

Sag C-59/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

4. februar 2020

Forelæggende ret:

Bundesfinanzgericht (Østrig)

Afgørelse af:

29. januar 2020

Sagsøger:

DBKAG

Sagsøgt:

Finanzamt Linz

Hovedsagens og den præjudicielle forelæggelses genstand og retsgrundlag

Momsfritagelse for en outsourcet tjenesteydelse vedrørende forvaltning af investeringsforeninger som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF i form af licens til et beregningsprogram, hvormed en del af forvaltningsopgaverne leveres

Præjudicielt spørgsmål

Skal artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at begrebet »forvaltning af investeringsforeninger« for så vidt angår den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse også omfatter tildeling af brugsretten til en specialsoftware udviklet specielt til forvaltning af investeringsforeninger fra en licensgiver, som er tredjemand, til et kapitalinvesteringselskab, når denne specialsoftware som i hovedsagen udelukkende bruges til at udføre specifikke og væsentlige aktiviteter i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger, men opereres på kapitalinvesteringselskabets infrastruktur og kun kan opfylde sine

funktioner ved kapitalinvesteringselskabets medvirken og under løbende anvendelse af markedsdata, som kapitalinvesteringselskabet stiller til rådighed?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 44, artikel 135, stk. 1, litra g), og artikel 196 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets direktiv 85/611/EØF af 20. december 1985 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) i den udgave, som var gældende i den omtvistede periode (jf. bilag III, del A, til direktiv 2009/65/EF)

Anførte nationale retsfor skrifter

§ 3a, stk. 6, § 6, stk. 1, ottende linje, litra i), § 19, stk. 1, og § 20, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov om omsætningsafgift af 1994) (BGBl. 663/1994 som affattet ved BGBl. I 24/2007)

Investmentfondsgesetz 1993 (lov om investeringsfonde af 1993) (BGBl. 532/1993 som affattet ved BGBl. I 69/2008)

Domstolens praksis

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

Fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb

- 1 DBKAG leverer skatte- og afgiftsfri forvaltning af investeringsforeninger som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF. SC GmbH med hjemsted i Tyskland tildelte ved licenskontrakt af 11. december 2008 mod betaling af et engangslicensgebyr DBKAG en brugsret uden tidsbegrænsning til SC-softwaren til brug for udfærdigelse af væsentlige beregninger i forbindelse med forvaltningsydelseerne risikomanagement og performancemåling. SC garanterer, at softwaren har de i kontrakten aftalte egenskaber i 12 måneder efter leveringen af systemet. SC's software er i henhold til kontrakten kun egnet til at fungere sammen med DBKAG's øvrige software.

