegången:**

Finanzamt Linz

---

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Undantag från mervärdesskatt för en utkontrakterad tjänst i samband med förvaltning av särskilda investeringsfonder enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG i form av en licens för ett analysprogram med vilket en del av förvaltningstjänsterna tillhandahålls

**Tolkningsfråga**

Ska artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG tolkas på så sätt att begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”, med hänsyn till det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, även omfattar den omständigheten att en utomstående licensgivare beviljar ett kapitalförvaltningsbolag nyttjanderätt till en specialiserad programvara som är särskilt framtagen för förvaltning av särskilda investeringsfonder, när denna specialiserade programvara, såsom i målet vid den nationella domstolen, endast är avsedd för att utföra specifika och väsentliga uppgifter i samband med förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna, men används i

kapitalförvaltningsbolagets tekniska infrastruktur, och dess funktioner bara kan utföras genom underordnad medverkan från kapitalförvaltningsbolagets sida och under kontinuerlig användning av marknadsinformation som kapitalförvaltningsbolaget tillhandahåller?

### **Anförda unionsbestämmelser**

Artiklarna 44, 135.1 g och 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) i den lydelse som gällde under den aktuella perioden (se bilaga III del A till direktiv 2009/65/EG)

### **Anförda nationella bestämmelser**

3a § stycke 6, 6 § stycke 1 led 8 i, 19 § stycke 1 och 20 § stycke 1 i Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994, BGBl. nr 663, s. 1994, i dess lydelse enligt BGBl. I, nr 24, s. 2007) (1994 års mervärdesskattelag)

Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG 1993, BGBl. nr 532, s. 1993 i dess lydelse enligt BGBl. I nr 69, s. 2008) (1993 års lag om investeringsfonder)

### **Anförd praxis från EU-domstolen**

Dom av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National plc, dom av den 7 mars 2013 i mål C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH, dom av den 13 mars 2014 i mål C-464/12, ATP PensionService A/S, dom av den 9 december 2015 i mål C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs, dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC, dom av den 26 maj 2016 i mål C-607/14, Bookit Ltd, dom av den 25 juli 2018 i mål C-5/17, DPAS Ltd, dom av den 3 oktober 2019 i mål C-42/18, Cardpoint GmbH, och dom av den 6 oktober 1982 i mål C-283/81, CILFIT

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 DBKAG tillhandahåller från skatteplikt undantagen förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG. SC GmbH, som har säte i Tyskland, beviljade DBKAG nyttjanderätt utan tidsbegränsning till programvaran från SC i ett licensavtal av den 11 december 2008 mot en engångs licensavgift för väsentliga beräkningar i samband med förvaltningstjänsterna riskhantering och avkastningsmätning. SC lämnar 12 månaders garanti räknat från leveransen av systemet för att

programvaran vid avsedd användning har den kvalitet som avtalats. Programvaran från SC är enligt avtalet bara lämplig för att fungera tillsammans med annan programvara tillhörande DBKAG.

