

C-59/20-1



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT  
REPUBLIC ÖSTERREICH

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. 1141/969
Luxemburg, den 05. 02. 2020
Fax/E-mail: [Signature]
eingegangen am: 4.2.20
Per Kanzler, im Auftrag Daniel Dittert Referatsleiter

GZ. RE/5100002/2020

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache DBKAG, Anschrift, vertreten durch Dr. Gernot Aigner, 4040 Linz, Damaschkestraße 13, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 24.10.2014, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer für 2009 und für 2010 sowie die Jahresbescheide Umsatzsteuer 2009 und 2010 beschlossen:

A. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Artikel 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung, die die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge: RL 2006/112/EG) betrifft, vorgelegt:

Ist Art. 135 Abs.1 lit. g RL 2006/112/EG in dem Sinne auszulegen, dass für Zwecke der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung unter den Begriff der „Verwaltung von Sondervermögen“ auch die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einer speziell für die Verwaltung von Sondervermögen entwickelten Spezialsoftware durch einen dritten Lizenzgeber an eine Kapitalanlagegesellschaft (KAG) fällt, wenn diese Spezialsoftware wie im Ausgangsverfahren ausschließlich der Erfüllung spezifischer und wesentlicher Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Sondervermögen dient, dabei aber auf der technischen Infrastruktur der KAG ausgeführt wird und ihre Funktionen nur durch die untergeordnete Mitwirkung der KAG und unter laufender Heranziehung von durch die KAG bereitgestellten Marktdaten erfüllen kann?

B. Die Entscheidung über die Beschwerde gegen die unter Punkt A angeführten Bescheide wird bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofes gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.

C. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß § 25a Abs. 3 VwGG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Streitgegenstand

(1) Unstrittig erbringt die DBKAG (in der Folge: DBKAG) selbst eine steuerfreie Verwaltung von Sondervermögen iSd Art. 135 Abs. 1 lit. g RL 2006/112/EG (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i Umsatzsteuergesetz 1994) und räumte die SC GmbH (in der Folge: SC)-der

DBKAG durch die vertragliche und entgeltliche Lizenz einräumung ein unbefristetes Nutzungsrecht an der SC-Software zur Erstellung wesentlicher Berechnungen für die Verwaltungsleistungen Risikomanagement und Performancemessung ein. Ebenso ist zwischen den Parteien unstrittig, dass das Risikomanagement und die Performancemessung aufgrund der Bestimmungen des im gegenständlichen Zeitraum anwendbaren Investmentfondsgesetzes 1993 (InvFG 1993, BGBl Nr. 532/1993 idF BGBl I Nr. 69/2008) grundsätzlich spezifische und wesentliche Komponenten der Verwaltung eines Sondervermögens darstellen, die grundsätzlich bei Erfüllung der geforderten Voraussetzungen iSd Rechtsprechung des EuGH als steuerfreie Verwaltungsleistung ausgelagert werden können. Die Parteien stimmen auch überein, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen eine ausgelagerte Leistung auch auf elektronischem Weg und automatisiert erbracht werden könnte. Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei den beiden SC-Programmen um eine speziell auf das Investmentfondsgeschäft zugeschnittene Software, welche die komplexen Anforderungen des Gesetzgebers in diesen Bereichen entsprechend berücksichtigt.

(2) Fraglich erscheint dagegen, ob der Lizenzgeber oder der Lizenznehmer selbst mit der lizenzierten Software die fraglichen Leistungen erbringt und im Fall der Zurechnung der Leistungen an den Lizenzgeber die Leistungen für die Verwaltung eines Sondervermögens unter den konkreten Bedingungen des Ausgangsverfahrens spezifisch, wesentlich und hinreichend autonom im Sinn der bisherigen Auslegung des EuGH sind. Die mit Hilfe der lizenzierten Software erfolgten Berechnungen und erhaltenen Informationen bilden zwar wesentliche Grundlagen der beiden Leistungskomponenten, die aber letztlich in einem Zusammenspiel aus Leistungen der DBKAG und der SC erbracht werden.

(3) Der EuGH hat sich bereits mehrmals mit der Auslegung der Befreiungsbestimmung des Art. 135 Abs. 1 lit. g RL 2006/112/EG für die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen befasst und entschieden, dass auch an einen außenstehenden Verwalter übertragene Verwaltungsleistungen von der Befreiung erfasst sein können, wenn diese Leistungen die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Verwaltung von Sondervermögen erfüllen und ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden (EuGH 4.5.2006, C-169/04, Abbey National plc; EuGH 7.3.2013, C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH; EuGH 13.3.2014, C-464/12, ATP PensionService A/S; EuGH 9.12.2015, C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs). Angesichts der unterschiedlichen Ansichten hinsichtlich der Beurteilung des Leistungserbringers, der differierenden Auslegung der Reichweite des Kriteriums der Eigenständigkeit durch die Parteien im anhängigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren und dem möglichen Widerspruch dieser die Anwendbarkeit der Befreiung einengenden Auslegungsmaßstäbe zum eher weiten Zweck der Befreiungsbestimmung bestehen nach Ansicht des vorliegenden Gerichtes aber weiterhin begründete Zweifel an der unionsrechtskonformen Auslegung des Begriffes „Verwaltung von Sondervermögen“.

(4) Nach Ansicht der DBKAG hätte SC an sie eine ausgelagerte steuerfreie Leistung zur Verwaltung von Sondervermögen iSd Art. 135 Abs. 1 lit. g RL 2006/112/EG (§ 6 Abs. 1 Zi

8 lit i Umsatzsteuergesetz 1994) erbracht. Da somit keine Steuerschuld entstanden sei, könne diese auch nicht im Wege des Reverse-Charge auf die DBKAG übergegangen sein. Das Finanzamt vertritt dagegen den Standpunkt, dass die DBKAG mit dem erworbenen Nutzungsrecht an der Software selbst die steuerfreie Verwaltungsleistung erbringe und SC lediglich eine technische Hilfsleistung beistelle. Überdies würde aufgrund der Nutzung der technischen Infrastruktur der DBKAG und der Beistellung aktueller Marktdaten durch andere Programme der DBKAG keine autonom erbrachte steuerfreie Leistung vorliegen. Die DBKAG müsse aufgrund des Überganges der Steuerschuld die auf die Leistung der SC entfallende MwSt entrichten. Ein Abzug dieser MwSt als Vorsteuer sei aufgrund des Zusammenhangs mit befreiten Ausgangsleistungen nicht möglich.