- 2 I yderligere kontrakter af 11. december 2008 (tjenesteydelseskontrakt, service- og vedligeholdelseskontrakt) blev det aftalt, at SC uden tidsbegrænsning skulle levere forskellige ydelser vedrørende assistance til DBKAG f.eks. ved implementeringen af systemet eller oplæring af DBKAG's medarbejdere. Ud over nærmere betegnede serviceydelser forpligtede SC sig også til gennem programopdateringer at udbedre indtrufne mangler ved systemet.
- 3 SC er kun ansvarlig for den tekniske udvikling og gennemførelse af DBKAG's forskrifter og i det videre forløb for, at softwaren fungerer teknisk, hvorved det skal sikres, at den omtvistede software faktisk også kan udføre den aftalte ydelse, dvs. beregning af risiko- og performancetal. Da begge de moduler, som SC udviklede, blev indstillet ud fra de parametre, som DBKAG havde angivet, er SC ikke ansvarlig for fejlbehæftede resultater, som skyldes de parametre, som DBKAG har angivet, eller de markedsdata, som DBKAG har stillet til rådighed, men derimod ud over de rent tekniske aspekter først og fremmest for korrekte beregninger af tallene. DBKAG havde ikke nogen direkte indflydelse på de beregninger, der blev udført af SC-softwaren. I henhold til kontrakten er SC ansvarlig over for DBKAG for forsætligt forvoldte skader og (beløbsmæssigt begrænset) for grov uagtsomhed og tilsidesættelser af ophavsretten. I denne forbindelse kan SC også være ansvarlig i tilfælde af, at DBKAG pålægges en administrativt fastsat sanktion for overtrædelse af lovbestemmelser som følge af f.eks. ukorrekt programmering eller tekniske fejl.
- 4 Den tildelte brugsret er tidsbegrænset, for så vidt som ydelser, der er væsentlige for brugen af softwaren, leveres af SC i form af de i kontrakten aftalte service- og vedligeholdelsesydelser, og for så vidt som softwaren ikke længere kan bruges, når disse øvrige aftalte ydelser ikke længere bestilles og betales. Hvis samarbejdet med SC ophører, er DBKAG forpligtet til omgående at slette alle gemte kopier af softwaren og de øvrige tilhørende data.
- 5 I forbindelse med forberedelserne til ibrugtagelsen af SC's programmer skulle DBKAG tilpasse sit computermiljø med hensyn til software og hardware til SC-softwarens krav. I et yderligere skridt fastsatte DBKAG parametrene (f.eks. softwarens funktioner, beregningsmetoder, etc.) over for SC. Før SC-softwaren kunne opfylde sine funktioner, indførte DBKAG manuelt visse værdier i sin egen database. Disse manuelle forberedelser udfører DBKAG også løbende, navnlig i forbindelse med ændringer af værdipapirdata. En del af disse data bliver også indspillet automatiseret fra fondsregnskabet. Ca. 10% af risikomanagementafdelingens daglige udgifter går til forberedelserne. Herefter udfører SC-softwaren de daglige beregninger for risikomanagement og de ugentlige eller begivenhedsrelaterede beregninger for performanceberegningerne automatisk og selvstændigt.
- 6 Gennem grænseflader til andre af DBKAG's moduler indspilles de aktuelle kursdata og værdier, som er nødvendige for beregningerne, dagligt automatisk i SC-programmet. DBKAG foretager ikke selv nogen indgreb i SC-softwarens beregninger. SC-programmet sender eventuelt også selvstændigt

advarselsmeddelelser til de ansvarlige medarbejdere ved DBKAG. Efter beregningsprocessernes tekniske afvikling gemmes de beregnede risiko- og performancetal direkte af SC-softwaren i en af DBKAG's databaser. Rapporteringen til fondsforvalteren og de lovbestemte rapporter til myndighederne foretages herefter af DBKAG selv.

- 7 Sammenfattende sikrer de moduler, som SC har udviklet, at de risiko- og performancetal, der er nødvendige ved forvaltningen af investeringsforeninger, beregnes inden for tidsfristerne, og at DBKAG herved opfylder sine lovbestemte forpligtelser og markedskravene vedrørende risikomanagement og performanceberegning.
- 8 Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndighed) fastslog på grundlag af nyfremkomne konkrete omstændigheder ved afviklingen af ydelserne, som blev konstateret ved en skattekontrol hos DBKAG, at tildelingen af brugsretten var skatte- og afgiftspligtig og fastsatte herefter i de nu omtvistede genoptagne sager den moms for den modtagne ydelse, som i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt var overgået til DBKAG. De spørgsmål, som forelægges Domstolen ved anmodningen om præjudiciel afgørelse, stilles af den dommer ved Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), der har kompetence til at pådømme de søgsmål, som er anlagt til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelser.

