

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat nach Beantwortung des Ersuchens des BFG um Vorabentscheidung vom 30.1.2020 (RE/5100001/2020) durch das Urteil des EuGH vom 17.6.2021 zu den verbundenen Rechtssachen C-58/20, K und C-59/20, DBKAG durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch Dr. Gernot Aigner, Damaschkestraße 13, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 29. September 2014 gegen die Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. September 2014 betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012, Umsatzsteuerfestsetzung für 3/2013 (wirkt gegen den USt-Jahresbescheid 2013 vom 25.9.2015) und Umsatzsteuerfestsetzung 3/2014 (wirkt gegen den USt-Jahresbescheid 2014 vom 23.1.2019), Steuernummer *****BF1StNr1*****, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Vorbemerkung

Der Rechtsträger/Verwalter eines Investmentfonds bzw. eines Organismus zur gemeinsamen Veranlagung in Wertpapiere (OGAW) wurde nach dem InvFG 1993 als Kapitalanlagegesellschaft (KAG) und in weiterer Folge nach dem InvFG 2011 als Verwaltungsgesellschaft (Verwges) bezeichnet. Da der hier gegenständliche Zeitraum 2008 bis

2014 in den Geltungsbereich beider Gesetze fällt, wird der Rechtsträger eines OGAW in diesem Erkenntnis allgemein als KAG/Verwges bezeichnet.

Strittig ist, ob die von der ***Bf1*** (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) in den Jahren 2008 bis 2014 an vier KAG/Verwges erbrachten Leistungen zur Ermittlung der für die Einkünftebesteuerung der Fonds-Anteilhaber maßgeblichen Werte (auch als „Steuerrechnung“ bezeichnet) gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 (in Umsetzung des Art. 135 Abs. 1 lit. g MwStSystRI) steuerfrei sind.

Dazu ist klarstellend festzuhalten, dass die Bf durch einen Hauptversammlungsbeschluss vom 3.7.2014 gem. §§ 239ff AktG formwechselnd von einer AG in eine GesmbH umgewandelt wurde. Im Firmenbuch war aber bis 30.9.2014 der alte Firmenwortlaut mit dem Zusatz AG eingetragen. Die hier bekämpften Bescheide vom 9.9.2014 ergingen daher auch noch an die AG. Dazu ist festzuhalten, dass im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften grundsätzlich mit ihrer Firma zu bezeichnen sind. Bei einer bloß formwechselnden Umwandlung (wie nach §§ 239ff AktG) bleibt das Rechtssubjekt auch grundsätzlich bestehen. Überdies wäre selbst eine unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten unbeachtlich, wenn diese offenbar auf einem Versehen beruht und nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers besteht (Siehe dazu Ritz, BAO⁷, § 93, Tz 6f mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Im Zusammenhang mit der strittigen Frage erging seitens des BFG am 30.1.2020 der Beschluss (RE/5100001/2020), dass dem EuGH die Frage, ob nach der genannten Richtlinienbestimmung auch die von einer KAG/Verwges einem Dritten übertragenen Arbeiten zur Sicherstellung der Besteuerung der Fondseinkünfte beim Anteilhaber unter die steuerfreie „Verwaltung von Sondervermögen“ fällt, zur Vorabentscheidung vorgelegt wird.

Der EuGH entschied mit Urteil vom 17.6.2021 in zwei verbundenen Rechtssachen (EuGH Rs C-58/20, K und EuGH Rs C-59/20 DBKAG), dass die von Dritten an Sondervermögen-Verwaltungsgesellschaften erbrachten Dienstleistungen wie steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilhaber gemäß dem **nationalen** Recht sicherstellen, unter die Befreiung gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. g MwStSystRI fallen, wenn sie eine enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen und ausschließlich für die Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht werden.

Da die zuletzt angeführte Ausschließlichkeit in diesem Verfahren (betraf die Fragestellung in der verbundenen Rs DBKAG) nicht strittig war, muss sich die nach Rn 60 des EuGH-Urteils durchzuführende Prüfung auf die Voraussetzung der engen Verbundenheit mit der Verwaltung von Sondervermögen beziehen.

Nach der Rn 60 dieses Urteiles ist die geforderte enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen gegeben (und vom BFG „namentlich“ zu prüfen), wenn die fraglichen

steuerlichen Arbeiten „Pflichten nach **österreichischem** Recht“ entsprechen, die für die Verwaltung von Sondervermögen spezifisch sind und sich somit von den für andere Veranlagungsarten geltenden Pflichten unterscheiden.