### **Vorbemerkung**

(5) Nach dem nationalen Verfahrensrecht kann ein Verfahren wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer neu festgesetzt werden, wenn u.a. diesbezüglich neue Tatsachen hervorgekommen sind und die ursprüngliche Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die DBKAG bestreitet nicht das Hervorkommen neuer Tatsachen im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung, ist aber der Ansicht, dass sich aufgrund der ihrer Ansicht nach jedenfalls erforderlichen steuerfreien Behandlung der empfangenen Reverse Charge Leistungen kein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben hätte, die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren und die Neubemessung der Umsatzsteuer daher zu Unrecht erfolgt sei. Insofern wird die Vorabentscheidung des EuGH auch für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich der anhängigen Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide entscheidungswesentlich sein (und im Fall der Nichtanwendbarkeit der Befreiung auch für die Sachentscheidung).

### **Sachverhalt**

(6) Die in Deutschland ansässige SC räumt im Lizenzvertrag vom 11.12.2008 der österreichischen DBKAG gegen Zahlung einer Einmallizenzgebühr ein unbefristetes Nutzungsrecht an der SC-Software für das Risk-Management und die Performance-Messung ein. SC gewährleistet (Punkt 2.4.1. des Vertrages) für die Dauer von 12 Monaten nach Ablieferung des Systems, dass die Software bei bestimmungsgemäßer Nutzung die vertraglich vereinbarte Beschaffenheit hat. Diese Beschaffenheit ist in der Spezifikation des Systems und der in der Dokumentation enthaltenen Funktionsbeschreibung beschrieben. Insbesondere ist die Software der SC nur für das Zusammenwirken mit der dort genannten anderen eigenen Software der DBKAG geeignet. Hinsichtlich der Haftung der SC wird unter Punkt 2.8. vertraglich festgehalten, dass SC für vorsätzlich oder grob fahrlässig verursachte Schäden oder durch Schutzrechtsverletzungen verursachte unmittelbare Schäden haftet.

(7) In weiteren Verträgen vom 11.12.2008 (Dienstleistungsvertrag, Service- und Wartungsvertrag) werden diverse Leistungen der SC zur Unterstützung der DBKAG zB bei der Parametrisierung/Implementierung des Systems oder die Einschulung

der Mitarbeiter der DBKAG iZm den von diesen zu erfüllenden Aufgaben bei der Parametrisierung und Konfiguration des Systems oder den erforderlichen manuellen Eingaben durch die DBKAG mit unbefristeter Dauer vereinbart. Neben näher bezeichneten Serviceleistungen verpflichtete sich SC auch aufgetretene Mängel des Systems durch Programmaktualisierungen zu beheben.

(8) Hinsichtlich der vertraglich vereinbarten Beschaffenheit wird in den Verträgen auf deren abschließende Beschreibung in der in der Dokumentation enthaltenen Funktionsbeschreibung verwiesen und festgehalten, dass das System nur für das Zusammenwirken mit der dort genannten und bei der DBKAG bereits vorhandenen Software geeignet ist.

(9) SC haftet nur für die technische Entwicklung bzw. Umsetzung der Vorgaben der DBKAG und in weiterer Folge für das technische Funktionieren der Software, wodurch sichergestellt sein soll, dass die gegenständliche Software auch tatsächlich die vereinbarte Leistung, das ist die Berechnung von Risiko- und Performancekennzahlen, erbringen kann. Da die von SC entwickelten beiden Module auf die von der DBKAG vorgegebenen Parameter eingestellt wurden, haftet SC nicht für fehlerhafte Ergebnisse, die auf die von der DBKAG vorgegebenen Parameter bzw. zur Verfügung gestellten Marktdaten zurückzuführen sind, sondern neben den rein technischen Aspekten vor allem für die Erstellung korrekter Berechnungen der „Risiko- und Performance-Kennzahlen“. Auf die von der SC-Software vorgenommenen Berechnungen (zB Risikoberechnungen durch die Monte-Carlo-Simulation) hatte die DBKAG keinen unmittelbaren Einfluss (insofern war es eine sog. „Black-Box“ aus Sicht der DBKAG).

(10) Grundsätzlich haftet SC der DBKAG gegenüber für vorsätzlich verursachte Schäden und (betraglich begrenzt) für grob fahrlässiges Verhalten und Schutzrechtsverletzungen. Insoweit könnte SC auch bei Verhängung von Verwaltungsstrafen über die DBKAG wegen Verletzung von Gesetzesbestimmungen infolge zB nicht korrekter Programmierungen oder technischer Gebrechen haften.

(11) Eine Befristung für das eingeräumte Nutzungsrecht ergibt sich insofern als durch die vertraglich vereinbarten Service- und Wartungsleistungen für die Nutzung der Software wesentliche Leistungen seitens SC erbracht werden und auch eine Nutzung der Software nicht mehr möglich ist, wenn diese zusätzlich vereinbarten Leistungen nicht mehr abgerufen und bezahlt werden. Im Fall der Beendigung der Zusammenarbeit mit SC ist die DBKAG verpflichtet, alle gespeicherten Kopien der Software und die weiteren Daten dazu umgehend zu löschen.

(12) Im Rahmen der Vorarbeiten für den Einsatz der Programme der SC musste die DBKAG die EDV-Umgebung hinsichtlich Soft- und Hardware an die Erfordernisse der SC-Software anpassen und die Schnittstellen für die Verknüpfung der eigenen und zugekauften Module einrichten (Konfiguration des Systems). In einem weiteren Schritt wurden seitens der DBKAG gegenüber SC die Parameter (wie zB.: welche Funktionen soll die Software erfüllen, welche Berechnungsmethoden sollen angewandt werden,

welche Faktoren sind dabei heranzuziehen usw) festgelegt. Eine weitere Anpassung dieser Parameter erfolgt nur, wenn die Berechnungsmethodik geändert werden soll. Bevor die SC-Software ihre Funktionen erfüllen konnte wurden seitens der DBKAG noch bestimmte Werte und dergleichen zu den bereits bestehenden Wertanlagen manuell in eine eigene Datenbank eingegeben. Diese manuellen Vorarbeiten durch die DBKAG erfolgen auch laufend durch Eingabe aktueller Wertpapierstammdaten, wenn fehlerhafte Daten festgestellt werden oder sich am Stand der Wertanlagen (zB Zukäufe neuer Vermögenswerte) oder zB bei den Risikofaktoren, der Klassifizierung der Aktien oder Fonds, den Zinsstrukturkurven zu Anleihen und dergleichen Veränderungen ergeben. Ein Teil dieser Daten wird auch automatisiert aus der Fondsbuchhaltung eingespielt. Nach den nicht bestrittenen Angaben der DBKAG entfallen auf diese manuellen Vorarbeiten ca 2% des täglichen Aufwandes der Risikomanagementabteilung. Auf die Vorarbeiten (zB Korrekturen nach Kurssprüngen, Anpassung von Stammdaten,..) für die wöchentliche oder anlassbezogene Performanceberechnung würden ca 8% des täglichen Aufwandes entfallen. In weiterer Folge nimmt die SC-Software die täglichen Berechnungen für das Risikomanagement bzw die wöchentlichen oder anlassbezogenen Berechnungen für die Performanceberechnungen automatisch und selbständig vor.