Hovedsagens parter væsentlige argumenter

- 9 Ifølge **skatte- og afgiftsmyndigheden** udfører DBKAG selv forvaltningsydelse **risikomanagement** og **performanceberegning** ved hjælp af den erhvervede brugsret til softwaren, og tilladelsen til at bruge softwaren kan ikke fortolkes som en aktiv forvaltningsydelse. SC skylder ingen anden ydelse end tilladelsen til at bruge softwaren. Alle de data og værdier, som er nødvendige ved beregningerne, indføres fra DBKAG's databaser automatiseret eller manuelt af DBKAG's medarbejdere. Også faktureringen af ydelserne taler imod antagelsen om, at SC aktivt leverer ydelser. Tilladelsen til at bruge softwaren må i hvert fald anses for en teknisk hjælpeydelse, der ikke er specifik og væsentlig for forvaltningen af en investeringsforening. På grund af DBKAG's væsentlige bidrag til begge ydelsesbestanddele leverer SC på ingen måde risikomanagement og performanceberegning selvstændigt som en særskilt helhed. Uden DBKAG's medvirken ville SC-programmet ikke kunne foretage de omtvistede beregninger. Det fremgår også af ansvarsbestemmelserne, at SC kun er ansvarlig for at udfærdige softwaren og herefter tildele brugsretten i overensstemmelse med kontrakten, men ikke for udførelsen af bestemte forvaltningsopgaver.
- 10 **DBKAG** har derimod gjort gældende, at de to specifikke og væsentlige forvaltningsydelser »risiko- og performanceberegning« ud fra en økonomisk betragtning indholdsmæssigt faktisk blev leveret ved hjælp af SC-programmet og dermed automatiseret af SC. SC leverede en skatte- og afgiftsfri ydelse, som var

outsourcet til selskabet, vedrørende forvaltning af investeringsforeninger som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF til DBKAG. Den momsmæssige vurdering skal ifølge DBKAG ske uafhængigt af civile retlige betragtninger. Tilladelsen til at bruge softwaren var kun den form, hvori ydelserne blev leveret, og ikke leveringens faktiske indhold, som blev tilkøbt. Disse ydelser, som blev udført automatiseret af softwaren, erstattede ydelser, som tidligere blev udført af DBKAG's medarbejdere. De data, som DBKAG stillede til rådighed, blev automatiseret hentet af SC-softwaren og integreret i programmet. Ifølge DBKAG spiller det forhold, at enkelte bestanddele, som var uvæsentlige for de to ydelsesbestanddele, blev udført af DBKAG selv, ingen rolle i henhold til Domstolens dom i GfBk-sagen, hvor selv den omstændighed, at ordregiveren havde retten til at træffe den endelige afgørelse med hensyn til de anbefalede køb og salg, var uden betydning. På grundlag af den nævnte dom er alene en tæt sammenhæng mellem den outsourcete aktivitet og den fritagne forvaltning af investeringsforeninger endda sandsynligvis tilstrækkelig til, at fritagelsen finder anvendelse. I en samlet pakke bestående af tilladelsen til at bruge softwaren og de øvrige service- og vedligeholdelsesydelser, som betales særskilt, leverer SC ifølge DBKAG principielt de ydelser vedrørende forvaltning, som er outsourcet til selskabet, uden tidsbegrænsning.

Begrundelsen for den præjudicielle forelæggelse

- 11 Domstolen har allerede i flere tilfælde taget stilling til fortolkningen af fritagelsesbestemmelsen i artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne, og fastslået, at tjenesteydelser vedrørende forvaltning, som er overdraget til en tredjepartsadministrator, også kan være omfattet af fritagelsen, såfremt disse tjenesteydelser opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for forvaltningen af investeringsforeninger og, set under ét, udgør en særskilt helhed (jf. de førnævnte domme). I betragtning af de forskellige synspunkter angående vurderingen af leverandøren, parternes forskellige fortolkning af rækkevidden af kriteriet om et element af særskilt karakter i den verserende forvaltningsretlige sag og den mulige modstrid mellem anvendeligheden af disse fortolkningskriterier, som begrænser fritagelsens anvendelighed, og det omfattende formål med fritagelsesbestemmelsen er der ifølge den forelæggende ret fortsat begrundet tvivl om, hvordan begrebet »forvaltning af investeringsforeninger« skal fortolkes i henhold til EU-retten.
- 12 Risikomanagement og performancemåling på grundlag af bestemmelserne i lov om investeringsfonde af 1993 udgør principielt specifikke og væsentlige bestanddele af forvaltningen af en investeringsforening, som principielt kan outsources som skatte- og afgiftsfri ydelser vedrørende forvaltning, hvis de krævede betingelser som omhandlet i Domstolens praksis er opfyldt. Parterne er også enige om, at en outsourcet ydelse, såfremt betingelserne er opfyldt, også kan leveres elektronisk og automatiseret. De to SC-programmer er også ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden en software, som er særligt tilpasset investeringsfondes