Da das BFG und die Parteien im Vorverfahren (und in der Folge auch im Vorlagebeschluss) den gesetzlichen nationalen Verpflichtungen zur Sicherstellung der Besteuerung der Anteilinhaber nicht die vom EuGH angewandte Bedeutung beigemessen haben, wurde dem EuGH vereinfachend in der Darstellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht mitgeteilt, dass es auch aufgrund bestehender Vertriebskonzessionen Inhaber von Anteilen an den von den österreichischen KAG/Verwges verwalteten Sondervermögen aus Deutschland und in geringem Ausmaß auch aus der Schweiz gab. Im Vorverfahren war dies auch nicht in dieser Klarheit hervorgekommen (siehe unten zum Erörterungstermin vom 17.12.2019) und die von der Amtspartei wiederholt erfolgte Darstellung, dass auch ausländischem Recht unterliegende Fonds verwaltet werden würden, konnte auch so nicht verifiziert werden. Der EuGH ging daher jedenfalls davon aus, dass es lediglich Anteilinhaber gibt, für die nach österreichischem Recht die Pflicht zur Erstellung der steuerlichen Arbeiten besteht. Da der EuGH aber mehrmals im Urteil auch auf die Sicherstellung der Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß **deren nationalem Recht** abstellt, geht das BFG davon aus, dass es zu prüfen hat, ob es nach dem nationalen Recht der Anteilinhaber gesetzliche Pflichten zur Erstellung der Steuerrechnung gibt, die nicht auch für andere Anlagearten gelten und somit spezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen sind.

Wie noch zu zeigen sein wird, hat der EuGH die weiteren von der österreichischen Finanzverwaltung und diversen Stellungnahmen vorgebrachten Zweifel an der Anwendbarkeit der Befreiung sowie insbesondere auch die seitens des BFG aufgeworfenen Zweifel an der Eigenständigkeit der Leistung der Bf nicht geteilt. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit diesen Fragen erfolgt daher in diesem Erkenntnis nicht mehr.

Zur Vermeidung von Wiederholungen und mittlerweile aufgrund des EuGH Urteils weniger bedeutsamen Darstellungen im Vorverfahren wird diesbezüglich grundsätzlich auf die Ausführungen im Vorlagebeschluss des BFG vom 30.1.2020, RE/5100001/2020, und das Urteil des EuGH vom 17.6.2021, in der verbundenen C-58/20 (K) und C-59/20 (DBKAG) verwiesen.

Mittlerweile vertritt auch das BMF (siehe u.a. UStRI-Wartungserlass 2021) die Ansicht, dass Arbeiten im Zusammenhang mit der Meldung steuerrelevanter Daten an die OeKB sofern es sich nicht um allgemeine wirtschaftstreuhandliche Arbeiten (wie zB steuerliche Vertretung, Beratung oder Wirtschaftsprüfung der KAG) handelt, von der Steuerbefreiung erfasst sind.

In diesem Erkenntnis werden im Interesse der leichteren Verständlichkeit nur mehr die für das Verständnis erforderlichen und nach der Entscheidung des EuGH wesentlichen (siehe insbesondere Rn 60 des Urteiles) Umstände, Ausführungen der Parteien und rechtlichen Grundlagen dargelegt.

Die ursprünglich gegen die Festsetzungsbescheide Umsatzsteuer für die Zeiträume 3/2013 und 3/2014 gelten gemäß § 253 BAO gegen die an deren Stelle getretenen Jahresbescheide 2013 und 2014 als eingebracht.

II. Verfahrensgang

1. Verwaltungsbehördliches Verfahren

Anlässlich zweier bei der Bf durchgeführten Außenprüfungen für die Jahre 2007 bis 2011 und für die Jahre 2012 bis 2017 wurde u.a. festgestellt, dass in den gegenständlich strittigen Jahren 2008 bis 2014 nach Ansicht der Betriebsprüfung die Erstellung sogenannter Steuerrechnungen zur Sicherstellung der Besteuerung der Fondseinkünfte bei den Anteilhabern im Auftrag verschiedener inländischer KAG/Verwges unrichtig als gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 steuerfrei behandelt worden seien. Dementsprechend wurden die jährlichen diesbezüglichen Beträge als Bruttobeträge angesehen und die 20%igen Umsätze um den jeweiligen Nettobetrag erhöht, die Gesamtumsätze um die sich ergebende 20%-Differenz (darin war ja der Bruttobetrag als steuerfreier Umsatz erfasst) vermindert und die Vorsteuern aus den allgemeinen Kosten anteilig erhöht. Im Bericht vom 16.7.2014 wird ausführlich die bis dahin ergangene EuGH Judikatur zur Auslagerung einzelner Verwaltungsleistungen angeführt und letztlich die Befreiung für die von der Bf erbrachten steuerlichen Arbeiten abgelehnt, weil Befreiungen als Ausnahmen grundsätzlich eng auszulegen seien, es sich bei der erbrachten Leistung lediglich um die gesetzlich vorgeschriebene Nachweisführung für steuerliche Zwecke der Anteilinhaber handle und dies nicht spezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen sei und letztlich die Erstellung der Steuerrechnung für sich alleine keine im Großen und Ganzen eigenständige Verwaltungsleistung sei. Es fehle im Ergebnis an der vom EuGH geforderten Eigenständigkeit und Spezifität der Leistung.