- 2 I andra avtal av den 11 december 2008 (avtal om tillhandahållande av tjänsten och avtal om service och underhåll) avtalades om olika tjänster från SC med obegränsad giltighetstid som stöd för DBKAG, till exempel vid implementering av systemet eller upplärning av personalen vid DBKAG. Utöver närmare angivna servicetjänster förband sig SC också att avhjälpa fel i systemet genom programuppdateringar.
- 3 SC ansvarar endast för den tekniska utvecklingen och genomförande av DBKAG:s instruktioner och därefter för programvarans tekniska funktion, varigenom det ska säkerställas att programvaran i fråga också faktiskt kan tillhandahålla den avtalade tjänsten, det vill säga beräkning av indikatorer för risk och avkastning. Eftersom de båda moduler som SC utvecklade anpassades till de parametrar som DBKAG bestämde, har SC inte ansvar för felaktiga resultat som beror på de parametrar som DBKAG bestämt eller på den marknadsinformation som tillhandahållits, utan SC har, vid sidan om de rent tekniska aspekterna, framför allt ansvar för att göra korrekta beräkningar av indikatorerna. DBKAG kunde inte direkt påverka de beräkningar som gjordes med programvaran från SC. Enligt avtalet har SC ansvar gentemot DBKAG för uppsätlig skada och (med en beloppsgräns) för grov oaktsamhet och intrång i immateriella tillgångar. SC skulle såtillvida kunna vara ansvarigt också vid administrativa påföljder för DBKAG på grund av att lagbestämmelser åsidosatts exempelvis till följd av felaktig programmering eller tekniska brister.
- 4 Nyttjanderätten är begränsad såtillvida som SC tillhandahåller väsentliga tjänster genom de avtalade service- och underhållstjänsterna för användning av programvaran, och programvaran inte heller kan användas längre, om dessa ytterligare tjänster inte längre begärs och betalas. Om samarbetet med SC upphör är DBKAB skyldigt att omgående radera alla lagrade kopior av programvaran och andra data.
- 5 I samband med de förberedande arbetena för användning av programmen från SC måste DBKAB anpassa datormiljön för programvaran och maskinvaran till kraven för programvaran från SC. I ett ytterligare steg bestämde DBKAB parametrarna för SC (till exempel programvarans funktioner, beräkningsmetoder osv.). Innan programvaran från SC kunde fylla sin funktion matade DBKAG dessutom in vissa värden manuellt i en egen databas. Dessa manuella förberedande arbeten som DBKAG utför manuellt sker också kontinuerligt särskilt vid ändringar av värdepappersuppgifter. En del av uppgifterna hämtas också automatiskt från fondens bokföring. Cirka 10 procent av riskhanteringsavdelningens dagliga arbete hänför sig till de förberedande arbetena. Därefter gör programvaran från SC automatiskt och självständigt de dagliga beräkningarna för riskhanteringen och för de beräkningar som görs varje vecka eller på förekommen anledning för avkastningsberäkningen.

- 6 Via gränssnitt till andra moduler hos DBKAG matas dagligen automatiskt aktuella uppgifter om kurser och värden som behövs för beräkningarna in i programmet från SC. DBKAG gör inga ingrepp vid beräkningarna med själva programmet från SC. Programmet från SC skickar i förekommande fall också självständigt varningsmeddelanden till ansvarig personal vid DBKAG. När de tekniska beräkningarna är klara lagras de beräknade indikatorerna för risk och avkastning direkt av programvaran från SC i en databas hos DBKAG. DBKAG sammanställer sedan självt rapporterna till fondförvaltarna och de i lag föreskrivna rapporterna till myndigheterna.
- 7 Följaktligen säkerställer de moduler som SC har utvecklat att de indikatorer för risk och avkastning som behövs för förvaltningen av särskilda investeringsfonder beräknas inom avtalad tid och att DBKAG därmed kan uppfylla sina lagstadgade skyldigheter och marknadens krav i samband med riskhanteringen och avkastningsberäkningen.
- 8 Skattemyndigheten fastställde på grundval av de nya faktiska omständigheter som framkommit i samband med en skattekontroll vid DBKAG att beviljandet av nyttjanderätten var skattepliktig och fastställde därefter i de återupptagna, nu omtvistade förfarandena den omsättningsskatt som överförts till DBKAG i enlighet med systemet med omvänd betalningsskyldighet för den mottagna tjänsten. De frågor som hänskjuts till domstolen med begäran om förhandsavgörande uppkommer för den domare vid Bundesfinanzgericht som har ansvar för de beslut som skattemyndigheten utfärdat.

