Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 juni 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 – Undantag från skatteplikt – Förvaltning av särskilda investeringsfonder – Utkontraktering – Tjänster som tillhandahålls av tredje man”

I de förenade målen C-58/20 och C-59/20,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), av den 29 januari 2020 (C-59/20) och av den 30 januari 2020 (C-58/20), som inkom till domstolen den 4 februari 2020, i målen

**K** (C-58/20),

**DBKAG** (C-59/20)

mot

**Finanzamt Österreich**, tidigare Finanzamt Linz,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent), domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader och N. Jääskinen,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: enhetschefen D. Dittert,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 februari 2021,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– K och DBKAG, genom G. Aigner, Steuerberater,

– Österrikes regering, genom A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll och S. Zolles, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Greklands regering, genom K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, inledningsvis genom L. Mantl och R. Lyal, därefter genom L. Mantl och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan K (mål C-58/20) och DBKAG (mål C-59/20), å ena sidan, och Finanzamt Österreich, tidigare Finanzamt Linz (skatteförvaltningen i Österrike, tidigare skatteförvaltningen i Linz, Österrike) (nedan kallad skatteförvaltningen), angående skatteförvaltningens beslut att neka de förstnämnda det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

#### *Mervärdesskattedirektivet*

3 I artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet föreskrivs, med en i sak identisk lydelse, ett undantag från skatteplikt som motsvarar det undantag som tidigare föreskrevs i artikel 13 B d led 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

4 Artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

g) Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

…”

### *Fondföretagsdirektivet*

5 Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 2009, s. 32) (nedan kallat fondföretagsdirektivet) omarbetades och upphävdes 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) (EGT L 375, 1985, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116), i dess lydelse enligt bland annat Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/107/EG av den 21 januari 2002 (EGT L 41, 2002, s. 20) (nedan kallat direktiv 85/611).

6 I artikel 2 i fondföretagsdirektivet anges följande:

”1. I detta direktiv gäller följande definitioner:

…

b) *förvaltningsbolag*: bolag vars regelmässiga verksamhet består i att förvalta fondföretag i form av värdepappersfonder eller investeringsbolag (fondföretags kollektiva portföljförvaltning).

…

2. Vid tillämpningen av punkt 1 b ska ett förvaltningsbolags regelmässiga verksamhet anses inbegripa de funktioner som avses i bilaga II.

…”

7 Bilaga II till fondföretagsdirektivet innehåller en icke uttömmande förteckning över funktioner som ingår i kollektiv portföljförvaltning. I denna förteckning, som är identisk med förteckningen i bilaga II till direktiv 85/611, anges följande funktioner:

”– Förvaltning av investeringar.

– Administration:

a) Juridiska tjänster och redovisningstjänster avseende fondförvaltningen.
b) Förfrågningar från kunder.
c) Värdering och prissättning (inklusive kontrolluppgifter avseende skatter).
d) Övervakning av att tillämpliga bestämmelser följs.
e) Upprätthållande av andelsägarregister.
f) Fördelning av intäkter.
g) Emission och inlösen av andelar.
h) Affärsavveckling (inklusive utskick av certifikat).
i) Registerföring.

– Marknadsföring.”

### *Österrikisk rätt*

8 I 6 § punkt 1 led 8 i) Umsatzsteuergesetz 1994 (lagen om omsättningsskatt, BGBI. 663/1994), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs att inkomster från ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”, ”andelsförvaltning i samband med kapitaltillskott … av företag med koncession för detta ändamål” och ”förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av övriga medlemsstater” är undantagna från mervärdesskatteplikt.

## Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

### *Mål C-58/20*

9 Mellan åren 2008–2014 uppdrog flera förvaltningsbolag (kallade investeringsbolag före år 2011) åt tredje man, i förevarande fall K, att utföra vissa tjänster avseende beräkning av värden som är relevanta för beskattningen av fondinnehavarnas inkomster, såsom skatteavräkningar. För att utföra dessa tjänster skulle K utgå från inkomstberäkningen på fondnivå såsom den fastställts av förvaltningsbolagen på grundval av balansomslutningen och bokföringen för fonden, vilka upprättats av depåbanken. K återgav de värden som angavs i balansomslutningen och i inkomstberäkningen på fondnivå efter en enkel rimlighetsprövning (utan kontroll av riktigheten). För att kunna fastställa skatteavräkningen på deltagarnas nivå skulle K bland annat beakta särdragen hos de olika typerna av investerare men även fastställa sin egen kostnadsredovisning, iaktta en självständig fördelningsordning och en beräkning av de särskilda förlusterna.