Im Bericht für die Jahre 2012 bis 2017 wird im Wesentlichen auf den Bericht vom 16.7.2014 verwiesen.

Dieser Feststellung der Betriebsprüfung folgend ergingen am 9.9.2014 die USt-**Jahresbescheide** für 2008 bis 2012 sowie die Festsetzungsbescheide 3/2013 und 3/2014. Am 25.9.2015 erging der Jahresbescheid 2013 und am 23.1.2019 der Jahresbescheid 2014, welche ebenfalls der Feststellung der Betriebsprüfung folgten.

Gegen die am 9.9.2014 ergangenen Bescheide ging am 2.10.2014 eine **Beschwerde** vom 29.9.2014 ein, welche auch als gegen die Jahresbescheide 2013 und 2014 eingebracht gilt. In dieser Beschwerde wurde auch die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Begründend wurde ausgeführt: Die nach § 186 Abs. 2 Z 2 InvFG 2011 iVm § 198 Abs. 2 Z 4 InvFG 2011 bzw. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 bestehende gesetzliche Verpflichtung zum Nachweis der Bemessungsgrundlage und Höhe der KEST (Meldung der steuerrelevanten Daten) sei von den KAG/Verwges an die Bf ausgelagert worden. Ebenso sei die nach § 5 deutsches

InvStG angeordnete Ermittlung der steuerlichen Angaben für deutsche Anteilhaber übertragen worden. In Deutschland seien die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen fristgerecht im elektronischen Bundeanzeiger zu veröffentlichen. (Anm. d. Ri.: Hinsichtlich der ebenfalls in der Beschwerde erwähnten Anteilhaber aus der Schweiz wurden keine weiteren Angaben hinsichtlich einer in der Beschwerde behaupteten Verpflichtung zur Meldung steuerrelevanter Daten gegeben.) Nach der Wiedergabe zahlreicher Aussagen des EuGH in den Urteilen zur Rs Abbey National und Rs GfBk kommt die Bf zu dem Zwischenergebnis, dass eine ausgelagerte Tätigkeit dann befreit sein müsse, wenn diese eine Verwaltungstätigkeit ersetze, die eine enge Verbindung zu einer grundsätzlich von der KAG/Verwges zu erbringenden Tätigkeit aufweise und die erbrachte Dienstleistung eine abgrenzbare nicht bloß unwesentliche Verwaltungstätigkeit darstelle.

Die KAG/Verwges sei jedenfalls verpflichtet, jene ertragsteuerlich relevanten Werte zu ermitteln und zu veröffentlichen, die als Besteuerungsgrundlage auf Ebene der Anteilhaber dienen, könne diese Leistungen aber auch auslagern. Bei der Ermittlung der Steuerrechnung und der Meldung der steuerrelevanten Werte handle es sich um eine wesentliche und fondsspezifische Tätigkeit. Ebenso handle es sich um eine hinreichend eigenständige Tätigkeit.

Am 25.9.2015 erging der USt-Jahresbescheid 2013 und am 23.1.2019 für das Jahr 2014. In den gegen diese Bescheide eingegangenen ergänzenden Schriftsätzen (von der Bf als Beschwerde bezeichnet) vom 15.10.2015 (für 2013) und vom 18.2.2019 (für 2014) wurde jeweils auf die Begründung der ursprünglichen Beschwerde vom 29.9.2014 verwiesen.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 8.1.2016** (mit gesonderter Begründung) als unbegründet abgewiesen, weil die von der Bf erbrachten Leistungen nicht in kumulativer Weise die geforderten Kriterien der Wesentlichkeit, der Spezifität und der Eigenständigkeit in Bezug auf die Verwaltung von Sondervermögen aufweisen würden. Auch die geringe Höhe des Entgeltes für die einzelnen Leistungen spreche für die Erbringung bloß untergeordneter Dienstleistungen. Im Übrigen werde auf die Ausführungen im Prüfbericht verwiesen.

Die Bf brachte dagegen am **29.1.2016 einen Vorlageantrag** ein, in dem auch die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt wurde.