(13) Über Schnittstellen zu anderen Modulen der DBKAG (zB Daten von Bloomberg, die eigene Datenbank mit den manuell oder automatisiert eingegebenen Werten) werden automatisch die für die Berechnungen erforderlichen aktuellen Kursdaten und Werte täglich in das SC-Programm eingespielt. Bei den Berechnungen der SC-Software selbst erfolgt keine Mitwirkung durch die DBKAG und die DBKAG greift in diese Berechnungen nicht ein. Das SC-Programm versendet gegebenenfalls auch autonom Warnmails an die zuständigen Mitarbeiter der DBKAG. Nach dem technischen Ablauf der Berechnungsprozesse werden die berechneten Risiko- und Performancekennzahlen (Kennzahlen wie Value at Risk (=VaR), Szenario-Ergebnisse, Performanceresultate) unmittelbar von der SC-Software in Form von Tabellen in einer Datenbank der DBKAG abgespeichert und stehen für weitere Abfragen und Auswertungen zur Verfügung. Die Berichtserstellung an die Fondsmanager bzw die gesetzlich vorgeschriebenen Berichte an die Behörden erfolgen dann durch die DBKAG selbst, die sich dafür selber ohne Mitwirkung der SC nach eigenen Anforderungen ein eigenes Berichtsdesign durch Dritte erstellen ließ.

(14) Im Ergebnis stellen die von SC entwickelten Module sicher, dass die für die Verwaltung von Sondervermögen benötigten Risiko- und Performancekennzahlen fristgerecht berechnet werden, und die DBKAG dadurch ihren gesetzlichen Verpflichtungen und den Markterfordernissen iZm dem Risikomanagement und der Performancerechnung nachkommen kann. Durch das technische Funktionieren der Software wird im Ergebnis somit sichergestellt, dass die von SC entwickelten und von DBKAG eingesetzten Module die tatsächliche Berechnung der Risiko- und Performance-Kennzahlen vollautomatisiert vornimmt.

(15) Ergänzend wird festgehalten, dass den nach Art. 5g der OGAW-RI 85/611/EWG bzw § 3 Abs. 3 InvFG 1993 vorgeschriebenen Informationspflichten und Auflagen für den Fall der Auslagerung von Verwaltungsleistungen nicht nachgekommen wurde. (Aus damaliger Sicht schienen diese Bestimmungen nach den Auskünften der DBKAG nicht anwendbar und nach Rn 32 des Urteiles des EuGH vom 7.3.2013, C-275/11, GfBk, spielt die Einhaltung derartiger Bestimmungen bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung einer Leistung keine Rolle.)

(16) SC fakturierte die Lizenzeinräumung und die weiteren Service- und Schulungsleistungen als eine im Bestimmungsland Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistung gemäß Art. 196 RI 2006/112/EG und § 19 Abs. 1 UStG 1994 ohne Ausweis einer MwSt aber mit dem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf die DBKAG. Nach Ansicht der DBKAG handelte es sich aber insgesamt um eine nach der Judikatur des EuGH gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 ausgelagerte steuerfreie Verwaltungsleistung der SC, weshalb die darauf entfallende MwSt (die sich die DBKAG aufgrund ihrer eigenen steuerfreien Leistungen nicht als Vorsteuer abziehen könnte) nicht erklärt und nicht abgeführt wurde.

(17) Das Finanzamt stellte aufgrund der im Rahmen einer bei der DBKAG durchgeführten Außenprüfung festgestellten neu hervorgekommenen konkreten Umstände der Leistungsabwicklung fest, dass die Einräumung des Nutzungsrechtes steuerpflichtig sei und setzte daraufhin in den nun strittigen wiederaufgenommenen Verfahren die nach dem Reverse Charge System auf die DBKAG übergegangene Umsatzsteuer für die empfangene Leistung fest. Die dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung vorgelegten Fragen stellen sich dem beim Bundesfinanzgericht für die gegen die vom Finanzamt ergangenen Bescheide eingebrachten Beschwerden zuständigen Richter.

### **Auffassung der Finanzverwaltung**

(18) Das Finanzamt schließt aus dem dargestellten und unstrittigen Sachverhalt, dass die DBKAG die Verwaltungsleistungen Risikomanagement und Performancerechnung mit Hilfe des erworbenen Nutzungsrechtes an der Software selbst erbringe und die Duldung der Nutzung der Software nicht in eine aktive Verwaltungsleistung umgedeutet werden könne. SC schulde keine andere Leistung als das Dulden der Software-Nutzung. Alle für die Berechnungen erforderlichen Daten und Werte würden von Datenbanken der DBKAG automatisiert oder von Mitarbeitern der DBKAG manuell eingespeist werden. Auch die erfolgte Verrechnung der Leistungen spreche gegen die Annahme aktiver Leistungen durch SC. Würden die behaupteten Verwaltungsleistungen geschuldet, würde eine Abrechnung nach Leistungseinheiten, beanspruchter Rechnerzeit oder Anzahl der erstellten Analysen und Risikoberechnungen erfolgen. In dem Dulden der Nutzung der Software wäre allenfalls eine technische Hilfsleistung zu sehen, die nicht spezifisch und wesentlich für die Verwaltung eines Sondervermögens sei. Diese Duldungsleistung wäre für ein Softwareunternehmen spezifisch. Keinesfalls würden aufgrund der wesentlichen Beiträge der DBKAG zu den beiden Leistungskomponenten durch SC das Risikomanagement und die Performanceberechnung als ein eigenständiges

Ganzes autonom erbracht werden. Ohne Mitwirkung der DBKAG (bei der anfänglichen Parametrisierung und Konfiguration und der Zurverfügungstellung aktueller eigener oder von Dritten durch die DBKAG zugekaufter Werte) könnte das SC-Programm die gegenständlichen Berechnungen nicht vornehmen. Auch aus den Haftungsbestimmungen ergebe sich, dass SC nur für die vertragsgemäße Erstellung einer Software und folgende Nutzungsüberlassung, nicht aber die Abwicklung bestimmter Verwaltungsaufgaben hafte. Demgemäß sei der DBKAG in den hier strittigen Jahren jeweils die auf die DBKAG übergegangene Steuerschuld bescheidmäßig vorgeschrieben und der Abzug dieser Steuer aufgrund des Zusammenhanges mit eigenen befreiten Umsätzen nicht zugelassen worden.