### Parternas huvudargument

- 9 **Skattemyndigheten** anser att DBKAG tillhandahåller förvaltningstjänsterna riskhantering och avkastningsberäkning med hjälp av den beviljade nyttjanderätten till själva programvaran och att tillståndet att använda programvaran inte kan anses utgöra en aktiv förvaltningstjänst. SC är inte skyldigt att utföra någon annan tjänst än att tillåta att programvaran används. Alla de uppgifter och värden som är nödvändiga för beräkningarna matas in på automatisk väg av DBKAG:s databaser eller manuellt av personalen vid DBKAG. Avräkningen av tjänsterna talar enligt skattemyndigheten också emot att det rör sig om aktiva tjänster som SC tillhandahåller. Samtycket till att programvaran används kan möjligen anses utgöra en teknisk stödtjänst som inte är specifik och väsentlig för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Riskhanteringen och avkastningsberäkningen utförs under inga omständigheter självständigt av SC som en avgränsad enhet, eftersom DBKAG bidrar väsentligt till de båda delarna av tjänsten. Programmet från SC skulle inte kunna utföra de omtvistade beräkningarna utan DBKAG:s medverkan. Det framgår också av bestämmelserna om ansvar att SC bara har ansvar för att utarbeta en programvara i enlighet med avtalet och sedan bevilja nyttjanderätt, men inte för att utföra vissa förvaltningsuppgifter.

- 10 **DBKAG** anser däremot att de båda specifika och väsentliga förvaltningstjänsterna ”risk- och avkastningsberäkning” ur ekonomisk synvinkel till väsentliga delar faktiskt tillhandahålls genom programmet från SC och således tillhandahålls på automatisk väg av SC. SC har tillhandahållit DBKAG en från skatteplikt undantagen tjänst som kontrakterats ut för förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG. Bedömningen i mervärdesskattehänseende måste göras oberoende av civilrättsliga bestämmelser. Tillståndet att använda programvaran är endast den form i vilken tjänsten tillhandahålls, och inte det verkliga innehållet, som har köpts till. Dessa tjänster som tillhandahålls automatiskt av programvaran ersätter tjänster som tidigare utförts av personal vid DBKAG. De uppgifter som DBKAG ställer till förfogande hämtas på automatisk väg av programvaran från SC och integreras i programmet. Den omständigheten att enstaka delar som är oväsentliga för tjänsten utförs av DBKAG självt spelar ingen roll enligt EU-domstolens dom i målet GfBk, där inte ens uppdragsgivarens beslutsmakt när det gällde rekommenderade köp och försäljningar hindrade undantag från skatteplikt. På grund av nämnda dom är det dessutom troligt att till och med ett nära samband mellan den utkontrakterade verksamheten och den undantagna förvaltningen av särskilda investeringsfonder räcker för att tillämpa undantag från skatteplikt. SC tillhandahåller i princip utan tidsbegränsning de förvaltningstjänster som kontrakterats ut till detta företag i ett helt paket bestående av beviljandet av nyttjanderätten till programvaran och de ytterligare service- och underhållstjänster som kontrakterats ut till SC.

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 11 EU-domstolen har tidigare vid flera tillfällen haft att tolka bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG för förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna och slagit fast att också förvaltningstjänster tillhandahållna av en tredje man som anlitas som förvaltare kan omfattas av undantaget från skatteplikt när dessa tjänster fyller de funktioner som är specifika och väsentliga för förvaltning av särskilda investeringsfonder och vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet (se de ovan anförda domarna). Mot bakgrund av de olika uppfattningarna vad gäller bedömningen av tillhandahållaren av tjänster, parternas olika tolkning av kriteriet fristående karaktär i det pågående förfarandet vid förvaltningsdomstolen och den omständigheten att dessa tolkningskriterier begränsar tillämpligheten av undantag från skatteplikt eventuellt strider mot bestämmelsen om undantag från skatteplikt, vilket har ett ganska omfattande syfte, anser den hänskjutande domstolen emellertid att det fortfarande finns välgrundade tvivel beträffande en tolkning i överensstämmelse med unionsrätten av begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”.
- 12 Riskhantering och avkastningsmätning enligt bestämmelserna i 1993 års lag om investeringsfonder utgör i princip specifika och väsentliga delar av förvaltningen av särskilda investeringsfonder som i princip kan kontrakteras ut som en