virksomhed, og som i tilstrækkelig grad lever op til lovgivers komplekse krav på disse områder. Det er derimod uklart, om licensgiveren eller licenstageren selv med den licenserede software udfører de omtvistede ydelser, og om ydelserne vedrørende forvaltning af en investeringsforening, såfremt ydelserne regnes for at være udført af licensgiveren, under de konkrete betingelser i hovedsagen er specifikke, væsentlige og tilstrækkeligt selvstændige som omhandlet i Domstolens hidtidige praksis. De beregninger, som foretages ved hjælp den licenserede software, og de oplysninger, der indhentes hermed, udgør ganske vist et væsentligt grundlag for de to ydelsesbestanddele, men i sidste ende udføres de i et samspil mellem DBKAG's og SC's ydelser.

- 13 Det fremgår både af direktiv 85/611/EØF (direktivet om investeringsinstitutter) og dette direktivs gennemførelse i national lovgivning ved lov om investeringsfonde af 1993, at de to ydelsesbestanddele risikomanagement og performancemåling i henhold til den her relevante lovgivning uomtvistet har disse specifikke funktioner, som i henhold til loven skal være opfyldt: (1) konstant måling og overvågning af de risici, der er knyttet til de enkelte handler og den samlede investeringsprofil, (2) opfyldelse af pligten til at rapportere og give oplysninger til myndighederne, (3) udfærdigelse af en årlig regnskabsrapport med en sammenlignende oversigt over de sidste 5 år, hvoraf performance (værdiudviklingen) skal fremgå, og (4) opfyldelse af forpligtelsen til at give oplysninger til investorerne. DBKAG opfylder delvis disse funktioner med eget personale, egen software, data, som selskabet selv har indhentet eller købt, og også ved brug af SC-softwaren.
- 14 De nævnte domme fra Domstolen i SDC-sagen, CSC-sagen, Bookit Ltd-sagen, DPAS Ltd-sagen og Cardpoint GmbH-sagen vedrørte momsfratagne finansielle tjenesteydelser, som var konkret anført i det momsdirektiv, der fandt anvendelse i de pågældende sager, såsom transaktioner vedrørende betalinger og overførsler eller transaktioner i forbindelse med visse værdipapirer. I den foreliggende sag vedrører uenigheden mellem parterne derimod anvendeligheden af fritagelsen for den væsentlig mere omfattende ydelse »forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne«. Domstolen har herom f.eks. fastslået (jf. SDC-dommen, præmis 66), at en ydelse, som er specifik for en transaktion vedrørende overførsler, skal medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer. Domstolens udtalelser om de konkrete finansielle tjenesteydelsers specificitet kan derfor ikke overføres uden begrænsninger til den mere omfattende »forvaltning af investeringsforeninger« således, at en ydelse kun kan være specifik, hvis den har direkte indvirkning på fondens finansielle situation (porteføljeforvaltning i snæver forstand). Eftersom Domstolen i Abbey National-dommen udtrykkeligt ikke har fulgt Kommissionens og Det Forenede Kongeriges argumentation om, at begrebet »forvaltning af investeringsforeninger« skal fortolkes strengt, er forvaltning af investeringsforeninger principielt ikke begrænset til blot porteføljeforvaltning i snæver forstand. Domstolens udtalelser vedrørende de konkret anførte fritagne finansielle tjenesteydelser kan derfor ikke overføres til forvaltningen af investeringsforeninger. Her gælder fritagelsen netop ikke kun »kollektiv

investering af kapital tilvejebragt ved henvendelse til offentligheden«, men principielt også »forvaltning af investeringsforeninger«. For så vidt angår de generelle udtalelser om fritagelse for en outsourcet ydelse eller om muligheden for også at levere en ydelse elektronisk kan de nævnte domme dog anvendes. Der er imidlertid fortsat navnlig tvivl om, hvorvidt den passive tilladelse til at bruge softwaren i sig selv udgør ydelserne risikomanagement og performancemåling, og hvorvidt denne virksomhed har det krævede element af særskilt karakter.