### **Auffassung der Beschwerdeführerin**

(19) Die DBKAG ist dagegen der Ansicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtung inhaltlich die beiden spezifischen und wesentlichen Verwaltungsleistungen „Risiko- und Performancerechnung“ in seinen wesentlichen Punkten tatsächlich durch das SC-Programm und somit automatisiert durch SC erbracht werden würden. Die umsatzsteuerliche Beurteilung müsse losgelöst von der zivilrechtlichen Betrachtung erfolgen. Das Dulden der Nutzung sei lediglich die Form der Leistungserbringung und nicht ihr tatsächlicher Inhalt, der zugekauft worden sei. Diese von der Software automatisiert erbrachten Leistungen würden Leistungen ersetzen, die zuvor von Mitarbeitern der DBKAG erbracht worden wären. Die seitens der DBKAG zur Verfügung gestellten Daten würden automatisiert von der SC-Software abgerufen und in das Programm integriert werden. Dass einzelne für die beiden Leistungskomponenten unwesentliche Komponenten durch die DBKAG selbst erfüllt werden würden, spiele nach dem EuGH Urteil in der Rs GfBK, bei der selbst die Letztentscheidung durch den Auftraggeber bezüglich der angeratenen An- und Verkäufe unschädlich gewesen sei, keine Rolle. Überdies sei aufgrund des genannten EuGH Urteiles wahrscheinlich sogar eine bloße enge Verbindung der ausgelagerten Tätigkeit mit der befreiten Verwaltung von Sondervermögen für die Anwendung der Befreiung ausreichend. In einem Gesamtpaket aus der Software-Nutzungsüberlassung und den weiteren gesondert zu bezahlenden Service- und Wartungsleistungen erbringe SC die an sie ausgelagerten Verwaltungsleistungen grundsätzlich unbefristet. Im Fall der Beendigung der Zusammenarbeit mit SC müsste die DBKAG die Leistungskomponenten wieder selbst erbringen oder ein anderes Unternehmen damit betrauen.

### **Rechtsgrundlagen**

#### **Unionsrecht**

(20) Die maßgeblichen Bestimmungen der RL 2006/112/EG lauten:

Artikel 44: Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Artikel 135 Abs. 1 Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

.....

g) die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen;  
Artikel 196: Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

(21) Zur einschlägigen **Rechtsprechung des EuGH** siehe oben beim Punkt „Vorbemerkung und Streitgegenstand“.

### **Nationales Recht**

(22) Die maßgeblichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994, BGBl Nr 663/1994 idF BGBl I Nr. 24/2007) lauten in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung:

(23) Hinsichtlich des Leistungsortes ist die Generalklausel des UStG 1994 für Leistungen an Unternehmer (B2B) anzuwenden:

§ 3a Abs. 6 Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(24) Zur Befreiung:

§ 6 Abs. 1 Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

.....

Z 8 lit. i) die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 532/1993, und dem Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, und die Verwaltung von Beteiligungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 15 des Bankwesengesetzes, BGBl. Nr. 532/1993) durch Unternehmer, die eine Konzession für dieses Geschäft besitzen, sowie die Verwaltung von durch die anderen Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen.

(25) Zum Übergang der Steuerschuld (Reverse Charge):

§ 19 Abs. 1 Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.



(26) § 20 Abs. 1 Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. Dem ermittelten Betrag sind die nach § 11 Abs 12 und 14, die nach § 16 Abs 2 und die gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz, Abs 1a, Abs 1b, Abs 1c, Abs 1d und Abs 1e geschuldeten Beträge hinzuzurechnen. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr.

(27) Rechtsprechung des VwGH

Das Erkenntnis des VwGH vom 25.7.2018, Ra 2015/13/0011,

(ECLI:AT:VWGH:2018:RA2015130011.L00), betraf Leistungen im unmittelbarem Zusammenhang mit der Portefeuille-Verwaltung im engen Sinn (Anlageberatung), welche nach der damals anzuwendenden innerstaatlichen Gesetzesslage dennoch als steuerpflichtig zu behandeln waren. In Rn 20 hält der VwGH dazu fest, dass Anlageberatungsdienstleistungen eines außenstehenden Verwalters nach den unionsrechtlichen Vorgaben -wie der EuGH im Urteil GfBk festgehalten hat- unter die Steuerbefreiung fallen, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung von Sondervermögen durch eine KAG spezifisch und wesentlich sind. Die weiteren Ausführungen des VwGH betreffen das nicht zulässige sog. „Rosinenpicken“. Aus diesem Erkenntnis können allenfalls folgende Schlüsse gezogen werden: 1. Anlageberatungsdienstleistungen sind nach Ansicht des VwGH spezifisch und wesentlich für die Verwaltung eines Sondervermögens. Dies beruht nach dem zitierten EuGH Urteil auf der engen Verbindung zur Kerntätigkeit einer KAG. 2. Nach Ansicht des VwGH muss weiterhin auch das Kriterium „ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes“ erfüllt sein. Für die hier offenen Fragen ergeben sich keine weiteren Rückschlüsse.

Im Erkenntnis vom 20.2.2019, Ro 2018/13/0017 (ECLI:AT:VWGH:RO2018130017.J00), war die Anwendbarkeit der Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994 (Art 135 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 2006/112/EG) für Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr fraglich. Der VwGH hielt in Rn 39 beziehend auf das Urteil des EuGH vom 25.7.2018, C-5/17, DPAS, dazu fest, dass die befreite Leistung in verschiedene einzelne Leistungen zerfallen kann, die dann wieder Umsätze im Überweisungsverkehr sein könnten. Die Befreiung beziehe sich aber nur auf Umsätze, die ein eigenständiges Ganzes bilden würden, welches im Großen und Ganzen die Wirkung hätte, die spezifischen und wesentlichen Funktionen solcher Überweisungen insofern zu erfüllen, als es die Übertragung von Geldern bewirke und zu rechtlichen und finanziellen Änderungen führe, die diese Übertragung verwirklichen würde. Dieses Erkenntnis kann nicht auf den hier zu entscheidenden Sachverhalt angewandt werden, da es eine im Gesetz konkret umschriebene Finanzdienstleistung und deren konkrete Funktion und nicht den weiter gefassten Begriff „Verwaltungsleistung“ betraf.