förvaltningstjänst som är undantagen från skatteplikt, om dessa delar uppfyller kraven i den mening som avses i EU-domstolens praxis. Parterna är också ense om att en utkontrakterad tjänst kan tillhandahållas också på elektronisk och automatisk väg, om villkoren är uppfyllda. Också enligt skattemyndighetens uppfattning är de båda programmen från SC en programvara som är speciellt anpassad till investeringsfondernas verksamhet och som i tillämpliga delar tar vederbörlig hänsyn till lagstiftarens komplicerade krav inom dessa områden. Det förefaller däremot tveksamt huruvida licensgivaren eller licenstagaren själv tillhandahåller tjänsterna i fråga med den licensierade programvaran och huruvida, om tjänsterna ska anses bli utförda av licensgivaren, tjänsterna för förvaltning av särskilda investeringsfonder är specifika, väsentliga och tillräckligt självständiga i den mening som avses i EU-domstolens hittillsvarande praxis. De beräkningar som görs med hjälp av programvaran och den information som erhålls utgör visserligen ett väsentligt underlag för de båda delarna av tjänsten, vilka emellertid i slutändan tillhandahålls genom att DBKAG:s och SC:s tjänster samverkar.

- 13 Både av direktiv 85/611/EEG och av 1993 års lag om investeringsfonder, genom vilken detta direktiv införlivats, framgår det enligt de bestämmelser som är relevanta i det nu aktuella fallet beträffande de båda delarna riskhantering och avkastningsmätning, vid en helhetsbedömning, ostridigt att följande specifika och lagstadgade funktioner ska fullgöras: 1) kontinuerlig mätning och övervakning av de risker som är förknippade med de enskilda posterna och den sammantagna investeringsprofilen, 2) fullgörande av skyldigheten att rapportera och lämna uppgifter till myndigheterna, 3) sammanställning av en årlig redovisning med en jämförande översikt över de senaste 5 åren, i vilken avkastningen (värdeutvecklingen) ska visas, och 4) fullgörande av skyldigheten att informera investerarna. DBKAG fullgör delvis dessa funktioner med egen personal, egen programvara, uppgifter som DBKAG självt har tagit fram eller köpt till och även med användning av programvaran från SC.
- 14 Domstolens ovan anförda domar i målen SDC, CSC, Bookit Ltd, DPAS Ltd och Cardpoint GmbH avsåg undantagna finansiella tjänster, såsom transaktioner rörande betalningar och överföringar eller transaktioner avseende vissa värdepapper, vilka uttryckligen angavs i respektive tillämpliga mervärdesskattedirektiv. I förevarande mål tvistar parterna däremot om huruvida undantaget från skatteplikt för den betydligt mer avgränsade tjänsten ”förvaltning genom kapitalförvaltningsbolag av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna” är tillämpligt. EU-domstolen har till exempel i detta avseende förklarat att en tjänst som är specifik för en transaktion rörande överföringar ska syfta till att överföra medel och medföra rättsliga och finansiella förändringar (se domen i målet SDC, punkt 66). Domstolens uttalanden om de konkreta finansiella tjänsternas specifika karaktär kan därför inte tillämpas obegränsat på ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”, som är ett vidare begrepp, och förstås på så sätt att endast en tjänst som direkt påverkar fondens ekonomiska situation (portföljförvaltning i strikt bemärkelse) kan vara specifik. Eftersom domstolen i domen i målet Abbey National uttryckligen inte gick på kommissionens och Förenade kungarikets linje att begreppet ”förvaltning av

särskilda investeringsfonder” ska tolkas restriktivt ska förvaltning av särskilda investeringsfonder i princip inte begränsas till ren portföljförvaltning i strikt bemärkelse. Domstolens uttalanden i detta avseende om huruvida de konkret angivna undantagna finansiella tjänsterna är specifika kan därför inte tillämpas på förvaltning av särskilda investeringsfonder. ”Kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med kapital från allmänheten” är inte undantagna från skatteplikt i detta sammanhang, utan det är ”förvaltning av särskilda investeringsfonder” som är undantagen. När det gäller de generella uttalandena om undantag från skatteplikt för en utkontrakterad tjänst eller om möjligheten att tillhandahålla tjänster också på elektronisk väg kan de angivna domarna emellertid åberopas. Det är dock tveksamt huruvida en passiv tillåtelse att använda programvaran redan utgör en tjänst avseende riskhantering och avkastningsmätning och huruvida denna verksamhet har den fristående karaktär som krävs.