2. Verwaltungsgerichtliches Vorverfahren, Vorlagebeschluss

Die gegenständlichen Beschwerden wurden dem BFG mit Bericht vom 4.2.2016 vom damals zuständigen Finanzamt unter Verweis auf die Ausführungen im BP-Bericht und der BVE zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund einer Änderung des Personalstandes des BFG wurde die Beschwerde dem nun zuständigen Richter im Mai 2019 zur Erledigung zugeteilt.

Der Richter teilte dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bf in einem Mail vom 2.7.2019 seine damalige vorläufige Rechtsansicht mit, nach der u.a. insbesondere die Sicherstellung der gesetzeskonformen Besteuerung der Anteilhaber keine spezifische Funktion für die Veranlagung der beim Publikum beschafften Gelder in Wertpapieren für gemeinsame Rechnung habe und somit für die Verwaltung von Sondervermögen auch nicht wesentlich sei. Ebenso wurde den steuerlichen Vertretern der Bf in einem weiteren Mail des Richters vom 30.7.2019 zur Vorbereitung auf eine Besprechung ausführlich der damalige Stand des Verfahrens und die vorläufige rechtliche Beurteilung des Richters mitgeteilt.

In dieser Besprechung vom 31.7.2019 konnte abgeklärt werden, dass im gegenständlichen Fall Leistungen ausgelagert wurden, die zu den ureigenen Aufgaben einer KAG/Verwges gehören, welche aber ausgelagert werden dürfen. Die Aufgaben, welche gesetzlich von vornherein einer Depotbank obliegen (siehe EuGH Rs Abbey National) können dagegen gar nicht ausgelagert werden. Es wurde auch vereinbart, dass die Bf den maßgeblichen Sachverhalt und rechtlichen Hintergrund mit Hinweisen auf die einschlägigen rechtlichen Bestimmungen nochmal schriftlich darlegt. Insbesondere sollte auch dargestellt werden, dass es sich bei der fraglichen Erstellung der Steuerrechnung um keine spezifische Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhanders sondern um eine spezifische Fonds-Tätigkeit handle.

Dieser Vereinbarung kam der steuerliche Vertreter mit einem ausführlichen Schreiben vom 16.8.2019 unter Beilage exemplarischer Steuerrechnungen und Rechenschaftsberichte des Fonds nach. Die Angaben in diesem Schreiben führten u.a. zu den zwischen den Parteien unstrittigen Sachverhaltsannahmen, Abläufen zur Erstellung der Steuerrechnung und Rechtsgrundlagen, wie sie in den Absätzen 5 bis 13 des Vorlagebeschlusses geschildert werden. Nach einer nochmaligen Darstellung der bis dahin ergangenen Judikatur zur befreiten ausgelagerten Verwaltungsleistung kommt die Bf zu dem Schluss, dass die spezielle Form der Erstellung der Steuerrechnung und der Ermittlung der zu meldenden Daten nur im Investmentfondsbereich bestehe. Weder im Bereich anderer Anlageformen noch in der steuerlichen Beratung sei eine vergleichbare Tätigkeit anzufinden. Sehr häufig werde diese für die Verwaltung von Sondervermögen spezifische Tätigkeit auch von Kreditinstituten wahrgenommen (nach den angeführten Beispielen würde dies bei drei beispielhaft angeführten Instituten jeweils für mehrere Hundert bis Tausende Fonds zutreffen), weshalb keinesfalls eine für einen Wirtschaftstreuhanders spezifische Tätigkeit vorliege. Daran ändere auch nichts, dass die Bf die Aufgaben zur Erstellung der Steuerrechnung nur im Innenverhältnis übernommen hätte und die gesetzlich vorgeschriebene Meldung an die OeKB durch die KAG/Verwges selbst erfolgt sei. Eine im untergeordnetem Ausmaß erfolgte Mitwirkung der KAG/Verwges sei jedenfalls nicht nachteilig.

Die genannten Unterlagen wurden mit Mail vom 2.9.2019 dem Amtsvertreter zur Stellungnahme übermittelt, welche dem BFG in der Folge am 7.11.2019 übermittelt wurde.

In der Stellungnahme wird nach dem Verweis auf die Ausführungen im BP-Bericht und der BVE insbesondere und ausführlich anhand der Darstellung der Aufgabenteilung zwischen der Bf und der auftragserteilenden KAG/Verwges iZm der Steuerrechnung und der Meldung der steuerrelevanten Daten argumentiert, dass somit nicht eine im Großen und Ganzen eigenständige Leistung sondern bloße einzelne Hilfsleistungen erbracht worden seien. Da der EuGH (siehe Rn 43 und Schlussbemerkung im Leitsatz „unter die Steuerbefreiung fallen,....., auch wenn sie nicht vollständig ausgelagert sind“) dieser in den Absätzen 14 und 15 des Vorlagebeschlusses dargestellten Argumentation der fehlenden Eigenständigkeit eindeutig nicht gefolgt ist, unterbleibt hier eine weitere Darstellung der Ausführungen des Finanzamtes.