- 15 Formålet med fritagelsesbestemmelsen er at gøre det lettere for ikke-professionelle investorer at investere i investeringsforeninger, hvilket skal tages i betragtning ved fortolkningen af bestemmelsen. Der skal være momsmæssig neutralitet mellem deltagelse i en investeringsforening og direkte investeringer. For at undgå uønskede fordyrelser skal tjenesteydelser, der er specifikke og typiske for forvaltning af investeringsforeninger, derfor principielt kunne outsources skatte- og afgiftsfrit. Således har Domstolen i GfBk-dommen (præmis 31) fastslået, at en virksomhed, hvis egne ansatte udfører den fritagne forvaltningslignende ydelse, ikke skal begunstiges i forhold til en virksomhed, som har outsourcet disse ydelser. Der opstår imidlertid spørgsmål, fordi fritagelsesbestemmelser i henhold til Domstolens praksis »imidlertid« (Abbey National-dommen, præmis 70) principielt skal fortolkes strengt, og fordi de af Domstolen opstillede kriterier, som muligvis begrænser fritagelsen (specificitet, væsentlighed og kravet om ydelsens element af særskilt karakter), kan være i modstrid med hensynet til fritagelsens formål.

Ydelse vedrørende forvaltning leveret af licensgiveren eller licenstageren

- 16 DBKAG har gjort gældende, at spørgsmålet om, hvorledes ydelsen konkret leveres, om det sker elektronisk, automatisk eller manuelt, er uden betydning ved anvendelsen af fritagelsen. Alene den omstændighed, at en ydelse leveres udelukkende ved elektronisk databehandling, er ikke til hinder for anvendelsen af fritagelsen. Den blotte omstændighed, at en ydelse fuldt ud udføres elektronisk, er således ikke i sig selv til hinder for, at fritagelsen anvendes på den pågældende ydelse. Såfremt ydelsen derimod kun omfatter teknisk eller elektronisk bistand til den, som udfører de væsentligste og specifikke funktioner, opfylder den ikke betingelserne for fritagelse. Dette følger imidlertid af ydelsens art og ikke af den måde, hvorpå den udføres (Domstolens dom SDC, præmis 37).
- 17 I henhold til Abbey National-dommen, præmis 66 f., er forvaltning af investeringsforeninger defineret på grundlag af arten af de leverede tjenesteydelser og ikke på grundlag af tjenesteyderen eller ydelsesmodtageren. I Bookit-dommen (præmis 52) har Domstolen tilføjet, at den automatiske karakter af en sådan ydelse og særligt den omstændighed, at overførslen af afviklingsfilen medfører den automatiske udløsning af betalingerne eller overførslerne, ikke kan ændre arten af den leverede ydelse og følgelig er uden betydning på anvendelsen af den omhandlede fritagelse.

- 18 Det spørgsmål, som er forelagt Domstolen, opstår navnlig, fordi ordremodtageren i SDC-sagen (præmis 8 f.) ikke tildelte sine ordregivere nogen brugsret til software, og SDC leverede den i den pågældende sag omtvistede ydelse elektronisk ved hjælp af sin software. Det fremgår af de faktiske omstændigheder i Bookit-sagen, at Bookit også leverede sine ydelser uden overførsel af brugsretter til en software til sine ordregivere. De i denne sag omtvistede faktiske omstændigheder indebærer derimod, at SC tillod ordregiveren DBKAG at bruge softwaren mod et engangslicensgebyr. Derfor opstår spørgsmålet om, hvorvidt SC under disse betingelser overhovedet selv leverer en ydelse vedrørende forvaltning af investeringsforeninger. Ifølge den forelæggende ret kan opfyldelsen af de øvrige kriterier først vurderes efter en afklaring af dette principielle spørgsmål.