10 Under den period som är aktuell i de nationella målen var de förvaltningsbolag som var K:s uppdragsgivare fortfarande de skatteombud som hade till uppgift att lämna uppgifter om de värden som var relevanta för beskattningen av fondinnehavarnas inkomster, genom en standardiserad deklaration, till deklarationsenheten. Förvaltningsbolagen återgav således de relevanta värden som beräknats av K utan att ändra dem, och lämnade dessa uppgifter till deklarationsenheten. Förvaltningsbolagen var emellertid ansvariga för att de belopp som deklarerades till deklarationsenheten var riktiga, bland annat i form av skatt på kapitalinkomsten. K var civilrättsligt ansvarig gentemot dessa bolag för det fall hon orsakat skada genom att deklarationen av de värden som var relevanta i skattehänseende var felaktig.

11 K fakturerade förvaltningsbolagen, utan mervärdesskatt, för de tjänster som hon tillhandahöll. K har nämligen gjort gällande att dessa tjänster omfattas av det undantag från skatteplikt för förvaltning av särskilda investeringsfonder som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, eftersom de uppfyller villkoren i domstolens praxis, i synnerhet de villkor som anges i punkt 72 i domen av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), enligt vilken tjänster som tillhandahålls av tredje man, för att omfattas av undantaget, vid en helhetsbedömning ska utgöra en avgränsad enhet och vara specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna. Enligt K förekommer de tjänster avseende beräkning av värden som är relevanta för beskattningen av inkomster för innehavarna i de fonder som K är ansvarig för endast på området för särskilda investeringsfonder, varför det rör sig om förvaltningstjänster som är specifika och väsentliga för förvaltningen av dessa fonder. K anser dessutom att det inte är nödvändigt att dessa tjänster i sin helhet utkontrakteras för att undantaget ska vara tillämpligt.

12 Enligt skatteförvaltningen kan de tjänster som K tillhandahåller förvaltningsbolagen emellertid inte omfattas av detta undantag. Skatteförvaltningen anser, för det första, att den tjänst som K tillhandahåller, som består i att beräkna de värden som är relevanta för beskattningen av fondinnehavarnas inkomster, inte är specifik och väsentlig för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Det rör sig snarare om en tjänst som är specifik för den yrkesgrupp som utgörs av skatterådgivare eller revisorer. Enligt skatteförvaltningen är den aktuella tjänsten, för det andra, inte tillräckligt fristående för att omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.

13 K överklagade skatteförvaltningens beslut av den 9 september 2014 om mervärdesskatt för åren 2008–2012, av den 25 september 2015 om mervärdesskatt för år 2013 och av den 23 januari 2019 om mervärdesskatt för år 2014 till den hänskjutande domstolen, som anser att det fortfarande råder tvivel om hur begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”, i den mening som avses i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas.

14 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 135.1 g i direktiv 2006/112/EG tolkas på så sätt att med begreppet ’förvaltning av särskilda investeringsfonder’ också avses de uppgifter i skattehänseende som förvaltningsbolaget har uppdragit åt tredje man och som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med lagen?”

### *Mål C-59/20*

15 Genom ett licensavtal av den 11 december 2008 beviljade SC GmbH, som är etablerat i Tyskland, DBKAG, som ansvarar för förvaltningen av särskilda investeringsfonder, en nyttjanderätt till en programvara som används för att göra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning mot betalning av en avgift (nedan kallad programvaran SC).

16 Programvaran SC är särskilt anpassad till investeringsfondernas verksamhet och till lagstiftarens komplicerade krav på dessa områden. SC ska ansvara för att korrekta beräkningar av risk- och avkastningsindikatorer genomförs.