Beim folgenden Erörterungstermin vom 17.12.2019 wurde (irrtümlich, wie sich mittlerweile herausstellte) zwischen dem Richter und beiden Parteien einvernehmlich festgehalten, dass vernachlässigt werden könne, dass es auch Anteilhaber aus Deutschland und der Schweiz gab. Man war davon ausgegangen, dass im Wesentlichen immer tatsächlich vergleichbare Leistungen zu erbringen waren und die rechtlichen Grundlagen dafür letztlich nicht ausschlaggebend seien.

Weitere Erörterungen betrafen die konkreten Abläufe bei der Erstellung der Steuerrechnung und der Meldung an die OeKB.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bf wurde insbesondere auch auf die Bestimmung des § 30 Abs. 4 InvFG 2011 verwiesen, nach der die KAG/Verwges einem Anleger alle Informationen zur Verfügung stellen müsse, damit dieser seinen steuerrechtlichen Pflichten nachkommen könne.

Die weiteren Ergebnisse des Erörterungstermins fanden in den Vorlagebeschluss des BFG, auf den auch in diesem Zusammenhang verwiesen wird, Eingang oder betrafen wiederum Fragen (wie zB. den Grad der geforderten Eigenständigkeit), welche nach dem EuGH Urteil keine Bedeutung mehr haben.

Am 7.1.2020 wurde den Parteienvertretern ein Entwurf des beabsichtigten Vorabentscheidungsersuchens mit dem Ersuchen, eventuelle Änderungsvorschläge insbesondere auch iZm der als unstrittig bezeichneten Darstellung des Sachverhaltes zu übermitteln. Der steuerliche Vertreter wurde zudem um Stellungnahme zur Ansicht des Richters ersucht, dass es sich bei einem Ersuchen um Vorabentscheidung um einen verfahrensleitenden Beschluss und keine Entscheidung in der Sache handle, sodass die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat nicht erforderlich seien.

Mit Schreiben vom 29.1.2020 wurde dann aber der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat doch zurückgenommen.

Am 30.1.2020 hat das BFG beschlossen, dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: Ist Art 135 Abs. 1 lit g der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass unter

dem Begriff der „Verwaltung von Sondervermögen“ auch die von der Verwaltungsgesellschaft einem Dritten übertragenen steuerlichen Agenden zu verstehen sind, die darin bestehen, die gesetzeskonforme Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilhaber sicherzustellen ? Hinsichtlich der Details der Leistungserbringung und der rechtlichen Ansichten der Parteien und des vorlegenden Gerichtes wird auf den Vorlagebeschluss zur Zahl RE/5100001/2020 verwiesen.

3. Urteil des EuGH 17.6.2021, verbundene Rs C-58/20, K und C-59/20, DBKAG

Der EuGH entschied (EuGH vom 17.6.2021, verbundene Rs C-58/20 und C-59/20) über das Ersuchen des BFG und führte im Wesentlichen zu den hier maßgeblichen Fragen aus:

32 Somit fallen die von einem außenstehenden Verwalter erbrachten Verwaltungsdienstleistungen grundsätzlich unter Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie (Urteil vom 4. Mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, Rn. 69).

33 Die von einem außenstehenden Verwalter erbrachten Dienstleistungen können jedoch nur dann als steuerbefreite Umsätze im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft werden, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Verwaltung von Sondervermögen erfüllen soll (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

In den Rz 35 bis 39 führt der EuGH aus, dass, auch wenn Befreiungen grundsätzlich eng auszulegen seien, eine Auslegung der Befreiungsbestimmung, welche Kleinanlegern den Zugang zum Wertpapiermarkt eröffnen soll, nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und dem Ziel der Befreiung dieser Befreiung nicht die Wirkung nehmen darf.

Zur geforderten Eigenständigkeit:

40 Daher würde eine Auslegung der Voraussetzung der „Eigenständigkeit“, wonach eine für die Verwaltung von Sondervermögen spezifische und wesentliche Dienstleistung vollständig ausgelagert sein müsste, damit die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung greift, die praktische Wirksamkeit der Möglichkeit der Steuerbefreiung für eine solche Leistung einschränken, wenn diese von einem Dritten erbracht wird.

.....