Specificitet, væsentlighed og spørgsmålet om, set under ét, at udgøre en særskilt helhed

- 19 De førnævnte funktioner for ydelsesbestanddelene risikomanagement og performancemåling er ifølge den forelæggende ret principielt specifikke for forvaltningen af en investeringsforening. Disse ydelser har i hvert fald en tæt sammenhæng med udnyttelsen af fonden, har direkte betydning for fondens finansielle situation og har afgørende og direkte indflydelse på (eller muliggør) vurderingen af de finansielle risici eller investeringsbeslutninger.
- 20 SC-softwarens beregninger udgør i hvert fald et væsentligt grundlag for opfyldelsen af de førnævnte lovbestemte funktioner for risikomanagement og performancemåling (jf. direktiv 85/611/EØF). I sidste ende opfylder de to software-moduler imidlertid selvstændigt funktionerne 1 og 2 og leverer de beregningsresultater, der er nødvendige for at opfylde funktionerne 3 og 4, til DBKAG, således at DBKAG kan opfylde sine forvaltningsopgaver. Der opstår derfor på baggrund af det af domstolen fastsatte ansvar for de funktioner, som er overtaget, og den outsourcete forvaltningsydelses element af særskilt karakter det spørgsmål, om levering af enkelte ydelsesbestanddele til de specifikke funktioner risikomanagement og performancemåling kan være omfattet af fritagelsen.

Ansvaret

- 21 Der må i denne forbindelse sondres mellem den fritagne tjenesteydelse i momsdirektivets forstand og den blotte levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse. I denne forbindelse må der navnlig foretages en undersøgelse af omfanget af tjenesteyderens ansvar, herunder spørgsmålet om, hvorvidt dette ansvar kun omfatter tekniske aspekter, eller om det også omfatter transaktionernes specifikke og væsentlige elementer (Domstolens dom Bookit, præmis 40, og DPAS, præmis 36).
- 22 Hvis det lægges til grund, at risikoanalyse og performancemåling udgør specifikke elementer for forvaltning af en investeringsforening, skal det fastslås, hvilke funktioner disse elementer skal opfylde, og hvilke resultater der er kendetegnende for disse funktioner, og om SC's ansvar også omfatter disse resultater, som er

specifikke for funktionerne. Leverandøren af den outsourcete ydelse vedrørende risikomanagement og performancemåling skal således være ansvarlig for de førnævnte væsentlige funktioner for risikoanalyse og performancemåling.

- 23 I det mindste indadtil er SC ansvarlig over for DBKAG for de første to funktioner. For så vidt angår punkt 3 og 4 kan SC også være ansvarlig, i det omfang DBKAG ved opfyldelsen af disse funktioner baserer sig på de tal, der er fremkommet ved hjælp af SC-programmerne.
- 24 I de tre relevante domme fra Domstolen i Abbey National-sagen, GfBk-sagen, og Fiscale Eenheid-sagen berørte Domstolen ikke emnet ansvar i den her omhandlede forstand. Den har berørt dette aspekt i de domme, der vedrørte de konkret opregnede fritagne finansielle tjenesteydelser. I GfBk-dommen besvarede Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen fandt anvendelse, bekræftende, selv om kapitalinvesteringselskabet bevarede retten til at træffe den endelige beslutning. Det forekommer derfor tvivlsomt, om spørgsmålet om ansvaret på baggrund af denne sags faktiske omstændigheder overhovedet har betydning, og, såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, om det ansvar, der her påhviler SC, er tilstrækkeligt i henhold til Domstolens praksis.