17 Programvaran SC får endast användas tillsammans med DBKAG:s övriga programvaror. DBKAG har nämligen varit tvungen att anpassa sin datamiljö till behoven hos programvaran SC och fastställa de parametrar (bland annat beräkningsmetoderna) som programmet ska använda. Tack vare gränssnitten till DBKAG:s andra program matas de uppgifter om kurser och marknadsvärden som DBKAG har samlat in och som är nödvändiga för SC:s beräkningar automatiskt och dagligen in i programmet för programvaran SC. Genom denna programvara beräknas således risk- och avkastningsindikatorerna på grundval av uppgifter som DBKAG har samlat in. De risk- och avkastningsindikatorer som beräknats genom programvaran SC används därefter av DBKAG för att upprätta rapporter i syfte att uppfylla lagstadgade informationsskyldigheter gentemot myndigheter och investerare avseende risk- och avkastningshantering.

18 Genom andra avtal av den 11 december 2008 kom parterna överens om att SC skulle tillhandahålla DBKAG olika stödtjänster. SC åtog sig särskilt att utbilda DBKAG:s personal till de uppgifter som skulle utföras för att konfigurera programvaran SC och manuellt samla in de uppgifter som var nödvändiga för att denna skulle fungera. SC åtog sig även att uppdatera programvaran för att åtgärda eventuella brister i den.

19 SC fakturerade beviljandet av licensen och övriga tillhandahållna tjänster som beskattningsbart tillhandahållande av tjänster vilka var mervärdesskattepliktiga i destinationsstaten, Republiken Österrike, utan att ange mervärdesskatten men med angivande av att skatteskulden överfördes till DBKAG enligt systemet med omvänd betalningsskyldighet.

20 DBKAG anser emellertid att de tjänster som SC tillhandahåller ska omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet. DBKAG anser nämligen att programvaran SC medför tillhandahållande av tjänster, för att beräkna risk- och avkastningsindikatorer, som är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Enligt DBKAG ska den omständigheten att DBKAG självt förser programvaran SC med vissa uppgifter inte påverka kvalificeringen av dessa tjänster som transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

21 Skatteförvaltningen anser för sin del att beviljandet av nyttjanderätt till programvaran SC är en mervärdesskattepliktig tjänst. Enligt skatteförvaltningen ger SC endast tekniskt bistånd som varken är specifikt eller väsentligt för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Skatteförvaltningen har dessutom gjort gällande att SC:s tjänst inte är tillräckligt fristående för att omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, eftersom programvaran SC inte kan utföra de aktuella beräkningarna utan DBKAG:s medverkan.

22 DBKAG överklagade skatteförvaltningens beslut av den 24 oktober 2014 om återupptagande av förfarandet för mervärdesskatt för åren 2009 och 2010 samt beskattningsbesluten om mervärdesskatt för åren 2009 och 2010 till den hänskjutande domstolen.

23 Såsom i mål C-58/20 anser den hänskjutande domstolen att det fortfarande råder tvivel om hur begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder”, i den mening som avses i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas. Nämnda domstol anser visserligen att tjänster avseende riskhantering och avkastningsmätning är verksamheter som är specifika för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida det ansvar som SC har åtagit sig i förevarande fall är tillräckligt för att SC:s tjänster ska omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.

24 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 135.1 g i [mervärdesskattedirektivet] 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 uppgifter som är specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna, men enbart kan användas 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?”

25 Domstolens ordförande har genom beslut av den 3 mars 2020 förenat målen C-58/20 och C-59/20 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

**Prövning av tolkningsfrågorna**

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tjänster som tredje man tillhandahåller bolag som förvaltar särskilda investeringsfonder, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag samt beviljande av en nyttjanderätt till en programvara som används för att utföra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.

27 EU-domstolen påpekar inledningsvis att eftersom mervärdesskattedirektivet upphäver och ersätter sjätte direktivet, gäller domstolens tolkning av bestämmelserna i sistnämnda direktiv även för bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet när bestämmelserna i dessa båda unionsrättsakter kan anses vara likvärdiga.

28 Domstolens tolkning av artikel 13 B d led 6 i sjätte direktivet gäller följaktligen även för artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, eftersom dessa bestämmelser, såsom har konstaterats i punkt 3 ovan, har en i sak identisk lydelse och således kan anses vara likvärdiga.