43 In der Rechtssache C- 58/20 (Anm. d. Ri: „K“) ist es vorliegend, um festzustellen, ob die von K an die betreffenden Verwaltungsgesellschaften erbrachten Dienstleistungen wie die Leistungen zur Ermittlung der für die Einkünftebesteuerung der Fonds-Anteilhaber

maßgeblichen Werte unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung fallen, Angelegenheit des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob diese Dienstleistungen als für die Tätigkeit der Verwaltung von Sondervermögen spezifisch und wesentlich anzusehen sind. **Dass es Sache der Verwaltungsgesellschaften ist, ausgehend von den Berechnungen eines Dritten die standardisierten Meldungen zu erstellen und sie an die Meldestelle zu übermitteln, ist für sich genommen nicht ausschlaggebend dafür, ob solche Dienstleistungen unter diese Befreiung fallen.**

Leitsatz zur Eigenständigkeit: Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass von Dritten an Sondervermögen-Verwaltungsgesellschaften erbrachte Dienstleistungen wie steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen,unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen, wenn sie eine enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen und ausschließlich für die Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht werden, **auch wenn sie nicht vollständig ausgelagert sind.**

Zur geforderten Spezifität und Wesentlichkeit

.....

49 Für die Feststellung, ob die von einem Dritten an eine Verwaltungsgesellschaft erbrachten Leistungen unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung fallen, ist nämlich zu ermitteln, ob die von diesem Dritten erbrachte Dienstleistung **eine enge Verbindung mit der der Verwaltungsgesellschaft eigenen Tätigkeit aufweist, die bewirkt, dass sie die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Verwaltung von Sondervermögen erfüllt** (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. März 2013, GfBk, C- 275/11, EU:C:2013:141, Rn. 23).

50 *Insoweit erfasst der Begriff „Verwaltung“ von Sondervermögen im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur die Verwaltung von Anlagen, die die Auswahl und die Veräußerung der Vermögensgegenstände einschließt, die Gegenstand dieser Verwaltung sind, sondern auch Verwaltungs- und Buchführungsleistungen wie die Ermittlung des Betrags der Einkünfte und des Preises der Anteile oder Aktien an dem Fonds, die Bewertung des Vermögens, die Buchführung, die Vorbereitung der Erklärungen über die Verteilung der Einkünfte, die Lieferung von Angaben und Unterlagen für die regelmäßig zu veröffentlichenden Abschlüsse und die Steuererklärungen, Statistiken und Mehrwertsteuererklärungen sowie die Vorbereitung der Voraussagen über die Erträge (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. März 2013, GfBk, C- 275/11, EU:C:2013:141, Rn. 27).*

51 *Dagegen fallen Leistungen, die etwa nicht für die Tätigkeit eines Fonds, mit dem Sondervermögen verwaltet wird, spezifisch sind, sondern jeder Anlageart innewohnen, nicht*

unter diesen Begriff „Verwaltung“ von Sondervermögen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Dezember 2015, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, Rn. 78).

52 Somit fallen von einem Dritten an eine Verwaltungsgesellschaft erbrachte Verwaltungs- und Buchführungsleistungen wie steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen, **soweit sie eine enge Verbindung mit der Tätigkeit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen**, unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung.

Die Rn 53 bis 57 betreffen die Rs DBKAG.

58 Aus dem Vorstehenden folgt daher, dass Dienstleistungen wie **steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen**, unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung fallen, **wenn sie eine enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen und ausschließlich für die Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht werden**.

59 Vorliegend ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Dienstleistungen, die den in den Ausgangsverfahren betroffenen Verwaltungsgesellschaften von K und SC erbracht werden, diese Voraussetzungen erfüllen.

60 **Konkret wird das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-58/20 (Anm. d. Ri.: „K“) namentlich prüfen müssen, ob die von K erledigten steuerlichen Arbeiten Pflichten nach österreichischem Recht entsprechen, die für Sondervermögen spezifisch sind und sich somit von den für andere Arten von Investmentfonds vorgesehenen Pflichten unterscheiden**.

62 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass von Dritten an Sondervermögen-Verwaltungsgesellschaften erbrachte Dienstleistungen wie steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen,unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen, wenn **sie eine enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen und ausschließlich für die Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht werden, auch wenn sie nicht vollständig ausgelagert sind**.