- 15 Syftet med bestämmelsen om undantag från skatteplikt, vilket ska beaktas vid tolkningen, är att underlätta för små investerare att placera medel i värdepapper via investeringsfonder. Andelar i en investeringsfond och direkta investeringar i värdepapper ska vara neutrala ur mervärdesskattesynpunkt. De tjänster som är specifika och typiska för förvaltning av särskilda investeringsfonder ska därför i princip kunna kontrakteras ut skattefritt för att undvika oönskade fördyringar. Domstolen slog till exempel i domen i målet GfBk (punkt 31) också fast att ett företag som utför de undantagna uppgifterna med egen personal inte ska försättas i en mer fördelaktig situation än ett företag som har kontrakterat ut dessa uppgifter. Det uppkommer emellertid frågor, eftersom bestämmelser om undantag från skatteplikt enligt domstolens praxis ”emellertid” (domen i målet Abbey National, punkt 70) i princip ska tolkas restriktivt och domstolens kriterier som eventuellt begränsar undantaget från skatteplikt (tjänsten ska vara specifik, väsentlig och fristående) kan strida mot syftet med undantaget från skatteplikt, vilket ska beaktas.

*Förvaltning som utförs av licensgivare eller av licenstagare*

- 16 DBKAG har gjort gällande att det konkreta sätt på vilket tjänsten utförs, elektroniskt, automatiskt eller manuellt, inte påverkar tillämpningen av undantaget från skatteplikt. Den omständigheten att en tjänst utförs helt på elektronisk väg förhindrar inte i sig att undantaget från skatteplikt tillämpas. Om tjänsten däremot endast avser teknisk eller elektronisk hjälp till den som utför de väsentliga och specifika åtgärderna uppfyller tjänsten inte villkoren för undantag från skatteplikt. Denna slutsats följer emellertid av tjänstens art och inte av det sätt på vilket den utförs (domstolens dom i målet SDC, punkt 37).
- 17 Enligt domen i målet Abbey National, punkterna 66 och 67, definieras förvaltning av särskilda investeringsfonder med hänsyn till det slags tjänster som tillhandahålls och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller eller vem som mottar tjänsten. I domen i målet Bookit tillade domstolen (punkt 52) att det faktum att tjänsten är automatiserad och särskilt att översändandet av avräkningsfilen per automatik medför att de aktuella betalningarna och

överföringarna utförs, inte förändrar den tillhandahållna tjänstens beskaffenhet. Detta faktum saknar därför betydelse för tillämpningen av det aktuella undantaget från skatteplikt.

- 18 Den fråga som ställs till domstolen uppkommer i synnerhet som uppdragstagaren i målet SDC (enligt punkterna 8 och 9) inte beviljade sina uppdragsgivare nyttjanderätt till en programvara och SCC tillhandahöll tjänsten i fråga på elektronisk väg med sin programvara. Också enligt omständigheterna i målet Bookit tillhandahöll Bookit sina tjänster utan att bevilja uppdragsgivaren nyttjanderätt till en programvara. I det nu aktuella fallet lät SC däremot uppdragsgivaren DBKAG använda programvaran mot en engångs licensavgift. Därför uppkommer frågan huruvida SC under dessa villkor överhuvudtaget självt tillhandahåller en tjänst för förvaltning av särskilda investeringsfonder. Den hänskjutande domstolen anser att det inte är möjligt att pröva huruvida de övriga kriterierna är uppfyllda förrän denna principiella fråga har besvarats.