**Funktionen der beiden Leistungs-Komponenten Risikomanagement und Performancerechnung nach den gesetzlichen Grundlagen**

(28) Sowohl der OGAW-Richtlinie 85/611/EWG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (siehe dazu Anhang III Teil A RI 2009/65/EG zur durch diese RI aufgehobenen RI 85/611/EWG mit ihren nachfolgenden Änderungen) als auch nach der nationalen Umsetzung dieser Richtlinie durch das Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG 1993, BGBl Nr. 532/1993 idF BGBl I Nr. 69/2008) sind nach den hier einschlägigen Normen hinsichtlich den beiden Verwaltungskomponenten Risikomanagement und Performancemessung in einer Gesamtbetrachtung zwischen den Parteien dieses Verfahrens unstrittig folgende spezifische und gesetzlich zu erfüllende Funktionen zu entnehmen: (1) jederzeitige Messung und Überwachung der mit den einzelnen Positionen und dem Gesamtanlageprofil verbundenen Risiken, (2) Erfüllung der Berichts- und Informationspflichten gegenüber den Behörden, (3) Erstellung eines jährlichen Rechenschaftsberichts mit einer vergleichenden Übersicht über die letzten 5 Jahre, in der die Performance (Wertentwicklung) darzustellen ist und (4) die Erfüllung der Informationspflichten gegenüber den Anlegern (Vermittlung eines fundierten und verständlichen Gesamtbildes über den bisherigen Erfolg und die Risiken der Anlagen, Vermittlung voller Sachkenntnis über die Entwicklung, Ergebnisse und Risiken des OGAW).

(29) Die DBKAG erfüllt diese Funktionen zum Teil mit eigenem Personal, eigener Software, selbst ermittelter oder zugekaufter Daten und auch unter - der im Sachverhalt beschriebenen - Nutzung der SC-Software.

### **Vorbemerkung zu den rechtlichen Fragestellungen**

(39) Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass nach einem Urteil zu einem eventuell vergleichbaren Sachverhalt im Vereinigten Königreich eindeutig feststehe, dass derartige Leistungen unter die Befreiungen für die Verwaltung von Sondervermögen fallen würden und eine Befassung des EuGH nicht erforderlich sei. Dies entschied in der Erstentscheidung das First-tier Tribunal (FTT) zur Zahl [2017] UK FTT 0633 (TC) (ECLI nicht vergeben) und im Revisionsurteil das Upper Tribunal zur Zahl [2019] UKUT 0415 (TCC) (ECLI nicht vergeben).

Nach Ansicht des nun vorliegenden Gerichtes ist aus den Entscheidungen aber nicht klar erkennbar, ob bei den britischen Fällen nicht der außenstehende Verwalter mit seiner Software und eigenen Mitarbeitern die fraglichen Leistungen in einem erheblich größeren Umfang erbracht hat, und überdies erscheint die Darlegung der Übereinstimmung mit der bisher erfolgten Auslegung durch den EuGH nicht ausreichend schlüssig.

### **Zur Beurteilung der Steuerfreiheit durch den Leistungsempfänger bei Reverse Charge**

(40) Nach § 20 UStG 1994 berechnet der Unternehmer die Steuer, für die die Steuerschuld im Laufe des Jahres entstanden ist, selber und muss die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz vom Empfänger einer Leistung geschuldeten Beträge (RCS) hinzurechnen. Der leistende Unternehmer weist in seiner Rechnung ggfs. auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers hin, weist aber keine Umsatzsteuer gesondert aus und schuldet

primär auch keine Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger muss - auch wenn der Hinweis auf das RCS fehlen sollte - selber beurteilen, ob eine Steuerschuld entstanden und auf ihn übergegangen ist. Im hier strittigen Fall hat die DBKAG aufgrund der ihrer Ansicht nach gebotenen steuerfreien Behandlung der Leistungen der SC gem. § 20 UStG 1994 keine diesbezügliche RCS-Steuer zu ihrer selbst berechneten Mehrwertsteuer hinzugerechnet, obwohl die Rechnung der SC einen Hinweis auf eine auf die DBKAG übergegangene Steuerschuld enthält. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichtes ist diese Vorgangsweise grundsätzlich möglich.

### **Anwendbarkeit der EuGH Aussagen zur Steuerfreiheit von konkret in der MwStRI umschriebenen Finanz-Dienstleistungen**

(41) Die Urteile des EuGH in den Rs SDC (EuGH vom 5.6.1997, C-2/95), Rs CSC (EuGH vom 13.12.2001, C-235/00), Rs Bookit Ltd (EuGH vom 26.5.2016, C-607/14), Rs DPAS Ltd (EuGH vom 25.7.2018, C-5/17) und zuletzt Rs Cardpoint GmbH (EuGH vom 3.10.2019, C-42/18) betrafen in der jeweils anwendbaren MwStRI konkret angeführte befreite Finanz-Dienstleistungen wie Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr oder Umsätze, die sich auf bestimmte Wertpapiere beziehen. Im gegenständlichen Verfahren ist dagegen die Anwendbarkeit der Befreiung für die wesentlich weiter umschriebene Leistung „Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierte Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ strittig. Der EuGH führt dazu zB aus (siehe Rn 66 im Urteil SDC), dass eine Dienstleistung, die für einen Umsatz im Überweisungsverkehr spezifisch ist, eine Übertragung von Geldern bewirken und zu rechtlichen und finanziellen Änderungen führen muss. Die Aussagen des EuGH zur Spezifität der konkreten Finanzdienstleistungen können daher nicht ohne Einschränkung auf die weiter gefasste „Verwaltung von Sondervermögen“ in dem Sinn übertragen werden, dass hier nur eine Leistung spezifisch sein kann, die sich unmittelbar auf die finanzielle Situation des Fonds (Portfolioverwaltung im engen Sinn) auswirkt. Indem der EuGH in seinem Urteil in der Rs Abbey National der Ansicht der Kommission und des Vereinigten Königreiches, es sei ein enges Verständnis des Begriffes „Verwaltung eines Sondervermögens“ geboten, ausdrücklich nicht gefolgt ist, beschränkt sich die Verwaltung eines Sondervermögens grundsätzlich nicht auf die reine Portefeuille-Verwaltung im engen Sinn. Die diesbezüglichen Aussagen des EuGH zur Spezifität der konkret angeführten befreiten Finanzdienstleistungen sind daher auf die Verwaltung von Sondervermögen nicht übertragbar. Befreit ist hier eben nicht die „Veranlagung der vom Publikum beschafften Gelder für gemeinsame Rechnung“ sondern die „Verwaltung eines Sondervermögens“. Hinsichtlich der generellen Aussagen zur Steuerbefreiung einer ausgelagerten Leistung oder zur Möglichkeit, Leistungen auch elektronisch erbringen zu können, kann aber auf die angeführten Urteile zurückgegriffen werden.