Folgende Zweifel und Bedenken (neben den aufgeworfenen Fragen zur Eigenständigkeit der fraglichen Leistung) des vorlegenden Gerichtes, des Finanzamtes, der Kommission, der Republik Österreich sowie der Hellenischen Republik in deren Stellungnahmen hat der EuGH nicht geteilt bzw. gar nicht aufgegriffen:

- Neben der grundsätzlichen Frage der Eigenständigkeit der hier zu beurteilenden Leistung könne die geforderte Eigenständigkeit auch daran scheitern, dass lediglich untergeordnete Vorleistungen erbracht werden.
- Es könne eine ausgelagerte Leistung für die Verwaltung von Sondervermögen nur dann spezifisch sein, wenn sich diese unmittelbar auf die finanzielle Situation des Fonds auswirkt (auf den Bestand der Aktiva und Passiva des Fonds; Portfolioverwaltung im engeren Sinn).
- Wenn berufstypische Leistungen von Wirtschaftstreuhandern oder vergleichbarer Berufsgruppen vorliegen, könnten diese nicht spezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen sein.
- Wenn eine Tätigkeit lediglich auf die gesetzeskonforme Besteuerung der Erträge der Anteilhaber abzielt, könnte diese Zielsetzung unspezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen sein.
- Wenn sich der Umfang der Verantwortlichkeit des Leistungserbringers nicht auch auf die wesentlichen Funktionen der Verwaltung von Sondervermögen (im engeren Sinn) sondern lediglich auf nicht spezifische Funktionen erstreckt, könnte es an der geforderten Spezifität mangeln.

4. Fortgesetztes verwaltungsgerichtliches Verfahren

In einer ersten Reaktion auf das Urteil des EuGH teilte der steuerliche Vertreter am 21.6.2021 mit, dass die Forderung des EuGH in Rn 60 erfüllt sei, da sich die von der Bf erbrachten Leistungen ausschließlich auf inländische OGAW und AIF, welche Sondervermögen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 seien, bezogen hätten. Ein inländischer Kapitalanlagefonds könne nach InvFG 1993 und InvFG 2011 nur ein Investmentfonds im Sinn der beiden InvFG sein. Für andere Arten von Investmentfonds im Sinn anderer Formen der kollektiven Vermögensanlage (zB über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft) seien keine vergleichbaren steuerlichen Pflichten vorgesehen.

Ergänzend ist eine Anmerkung des steuerlichen Vertreters der Bf, der bei der mündlichen Verhandlung vorm EuGH die Interessen der Bf vertreten hat, in seinem Beitrag in SWK 2021, 1097 von Bedeutung: Da die österreichische Regierung iRd mündlichen Verhandlung angegeben hätte, dass es sich bei den steuerlichen Vorschriften für Investmentfonds um keine spezifischen Vorschriften handeln würde, dies aber nicht näher dargelegt werden hätte können, hätte der EuGH dem BFG die Überprüfung nach Rn 60 aufgetragen.

Am 1.7.2021 erging ein Schreiben an das seitens der Finanzverwaltung neu zuständige Finanzamt für Großbetriebe (FAG) mit der Bitte um Stellungnahme zu den Ausführungen des Richters.

Zunächst wurde darauf hingewiesen, dass nach dem Urteil die Befreiung aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes und des Zwecks der Befreiung so weit als möglich anzuwenden sei und

das Kriterium der Eigenständigkeit zumindest in diesem Fall keine Rolle mehr spiele. Dem FAG wurde auch mitgeteilt, welche Zweifel der öst. Finanzverwaltung nach dem Urteil keine Bedeutung hätten. Nach der Darstellung der Ansichten des steuerlichen Vertreters wurde eine beabsichtigte Stattgabe in den Raum gestellt.

Die Stellungnahme des FAG langte (urlaubsbedingt nach mehreren Fristverlängerungen) am 15. 10. 2021 beim BFG ein. Aus der in Rn 60 des Urteils aufgezeigten Prüfungsanordnung und aufgrund der offensichtlich auch nach Schweizer und Deutschen Normen erstellten Steuerrechnungen müsste auch hinsichtlich dieser Normen eine Prüfung iSd Rn 60 vorgenommen werden. Ebenso sei nicht ausgeschlossen, dass Steuerrechnungen auch bezüglich Fonds erbracht wurden, die kein Sondervermögen iSd UStG 1994 darstellen würden. Wiederholt wurde auch der Einwand, dass es sich bei den Ermittlungs- und Meldepflichten des InvFG um berufstypische Tätigkeiten von steuerlichen Vertretern handle, die diesen ex lege vorbehalten seien. Es würden somit gar keine ausgelagerten Leistungen, die üblicherweise von der KAG/Verwges selbst zu erbringen wäre, vorliegen. Es sei daher fraglich, ob ein steuerlicher Vertreter bezogen auf diese ex lege ihm vorbehaltenen Tätigkeiten als „außenstehender“ Verwalter iSd EuGH Urteils anzusehen sei.