29 Det ska härvidlag erinras om att enligt domstolens fasta praxis är undantagen i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

30 Det framgår även av domstolens praxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

31 Vidare ska näringsidkarna, enligt principen om skatteneutralitet, kunna välja den form för sin organisation, som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att därmed löpa risken att deras transaktioner utesluts från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

32 Förvaltningstjänster som tillhandahålls av en tredje man som anlitas som förvaltare omfattas således i princip av tillämpningsområdet för artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (dom av den 4 maj 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 69).

33 För att tjänster som tillhandahålls av en tredje man som anlitas som förvaltare ska kunna kvalificeras som transaktioner som är undantagna från skatteplikt, i den mening som avses i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, måste de vid en helhetsbedömning emellertid anses utgöra en avgränsad enhet som syftar till att de funktioner som är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder fullgörs (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

34 Det är mot bakgrund av den rättspraxis som det har erinrats om i punkterna 29–33 ovan som den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor ska prövas.

### *Villkoret om en avgränsad eller fristående karaktär*

35 För att avgöra huruvida tjänster som tredje man tillhandahåller bolag som förvaltar särskilda investeringsfonder omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ska det för det första bedömas huruvida dessa tjänster vid en helhetsbedömning anses utgöra en avgränsad enhet.

36 Det ska härvidlag påpekas att villkoret om en ”avgränsad” karaktär inte kan tolkas så, att tillhandahållandet av en tjänst som är specifik och väsentlig för förvaltningen av särskilda investeringsfonder i sin helhet måste utkontrakteras för att omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

37 Det ska erinras om att enligt domstolens praxis syftar det undantag från skatteplikt som avses i denna bestämmelse till att främja mindre investerares tillträde till värdepappersmarknaden. Den gemensamma förvaltningen av investeringar i särskilda investeringsfonder ger nämligen mindre investerare möjlighet att, trots en blygsam investering, inneha en varierad portfölj som skyddar dem mot de risker som är förenade med värdepapprens värdeförändring och gör det möjligt för dem att dela kostnaden för en expertförvaltning. Om undantaget inte fanns skulle innehavare av andelar i företag för kollektiva investeringar beskattas hårdare än investerare, som i princip är större, som placerar sina pengar direkt i värdepapper och inte anlitar fondförvaltningstjänster. Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkterna 43 och 44 och där angiven rättspraxis).

38 Även om det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, talar således principen om skatteneutralitet och syftena med detta undantag för en tolkning som inte medför att undantaget förlorar sin verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 68).

39 Om en tjänst som är specifik och väsentlig för förvaltningen av särskilda investeringsfonder skulle vara mervärdesskattepliktig enbart på grund av att den i sin helhet inte har utkontrakterats, skulle detta gynna förvaltningsbolag som själva tillhandahåller denna tjänst samt investerare som direkt placerar sina pengar i värdepapper och som inte anlitar fondförvaltningstjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

40 En tolkning av villkoret om ”avgränsad” karaktär som innebär att tillhandahållandet av en tjänst som är specifik och väsentlig för förvaltningen av särskilda investeringsfonder i sin helhet måste utkontrakteras för att omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet skulle således leda till att den ändamålsenliga verkan av att en sådan tjänst kan omfattas av nämnda undantag begränsas när den tillhandahålls av tredje man.

41 Domstolen har för övrigt funnit att placeringsrådgivning rörande överlåtbara värdepapper och rekommendationer avseende köp eller försäljning av tillgångar – vilka utgjorde tjänster som en tredje man tillhandahållit ett bolag som förvaltade särskilda investeringsfonder och som var specifika och väsentliga för förvaltningen av dessa fonder – kunde omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 33).

42 Domstolen ansåg nämligen att det var av föga betydelse att förvaltningsbolaget var skyldigt att genomföra rekommendationerna efter att ha kontrollerat att de inte stred mot någon lagstadgad investeringsbegränsning som var tillämplig på särskilda investeringsfonder och att den slutliga beslutsbefogenheten och det slutliga ansvaret därmed låg kvar hos förvaltningsbolaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 27).