Det krævede element af særskilt karakter

- 25 Spørgsmålet om, hvorvidt SC's bidrag til forvaltningsydelserne risikomanagement og performancemåling har en tilstrækkelig høj grad af selvstændighed som omhandlet i Domstolens hidtidige praksis med hensyn til det samlede indhold af disse forvaltningsydelser og med hensyn til fritagelsens anvendelighed, er ifølge den forelæggende ret fortsat uklart.
- 26 Spørgsmålet om, hvad der forstås ved »set under ét« at »udgøre en særskilt helhed« har generaladvokaten behandlet i sit forslag til afgørelse i Abbey National-sagen af 8. september 2005 (punkt 98 ff.): En antagelse af, at ydelser udgør en særskilt helhed, styrkes, såfremt ikke kun enkelte supplerende opgaver, men i en vis forstand en komplet service overtages i forbindelse med en specifik og væsentlig forvaltningsbestanddel. Det krævede element af særskilt karakter er herefter til stede, såfremt tredjemand under ét har overtaget en række ydelser, der udgør en væsentlig del af samtlige de opgaver, der henhører under fondsforvaltning.
- 27 Skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at SC-softwaren muligvis opfylder et delaspekt ved forvaltningsydelsen risikomanagement og performancemåling, og at SC-softwaren på ingen måde overtager denne forvaltningsydelse i form af en komplet service. DBKAG har derimod afvist, at den manglende anvendelse af kriteriet om det tilstrækkelige element af særskilt karakter i Domstolens dom i GfBk-sagen tillader den slutning, at Domstolen ikke tillægger dette kriterium nogen overordnet betydning. Ifølge DBKAG er det væsentligt, at der skal være tale om en ydelse, som tjenesteyderen selv udfører, som kan afgrænses, og som har en tæt sammenhæng med et forvaltningselskabs

egen virksomhed. Desuden udfører SC-Software ifølge DBKAG den væsentligste del af de omtvistede ydelsesbestanddele, nemlig beregninger af risiko- og performancetal. DBKAG's udførelse af uvæsentlige bidrag er i betragtning af GfBk-dommen uden betydning.

- 28 Ifølge den forelæggende ret fremgår det klart af de af Domstolens domme om outsourcing af finansielle tjenesteydelser, som blev afsagt efter GfBk-dommen (Bookit-dommen, DPAS-dommen, Fiscale Eenheid-dommen og Cardpoint-dommen), at Domstolen fastholder, at kriteriet om »set under ét« at »udgøre en særskilt helhed« skal være opfyldt, for at fritagelsen af en outsourcet finansiell tjenesteydelse finder anvendelse. I henhold til præmis 38-41 i Bookit-dommen, DPAS-dommens præmis 34 og Fiscale Eenheid-dommens præmis 71 skal de funktionelle aspekter ved en ydelse tages i betragtning: For at kunne betegnes som en transaktion vedrørende forvaltning af en investeringsforening, skal en tjenesteydelse, set under ét, udgøre en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for forvaltning af en investeringsforening. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvor vidtrækkende dette element af særskilt karakter skal være, for at der, set under ét, foreligger en særskilt helhed.
- 29 Det er uklart, om også ydelsen af en del af de pågældende ydelser i sig selv er tilstrækkelig særskilt og dermed, set under ét, udgør en særskilt helhed. Hvis der fortsat kræves en, set under ét, særskilt helhed, opstår det spørgsmål, om SC's ydelse på baggrund af den beskrevne samvirken mellem DBKAG og SC er tilstrækkelig selvstændig, således som det hidtil er blevet fortolket i Domstolens praksis.
- 30 En besvarelse af spørgsmålene om fortolkning af artikel 135, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF, navnlig om rækkevidden af begrebet »forvaltning af investeringsforeninger« har principiel betydning for Bundesfinanzgerichts afgørelse af den verserende sag, for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt tildelingen af brugsretten til den omtvistede software skal betragtes som skatte- og afgiftsfri eller skatte- og afgiftspligtig. Bundesfinanzgericht finder, navnlig fordi de førnævnte faktiske omstændigheder adskiller sig fra tidligere sager, ikke, at fortolkningen af EU-retten i den foreliggende sag er hævet over enhver rimelig tvivl. Desuden er der af hensyn til den neutrale konkurrence inden for Den Europæiske Union behov for en hurtig afklaring af, hvordan den omhandlede bestemmelse skal fortolkes.