(42) Fraglich bleibt aber insbesondere, ob die passive Duldung der Nutzung der Software bereits die Leistung des Risikomanagements und der Performancemessung darstellt und diese Tätigkeit die geforderte Eigenständigkeit aufweist.

## **Eventueller Widerspruch zwischen der zu beachtenden Zielsetzung der Befreiung und der die Anwendbarkeit der Befreiung einschränkenden Voraussetzungen**

(43) Nach dem bei der Auslegung zu beachtenden Zweck der Befreiungsbestimmung soll Kleinanlegern die Geldanlage in Investmentfonds erleichtert werden. Die Beteiligung an einem Investmentfonds und die unmittelbare Investition in Wertanlagen sollen umsatzsteuerlich neutral sein. Die für die Verwaltung von Sondervermögen spezifischen und typischen Leistungen sollen daher zur Vermeidung von ungewollten Verteuerungen grundsätzlich steuerfrei ausgelagert werden können. So hält der EuGH im Urteil GfBk (Rn 31) auch fest, dass ein Unternehmer, der die befreite verwaltungsnahe Leistung mit eigenem Personal erbringt, nicht besser gestellt sein soll als ein Unternehmer, der diese Leistungen ausgelagert hat. Somit fallen die Dienstleistungen der Verwaltung, die von einem außenstehenden Verwalter erbracht werden, grundsätzlich unter die hier fragliche Befreiung.

Fragen werden aber dadurch aufgeworfen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes Befreiungsbestimmungen („allerdings“ Rn 70 Urteil Abbey National) grundsätzlich eng auszulegen sind und daher die die Befreiung möglicherweise einschränkenden Kriterien des Gerichtshofes (Spezifität, Wesentlichkeit und die geforderte Eigenständigkeit der Leistung, siehe dazu unten) mit der zu beachtenden Zielsetzung der Befreiung im Widerspruch stehen.

### **Zur Vorlagefrage**

#### **Verwaltungsleistung durch Lizenzgeber oder durch Lizenznehmer**

(44) DBKAG argumentiert damit, dass die konkrete Art, in der die Leistung erbracht wird, ob im Wege der elektronischen Datenverarbeitung, automatisch oder manuell, für die Anwendung der Befreiung ohne Bedeutung sei. Die Tatsache alleine, dass eine Leistung vollständig im Wege der elektronischen Datenverarbeitung ausgeführt wird, stehe der Anwendung der Befreiung nicht entgegen. Umfasse dagegen die Leistung nur die technische und elektronische Unterstützung dessen, der die für die Befreiung wesentlichen und spezifischen Tätigkeiten ausführe, sei die Befreiung nicht anzuwenden. Dies folge jedoch aus der Natur der Dienstleistung und nicht aus der Art ihrer Ausführung (Rn 37 des Urteils des EuGH vom 5.6.1997, Rs C-2/95, SDC).

(45) Nach Rn 66f Urteil Abbey National wird die Verwaltung von Sondervermögen durch **die Art der erbrachten Dienstleistung** und nicht durch die Person des Leistenden oder Leistungsempfängers definiert. Im Urteil Bookit ergänzt der EuGH (Rn 52), dass **die Automatisierung** einer solchen Dienstleistung und insbesondere der Umstand, dass die Übermittlung der Abrechnungsdatei die automatische Auslösung der betreffenden Zahlungen oder Überweisungen bewirkt, an der Art der erbrachten Dienstleistung **nichts ändern** kann und daher ohne Relevanz für die Anwendung der in Rede stehenden Steuerbefreiung ist.

(46) Die DBKAG vertritt die Ansicht, dass SC durch das Dulden der Nutzung der beiden Software-Module eine an sie ausgelagerte Verwaltungsleistung iSd Art 135 Abs.1 lit.

g RL 2006/112/EG erbringe. Nach Ansicht des Finanzamtes erbringe die fragliche Verwaltungsleistung die DBKAG mit Hilfe des zugekauften Nutzungsrechtes an der Software selbst.

(47) Die dem EuGH gestellte Frage stellt sich insbesondere deshalb, da nach dem Ausgangsverfahren in der Rs SDC (nach Rn 8f) der Auftragnehmer seinen Auftraggebern kein Nutzungsrecht an einer Software einräumte und SDC die dort gegenständliche Leistung mit ihrer Software auf elektronische Art erbrachte. Auch nach dem Sachverhalt in der Rs Bookit hat Bookit ihre Leistungen ohne Übertragung von Nutzungsrechten an einer Software an deren Auftraggeber erbracht. Beim hier strittigen Sachverhalt wurde dagegen seitens SC die Nutzung der Software durch den Auftraggeber DBKAG gegen eine einmalige Lizenzgebühr geduldet. Daher stellt sich die Frage, ob unter diesen Bedingungen SC überhaupt selbst eine Leistung zur Verwaltung von Sondervermögen erbringt. Erst nach Klärung dieser grundsätzlichen Frage kann nach Ansicht des vorliegenden Gerichtes die Erfüllung der weiteren Kriterien geprüft werden.

#### **Spezifität, Wesentlichkeit und Vorliegen eines im Großen und Ganzen eigenständigen Ganzen**

(48) Die oben angeführten Funktionen der Leistungskomponenten Risikomanagement und Performancemessung sind nach Ansicht des vorliegenden Gerichtes und der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens grundsätzlich spezifisch für die Verwaltung eines Sondervermögens. Diese Leistungen sind jedenfalls eng mit der Führung des Fonds verbunden, wirken sich unmittelbar auf die finanzielle Situation des Fonds aus und beeinflussen (bzw. ermöglichen) entscheidend und unmittelbar die Würdigung der finanziellen Risiken oder Anlageentscheidungen.

(49) Die Berechnungen der SC-Software bilden jedenfalls eine wesentliche Grundlage zur Erfüllung der gesetzlich vorgeschriebenen Funktionen des Risikomanagements und der Performancemessung: (1) Jederzeitige Messung und Überwachung der mit den einzelnen Positionen und dem Gesamtanlageprofil verbundenen Risiken, (2) Erfüllung der Berichts- und Informationspflichten gegenüber den Behörden, (3) Erstellung eines jährlichen Rechenschaftsberichts mit einer vergleichenden Übersicht über die letzten 5 Jahre, in der die Performance (Wertentwicklung) darzustellen ist und (4) die Erfüllung der Informationspflichten gegenüber den Anlegern ( Vermittlung eines fundierten und verständlichen Gesamtbildes über den bisherigen Erfolg und die Risiken der Anlagen, Vermittlung voller Sachkenntnis über die Entwicklung, Ergebnisse und Risiken des OGAW). Letztlich erfüllen aber die beiden die Software-Module die Funktionen 1 und 2 selbständig und liefern der DBKAG für die Funktionen 3 und 4 die wesentlichen Berechnungsergebnisse, damit diese ihre Verwaltungsaufgaben erfüllen kann.