43 Vad i förevarande fall gäller mål C-58/20 ska det påpekas att det, för att avgöra huruvida de tjänster som K tillhandahåller de berörda förvaltningsbolagen, såsom tjänsterna avseende beräkning av värden som är relevanta för beskattningen av fondinnehavarnas inkomster, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida dessa tjänster ska anses vara specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Den omständigheten att det åligger förvaltningsbolagen att upprätta standardiserade deklarationer på grundval av beräkningar som gjorts av tredje man och översända dessa deklarationer till deklarationsenheten är inte i sig avgörande för att bestämma huruvida sådana tjänster omfattas av nämnda undantag.

44 På samma sätt är det, såvitt avser mål C-59/20, för att avgöra huruvida de tjänster som SC tillhandahåller DBKAG, såsom beviljandet av nyttjanderätt till programvaran SC, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, på den hänskjutande domstolen som det ankommer att bedöma huruvida dessa tjänster ska anses vara specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. De omständigheterna att den aktuella programvaran enbart kan användas i det berörda förvaltningsbolagets tekniska infrastruktur och att dess funktioner bara kan utföras genom underordnad medverkan från detta bolags sida och under kontinuerlig användning av marknadsinformation som bolaget tillhandahåller är inte i sig avgörande för att bestämma huruvida sådana tjänster omfattas av nämnda undantag.

### *Villkoret om tjänstens specifika och väsentliga karaktär*

45 För att avgöra huruvida tjänster som tredje man tillhandahåller bolag som förvaltar särskilda investeringsfonder, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag samt beviljande av en nyttjanderätt till en programvara som används för att utföra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ska det för det andra bedömas huruvida dessa tjänster är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder.

46 Vad för det första avser uppgifterna i skattehänseende ska det erinras om att domstolen har slagit fast att förutom förvaltning av investeringar omfattas även den till företag för kollektiva investeringar hänförliga administrationen i sig, såsom de funktioner som anges i bilaga II till fondföretagsdirektivet, av tillämpningsområdet för artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (dom av den 4 maj 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 64).

47 I bilaga II till fondföretagsdirektivet föreskrivs nämligen att kollektiv portföljförvaltning bland annat innefattar administration såsom juridiska tjänster och redovisningstjänster avseende fondförvaltningen samt värdering och prissättning (inklusive kontrolluppgifter avseende skatter).

48 Den omständigheten att vissa tjänster inte räknas upp i bilaga II till fondföretagsdirektivet hindrar inte heller att dessa tjänster kan anses ingå bland de specifika tjänster som hör till ”förvaltning” av en särskild investeringsfond, i den mening som avses i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (dom av den 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 25).

49 För att avgöra huruvida tjänster som en tredje man tillhandahåller ett förvaltningsbolag omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, ska det nämligen undersökas huruvida den tjänst som den tredje mannen tillhandahåller har ett nära samband med förvaltningsbolagets egen verksamhet, så att den utför de funktioner som är specifika och väsentliga för förvaltningen av en särskild investeringsfond (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 23).

50 I detta hänseende omfattar begreppet ”förvaltning av en särskild investeringsfond”, i den mening som avses i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, inte bara förvaltning av investeringar – som innefattar val och överlåtelser av de tillgångar som avses med denna förvaltning – utan även administration och bokföring, såsom beräkning av avkastningen och värdet på andelarna eller aktierna i fonden, värdering av tillgångarna, bokföring, förberedelse av översikt angående inkomstutdelning, sammanställning av uppgifter och handlingar för periodiska räkenskaper och deklarationer avseende skatt, statistik och mervärdesskatt samt sammanställning av avkastningsprognoser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 27).

51 Tjänster som inte är specifika för en särskild investeringsfond, utan som ingår i alla typer av investeringar, omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för begreppet ”förvaltning” av en särskild investeringsfond (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 78).

52 Administrations- och bokföringstjänster som en tredje man tillhandahåller ett förvaltningsbolag, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag, omfattas således av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, i den mån de har ett nära samband med förvaltning av särskilda investeringsfonder.

53 Vad för det andra avser beviljandet av en nyttjanderätt till ett datorprogram grundade sig domstolen visserligen, i punkt 71 i domen av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), på domen av den 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), när den fann att rena materiella eller tekniska tjänster, såsom tillhandahållande av ett datasystem, inte omfattades av artikel 13 B d led 6 i sjätte direktivet, som har ersatts av artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 74).