*En specifik, väsentlig tjänst och en vid en helhetsbedömning avgränsad enhet*

- 19 Tjänstens ovan anförda funktioner avseende riskhantering och avkastningsmätning är enligt den hänskjutande domstolens uppfattning i princip specifika för förvaltning av särskilda investeringsfonder. Dessa tjänster har under alla omständigheter nära samband med fondförvaltningen, påverkar direkt fondens ekonomiska situation och har (eller möjliggör) avgörande och direkt inverkan på bedömningen av de finansiella riskerna eller investeringsbesluten.
- 20 Beräkningarna med programvaran från SC utgör under alla omständigheter väsentligt underlag för att fullgöra de ovan anförda i lag föreskrivna funktionerna avseende riskhantering och avkastningsmätning (se direktiv 85/611/EEG). När allt kommer omkring uppfyller emellertid de båda programvarumodulerna självständigt funktionerna 1 och 2 och ställer de väsentliga resultaten av beräkningarna för funktionerna 3 och 4 till förfogande för DBKAG. Därför uppkommer, på grund av EU-domstolens krav på ansvar för de funktioner som uppdragstagaren har åtagit sig och på att den utkontrakterade förvaltningstjänsten ska vara fristående, frågan huruvida tillhandahållande av enskilda delar av tjänsten för de specifika funktionerna riskhantering och avkastningsmätning kan vara undantaget från skatteplikt.

*Ansvaret*

- 21 Den tjänst som är undantagen från skatteplikt i den mening som avses i direktivet ska skiljas från en rent materiell eller teknisk tjänst. För att kunna göra en sådan åtskillnad måste den nationella domstolen i synnerhet pröva omfattningen av det ansvar som den tredje parten har gentemot uppdragsgivaren och bland annat huruvida ansvaret är begränsat till de tekniska aspekterna eller om det även omfattar transaktionernas specifika och väsentliga funktioner (se domen i målet Bookit, punkt 40, och domen i målet DPAS, punkt 36).



- 22 Om riskanalysen och avkastningsmätningen ska anses utgöra specifika delar av förvaltningen av särskilda investeringsfonder, ska det undersökas vilka funktioner dessa delar ska fylla och vilka resultat som kännetecknar dessa funktioner samt huruvida SC:s ansvar också omfattar dessa specifika resultat för funktionen i fråga. Tillhandahållaren av den utkontrakterade tjänsten för riskhantering och avkastningsmätning borde därmed ha ansvar för de ovan anförda väsentliga funktionerna avseende riskanalys och avkastningsmätning.
- 23 Åtminstone på det interna planet är SC ansvarigt när det gäller DBKAG:s båda första funktioner. När det gäller punkterna 3 och 4 skulle SC kunna vara ansvarigt, eftersom DBKAG för att utföra dessa uppgifter använder de indikatorer som har tagits fram genom programmen från SC.
- 24 I domstolens tre relevanta domar, Abbey National, GfBk och Fiscale Eenheid tog domstolen inte upp ansvarsfrågan i den mening som avses i det nu aktuella fallet. Den tog upp denna aspekt i de domar som avsåg konkret angivna finansiella tjänster som var undantagna från skatteplikt. I domen i målet GfBk slog domstolen fast att undantag från skatteplikt var tillämpligt trots att kapitalförvaltningsbolaget hade ansvar som sista instans. Det förefaller därför tveksamt huruvida ansvarsfrågan i det nu aktuella fallet överhuvudtaget har betydelse, och om denna fråga besvaras jakande, huruvida det ansvar som SC har i detta sammanhang är tillräckligt i den mening som avses i domstolens praxis.