(50) Es stellt sich daher die Frage, ob die Erbringung einzelner Leistungskomponenten für die spezifischen Funktionen Risikomanagement und Performancemessung befreit sein kann. Diese Frage stellt sich aufgrund der vom EuGH geforderten Verantwortung

für die übernommenen Funktionen und der Eigenständigkeit der ausgelagerten Verwaltungsleistung.

Zur Verantwortung

(51) Die befreite Leistung im Sinne der Richtlinie ist von der Erbringung einer rein materiellen oder technischen Leistung zu unterscheiden. Zu diesem Zweck muss das nationale Gericht insbesondere den Umfang der Verantwortung des Dritten gegenüber dem Auftraggeber untersuchen, namentlich die Frage, **ob diese Verantwortung auf technische Aspekte beschränkt ist oder sich auch auf die spezifischen übernommenen Funktionen der befreiten Leistung erstreckt** (Rn 40 des Urteiles des EuGH vom 26.5.2016, C-607/14, Bookit und Rn 36 EuGH 25.7.2018, C-5/17, DPAS; VwGH vom 20.2.2019, Ro 2018/13/0017)

(52) Wenn davon auszugehen ist, dass die Risikoanalyse und die Performancemessung spezifische Elemente der Verwaltung eines Sondervermögens sind, ist festzustellen, welche Funktionen diese Elemente zu erfüllen haben bzw. welche Ergebnisse für diese Funktionen charakteristisch sind und ob sich die Verantwortung von SC auch auf diese für die jeweilige Funktion spezifischen Ergebnisse erstreckt. Der Erbringer der ausgelagerten Risikomanagements- und Performancemessungsleistung müsste somit die Verantwortung haben für die wesentlichen Funktionen der Risikoanalyse und der Performancemessung (siehe oben):

- o Jederzeitige Messung und Überwachung der mit den einzelnen Positionen und dem Gesamtanlageprofil verbundenen Risiken
- o Erfüllung der Berichts- und Informationspflichten gegenüber den Behörden (mindestens quartalsweise elektronische Meldungen an FMA insbes mit Angaben betreffend das Gesamtrisiko )
- o Erstellung eines jährlichen Rechenschaftsberichts mit einer vergleichenden Übersicht über die letzten 5 Jahre, in der die Performance (Wertentwicklung) darzustellen ist.
- O Erfüllung der Informationspflichten gegenüber den Anlegern ( Vermittlung eines fundierten und verständlichen Gesamtbildes über den bisherigen Erfolg und die Risiken der Anlagen, Vermittlung voller Sachkenntnis über die Entwicklung, Ergebnisse und Risiken des OGAW).

(53) Nach der Aktenlage haftet SC nur für das technische Funktionieren der Software (und somit der Bereitstellung richtiger Kennzahlen auf der Grundlage der von der DBKAG mitgeteilten Daten) und für vorsätzlich herbei geführte Schäden. Bei grober Fahrlässigkeit besteht eine betragslich begrenzte Haftung. Bei leicht fahrlässig verursachten Schäden besteht keine Haftung.

(54) Zumindest im Innenverhältnis ist SC hinsichtlich der beiden ersten Funktionen der DBKAG verantwortlich. Hinsichtlich der Punkte 3 und 4 könnte sich insofern eine

Verantwortung der SC ergeben, als die DBKAG bei der Erfüllung dieser Funktionen auf den von den SC-Programmen gewonnen Kennzahlen aufbaut.

(55) Bei den drei einschlägigen Urteilen des EuGH in den Rs Abbey National, GfBk und Fiscale Eenheid hat der EuGH das Thema der Verantwortung in dem hier verstandenen Sinne nicht angesprochen. Thematisiert hat der EuGH diesen Aspekt bei den Urteilen, die konkret bezeichnete befreite Finanzdienstleistungen betrafen. Im Urteil GfBk hat der EuGH die Anwendbarkeit der Befreiung bejaht, obwohl die Letztverantwortung bei der KAG verblieben ist.

(56) Es erscheint daher fraglich, ob die Frage der Verantwortung bei gegenständlicher Sachlage überhaupt von Bedeutung ist und im Fall der Bejahung dieser Frage, ob die hier von SC getragene Verantwortung ausreichend im Sinn der Judikatur des EuGH ist.

Zur geforderten Eigenständigkeit

(57) Ob der Beitrag der SC bzw der beiden SC-Software-Module zu den Verwaltungsleistungen Risikomanagement und Performancemessung einen ausreichend hohen Grad an Autonomie im Sinn der bisherigen Auslegung der Befreiungsbestimmung durch den EuGH im Hinblick auf den Gesamthalt dieser Verwaltungsleistungen und hinsichtlich der Anwendbarkeit der Befreiung aufweist, ist nach Ansicht des vorliegenden Gerichtes nicht geklärt.

(58) Was unter einem „ein im Großen und Ganzen eigenständigem Ganzen“ zu verstehen ist, führte die Generalanwältin in ihrem Schlussantrag zur Rs Abbey National vom 8.9.2005 aus (Rn 98ff): Für ein eigenständiges Ganzes spricht, wenn bezüglich einer spezifischen und wesentlichen Verwaltungskomponente nicht nur einzelne Hilfstätigkeiten, sondern gewissermaßen ein Komplettservice übernommen wird. Die erforderliche Eigenständigkeit wäre demnach dann erreicht, wenn der Dritte eine Gesamtheit von Leistungen übernimmt, die einen wesentlichen Teil aller bei der Fondsverwaltung anfallenden Aufgaben ausmacht.

(59) Nach Ansicht des Finanzamtes erfülle die SC-Software allenfalls einen Teilaspekt der Verwaltungsleistung Risikomanagement und Performancemessung und keinesfalls werde durch die SC-Software diese Verwaltungsleistung in Form eines Komplettservices übernommen. Die DBKAG vermeint dagegen, dass aufgrund der Nichtübernahme des Kriteriums der hinreichenden Eigenständigkeit im Urteil des EuGH zur Rs GfBK davon auszugehen sei, dass der EuGH diesem Kriterium keine übergeordnete Bedeutung beimesse. Sie hält es für wesentlich, dass es sich um eine abgrenzbare Eigenleistung des Dienstleisters handeln müsse, die eine enge Verbindung zu der eigenen Tätigkeit einer Verwaltungsgesellschaft aufweise. Überdies würde durch die SC-Software der wesentliche Teil der fraglichen Leistungskomponenten, nämlich die Risiko- und Performancekennzahlenberechnungen, erbracht werden. Die Erbringung unwesentlicher Beiträge durch die DBKAG könne im Hinblick auf das Urteil in der Rs GfBk nicht schädlich sein.