54 Denna rättspraxis kan emellertid inte tolkas så, att varje tjänst som en tredje man tillhandahåller ett förvaltningsbolag genom ett datasystem omedelbart ska uteslutas från tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

55 Domstolen har nämligen preciserat, i punkt 37 i domen av den 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), att den omständigheten att en tjänst utförs helt på elektronisk väg i sig inte hindrar att undantaget från skatteplikt tillämpas på denna tjänst.

56 I synnerhet har domstolen, i domen av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), inte omedelbart uteslutit tjänster från tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, trots att det var fråga om tjänster, avseende bland annat kontroller av avkastning och risker, som en tredje man tillhandahöll bolag som förvaltade fonder genom en IT-plattform. Domstolen fann däremot att dessa tjänster inte kunde omfattas av undantaget från skatteplikt. Den grundade sig härvidlag, i punkterna 48 och 49 i den domen, på den omständigheten att nämnda tjänster inte var specifika för förvaltning av särskilda investeringsfonder, eftersom de hade utformats för att förvalta olika typer av investeringar och kunde användas utan åtskillnad mellan förvaltning av särskilda investeringsfonder och förvaltning av andra fonder.

57 När en tjänst, såsom beviljandet av en nyttjanderätt till en programvara, tillhandahålls uteslutande för förvaltning av särskilda investeringsfonder, och inte för andra fonder, kan den således anses vara ”specifik” för detta ändamål.

58 Det följer således av det ovan anförda att tillhandahållande av tjänster, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag samt beviljande av en nyttjanderätt till en programvara som används för att utföra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet, om de har ett nära samband med förvaltningen av särskilda investeringsfonder och om de tillhandahålls uteslutande för sådana fonder.

59 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de tjänster som K och SC tillhandahåller de förvaltningsbolag som är aktuella i de nationella målen uppfyller dessa villkor.

60 I mål C-58/20 ska den hänskjutande domstolen särskilt undersöka huruvida de uppgifter i skattehänseende som K utför uppfyller de skyldigheter som föreskrivs i österrikisk lag och som är specifika för särskilda investeringsfonder och således skiljer sig från de skyldigheter som föreskrivs för andra typer av investeringsfonder.

61 I mål C-59/20 framgår det av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen anser att tjänster avseende riskhantering och avkastningsmätning är verksamheter som är specifika för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. Nämnda domstol har även angett att de beräkningar som utförs genom den programvara som är aktuell i det nationella målet är en väsentlig förutsättning för att DBKAG ska kunna fullgöra de funktioner avseende riskhantering och avkastningsmätning som krävs enligt österrikisk lag. Den omständigheten att programvaran används för att utföra beräkningar som är väsentliga för administrativa tjänster avseende riskhantering och avkastningsmätning för den aktuella fonden skulle kunna medge antagandet att nämnda programvara är väsentlig för förvaltningen av denna fond. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de villkor som nämns i punkt 58 ovan är uppfyllda.

62 Av det ovan anförda följer att de frågor som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tjänster som tredje man tillhandahåller bolag som förvaltar särskilda investeringsfonder, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag samt beviljande av en nyttjanderätt till en programvara som används endast för att utföra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning, omfattas av det undantag från

skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, om de har ett nära samband med förvaltningen av särskilda investeringsfonder och om de tillhandahålls uteslutande för förvaltningen av sådana fonder, även om tillhandahållandet av dessa tjänster i sin helhet inte har utkontrakterats.

## Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

**Artikel 135.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att tjänster som tredje man tillhandahåller bolag som förvaltar särskilda investeringsfonder, såsom uppgifter i skattehänseende som består i att säkerställa att andelsinnehavarnas fondinkomster beskattas i enlighet med nationell lag samt beviljande av en nyttjanderätt till en programvara som används endast för att utföra beräkningar som är väsentliga för riskhantering och avkastningsmätning, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, om de har ett nära samband med förvaltningen av särskilda investeringsfonder och om de tillhandahålls uteslutande för förvaltningen av sådana fonder, även om tillhandahållandet av dessa tjänster i sin helhet inte har utkontrakterats.**

Underskrifter