*Den fristående karaktär som krävs*

- 25 Den hänskjutande domstolen anser att det inte har klargjorts i tillräcklig utsträckning huruvida SC:s bidrag till förvaltningstjänsterna riskhantering och avkastningsmätning är tillräckligt fristående i den mening som avses i EU-domstolens hittillsvarande praxis vad gäller det totala innehållet i dessa förvaltningstjänster och vad gäller frågan huruvida undantag från skatteplikt är tillämpligt.
- 26 Vad som avses med en ”vid en helhetsbedömning avgränsad enhet” förklarade generaladvokaten i sitt förslag till avgörande i målet Abbey National av den 8 september 2005 (punkt 98 och följande punkter): Något som talar för att funktionerna utgör en fristående helhet är att inte endast enskilda hjälptjänster, utan på sätt och vis en komplett service, har tagits över. Den fristående karaktär som erfordras föreligger följaktligen när tredje man övertar en helhet av tjänster, som utgör en väsentlig del av alla de funktioner som ingår i fondförvaltningen.
- 27 Skattemyndigheten anser att programvaran från SC på sin höjd utgör en del av förvaltningstjänsten riskhantering och avkastningsmätning och att denna förvaltningstjänst under inga omständigheter tas över av programvaran från SC i form av en komplett service. DBKAG anser däremot att man kan utgå från att domstolen inte tillmäter kriteriet ”tillräckligt fristående karaktär” någon överordnad betydelse, eftersom den inte tillämpade detta kriterium i domen i målet GfBk. Enligt DBKAG är det väsentligt att det ska röra sig om ett eget

tillhandahållande av tjänster som kan avgränsas och har ett nära samband med ett förvaltningsbolags egen verksamhet. Dessutom utförs större delen av tjänstens funktioner med hjälp av programvaran från SC, nämligen beräkningarna av indikatorer för risk och avkastning. Den omständigheten att DBKAG inte bidrar i väsentlig utsträckning kan inte ha någon betydelse mot bakgrund av domen i målet GfBk.

- 28 Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning framgår det klart av de domar från EU-domstolen som avser utkontraktering av finansiella tjänster och som har meddelats efter domen i målet GfBk (domarna i målen Bookit, DPAS, Fiscale Eenheid och Cardpoint) att domstolen fortfarande anser att det är nödvändigt att det rör sig om en ”vid en helhetsbedömning avgränsad enhet” för att undantag från skatteplikt för en utkontrakterad finansiell tjänst ska kunna tillämpas. Enligt punkterna 38–41 i domen i målet Bookit, punkt 34 i domen i målet DPAS, och punkt 71 i domen i målet Fiscale Eenheid ska en tjänsts funktionella aspekter vara avgörande. För att klassificeras som en transaktion för förvaltning av en särskild investeringsfond ska nämligen en tjänst vid en helhetsbedömning utgöra en avgränsad enhet och bestå av funktioner som är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Den hänskjutande domstolen har dock inte klart för sig hur långt den fristående karaktären hos en utkontrakterad förvaltningstjänst ska sträcka sig för att vid en helhetsbedömning utgöra en avgränsad enhet.
- 29 Det är tveksamt huruvida även ett tillhandahållande av en del av tjänsterna i fråga redan är tillräckligt fristående och därmed vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet. Om det fortfarande krävs en vid en helhetsbedömning avgränsad enhet, uppkommer frågan huruvida SC:s tjänst, på grund av den beskrivna samverkan mellan DBKAG och SC, är tillräckligt fristående i den mening som avses i domstolens hittillsvarande praxis.
- 30 Svaret på frågorna om tolkningen av artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG särskilt om räckvidden av begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder” har avgörande betydelse för Bundesfinanzgerichts avgörande i det pågående målet när det gäller frågan huruvida beviljandet av nyttjanderätt till den omtvistade programvaran ska undantas från skatteplikt eller beskattas. Särskilt på grund av de omständigheter som har beskrivits ovan och som skiljer sig från de mål som hittills har prövats anser Bundesfinanzgericht att tolkningen av unionsrätten i det nu aktuella fallet ger utrymme för tvivel. För att uppnå en neutral konkurrens inom Europeiska unionen finns det dessutom ett intresse av att snabbt få ett förtydligande av tolkningen av den omtvistade bestämmelsen i direktivet.