(60) Nach Ansicht des vorlegenden Gerichtes geht aus den Urteilen des EuGH zur Auslagerung von Finanzdienstleistungen, die zeitlich nach dem Urteil in der Rs GfBk ergingen (Rs Bookit, Rs DPAS, Rs Fiscale Eenheid und Rs Cardpoint), eindeutig hervor, dass der EuGH weiterhin die Notwendigkeit des Vorliegens „eines im Großen und Ganzen eigenständigen Ganzen“ für die Anwendung der Befreiung auf eine ausgelagerte Leistung aufrecht hält. Auch der VwGH (siehe Rn 39 zu VwGH 20.2.2019, Ro 2018/13/0017) hält an diesem Kriterium fest. Nach Rn 38 bis 41 des EuGH Urteils vom 26.5.2016, C-607/14, Bookit, Rn 34 des EuGH Urteiles vom 25.7.2018, C-5/17, DPAS Ltd und auch Rn 71 des EuGH Urteiles vom 9.12.2015, C-595/13, Fiscale Eenheid X NV ist auf die funktionalen Aspekte einer Leistung abzustellen: Um als Umsatz zur Verwaltung eines Sondervermögens eingestuft zu werden, muss eine Dienstleistung ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sein, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Verwaltung eines Sondervermögens erfüllt.

(61) Dem vorlegenden Gericht ist allerdings nicht klar, wie weit die Eigenständigkeit einer ausgelagerten Verwaltungsleistung gehen muss, damit ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes gegeben ist.

(62) Zu den Komponenten der hier fraglichen Leistungen zur Erfüllung der Funktionen des Risikomanagements und der Performancemessung gehören jeweils die Festlegung der Berechnungsparameter (grundsätzlich zu Vertragsbeginn durch die DBKAG festgelegt), Eingabe der für die Berechnungen zu verwendenden (Markt)Werte (durch automatisierte Übernahme der von der DBKAG in Datenbanken zur Verfügung gestellten Markt- und Unternehmenswerten bzw durch manuelle Eingabe der Mitarbeiter der DBKAG in Fällen von vorzunehmenden Anpassungen/Korrekturen), Berechnungen der Risiko- und Performancekennzahlen (durch SC-Software), Warnhinweise bei fehlerhaften Berechnungen bzw. bei Verletzungen vereinbarter qualitativer bzw. quantitativer Veranlagungsgrenzen (durch SC-Software), Überspielen der Ergebnisse und Kennzahlen (durch SC-Software) bis zur Auswertung der Ergebnisse und Erfüllung der Informationspflichten gegenüber den Behörden und den Anlegern (durch DBKAG). Fraglich ist, ob auch die Erbringung eines Teiles dieser Leistungen (die automatisierte Einspielung von Daten aus den Modulen der DBKAG, die elektronische Berechnung der geforderten Kennzahlen und Faktoren sowie die Überspielung der Ergebnisse auf einen Server der DBKAG) und die eigenständige Erfüllung eines Teiles der oben beschriebenen Funktionen des Risikomanagements und der Performancemessung bereits hinreichend eigenständig ist und somit ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bildet. Festzuhalten ist, dass die der SC zur Verfügung gestellten Markt- und Unternehmensdaten sowie die vorgegebenen Parameter (Berechnungsmodalitäten, etc) auch jedem anderen Dienstleister zur Verfügung gestellt werden müssten, wenn diesem die Aufgaben der Risiko- und Performancekennzahlenberechnungen übertragen werden würden.

(63) Wenn weiterhin ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes gefordert wird, stellt sich die Frage, ob die Leistung der SC aufgrund des geschilderten



Zusammenwirkens zwischen der DBKAG und der SC hinreichend autonom im Sinn der bisherigen Auslegung des EuGH ist.

### **Entscheidungserheblichkeit der gestellten Fragen und Bestehen von Zweifeln**

(64) Die Beantwortung der Fragen zur Auslegung des Art. 135 Abs. 1 lit. g. RI 2006/112/EG insbesondere zur Reichweite des Begriffs der „Verwaltung eines Sondervermögens“ ist für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in der eingangs angeführten Beschwerdesache hinsichtlich der steuerfreien oder steuerpflichtigen Behandlung der Einräumung des Nutzungsrechtes an der gegenständlichen Software von grundlegender Bedeutung. Das Bundesfinanzgericht ist insbesondere aufgrund der von bisher beurteilten Rechtssachen abweichenden und oben dargestellten Sachlage nicht der Auffassung, dass die Auslegung des Unionsrechts im gegenständlichen Fall keinen Zweifel im Sinne von EuGH 6. 10. 1982, C-283/81, CILFIT, ECLI:EU:C:1982:335 übriglässt. Dem wurde auch seitens der Streitparteien nicht widersprochen. Überdies besteht im Interesse eines neutralen Wettbewerbs innerhalb der Europäischen Union ein Interesse an einer baldigen Klärung der Auslegung der fraglichen Richtlinienbestimmung. Dem EuGH folgend hat dann die Auslegung des nationalen Rechts richtlinienkonform zu erfolgen (vgl. etwa VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0123, ECLI nicht verfügbar). Die Rechtsansicht des EuGH wird daher im weiteren Verfahren der Auslegung des nationalen Rechts zugrunde zu legen sein.

(65) Es ist daher gemäß Art. 267 AEUV der EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung zu befassen.

### **Zum Spruchbestandteil B.: Aussetzung der Entscheidung**

(66) Punkt 23 der Empfehlungen an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen (2018/C 257/01) sieht vor, dass das nationale Verfahren nach der Einreichung eines Vorabentscheidungsersuchens bis zur Entscheidung des Gerichtshofes ausgesetzt wird.

(67) Gemäß § 290 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) dürfen nach der Vorlage eines Ersuchens um Vorabentscheidung an den EuGH bis zum Einlangen der Vorabentscheidung nur solche Amtshandlungen vorgenommen werden, die durch die Vorabentscheidung nicht beeinflusst werden können oder die die Frage nicht abschließend regeln und keinen Aufschub gestatten.

(68) Die Entscheidung war daher mit Beschluss auszusetzen.

### **Zum Spruchbestandteil C.: Unzulässigkeit von Rechtsmitteln**

(69) Gegen diesen verfahrensleitenden Beschluss ist gemäß § 88a Abs. 3 VfGG eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und gemäß § 25a Abs. 3 VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Linz, am 29. Jänner 2020