In seiner Gegenäußerung vom 20.10.2021 dazu führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, dass die fraglichen Leistungen an vier (konkret genannte) KAG/Verwges erbracht worden seien und sich ausschließlich auf OGAW und AIF bezogen hätten, die nach österreichischem Recht aufgelegt worden seien. Die Leistungen bezüglich Deutschland und der Schweiz hätten sich auf diese Fonds bezogen, da es eine Vertriebszulassung für diese Länder gegeben hätte.

Im Zusammenhang mit der Terminfindung für einen neuerlichen Erörterungstermin wurde den Parteien vom Richter am 28.10.2021 eine Diskussionsgrundlage mit den wesentlichen bisherigen Aussagen der Parteien zu den entscheidungserheblichen Fragen übermittelt. Unter anderem wurde der Amtspartei mitgeteilt, dass nach § 186 InvFG 2011 die Verwaltungsgesellschaft der Meldestelle die steuerrelevanten Daten durch einen steuerlichen Vertreter zu übermitteln habe. Als steuerlicher Vertreter könne nur ein inländischer Wirtschaftstreuhandler oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare Qualifikationen nachweise. In der Praxis erfolge (nach dem im Vorlagebeschluss unstrittig dargestellten Sachverhalt) die Meldung an die OeKB auch durch die Verwaltungsgesellschaft selber (als Person mit vergleichbaren Qualifikationen). Es sei daher vermutlich nicht so, dass die Erstellung der Steuerrechnung eine Tätigkeit sei, die jedenfalls einem Wirtschaftstreuhandler ex lege vorbehalten sei und daher gar nicht als eine Leistung der Verwaltungsgesellschaft ausgelagert werden könne.

Der sodann für 6.12.2021 terminisierte Erörterungstermin wurde in der Folge aufgrund des mittlerweile verordneten „Lockdowns“ im Einvernehmen mit den Parteien auf 12.1.2022 vertagt. Dabei wurde seitens des Richters auch kommuniziert, das eventuell auch eine Lösung

ohne Erörterungstermine möglich erscheine. Wie sich mittlerweile eindeutig und unstrittig herausgestellt hätte, gehe es nicht um rechtliche Bestimmungen für ausländische Fonds bzw KAG/Verwges sondern ausschließlich um den Nachweis, dass auch (für Österreich ist dies mittlerweile zwischen den Parteien aufgrund der eindeutigen Bestimmungen des InvFG 1993 und InvFG 2011 unstrittig) in Deutschland und der Schweiz die Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerrechnung zur Sicherstellung der Besteuerung der Fondseinkünfte bei den Anlegern ausschließlich für die Verwaltung von Sondervermögen und nicht auch für andere Anlageformen gelte.

Der steuerliche Vertreter der Bf übermittelte daraufhin mit Mail vom 26.11.2021 Unterlagen, welche die steuerrechtlichen Grundlagen für die Ermittlungs- und Veröffentlichungspflichten iZm den Erträgen der Anteilhaber in Deutschland und der Schweiz darlegen sollten.

Nach dem übermittelten dt. Investmentsteuergesetz (in Kraft bis Ende 2017) und einem umfangreichen Informationsschreiben des dt. Bundesministerium für Finanzen vom 18.8.2009 bestehen in Deutschland durchaus mit den österreichischen Vorschriften vergleichbare Vorschriften für aus deutscher Sicht ausländische KAG/Verwges zur Ermittlung und Veröffentlichung der steuerrelevanten Werte zur Sicherstellung der Besteuerung bzw der Steuerfreistellung/Anrechnung je nach Regelung im anzuwendenden DBA (insbes. §§ 4 und 5 des dt InvStG).

Hinsichtlich vergleichbarer Vorschriften für die Anteilhaber in der Schweiz wurde lediglich ein Kreisschreiben der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.11.2017 vorgelegt, aus dem sich aber weder die konkret anzuwendende tatsächliche gesetzliche Grundlage noch die Vergleichbarkeit mit den österreichischen Bestimmungen einwandfrei ergibt. Da auch der Unterschied zwischen den dort angeführten offenen und geschlossenen Formen der kollektiven Anlageformen nicht erläutert wird, kann auch nicht festgestellt werden, ob die maßgeblichen Bestimmungen nur für die Verwaltung von Sondervermögen im Sinn der EuGH Judikatur oder auch für andere Anlageformen gilt. Unter Punkt 3.5. der vorgelegten Unterlage werden allerdings Anforderungen an das Reporting von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen für Schweizer Einkommensteuerzwecke und Vorschriften zur Feststellung des steuerbaren Ertrages pro Anteil angeführt. So ist auch angeführt, dass im Fall der erteilten Vertriebszulassung in der Schweiz zu prüfen sei, ob die erstellte Jahresrechnung den „Vorschriften von KAG/KKV/KKV-FINMA, insbes. Art. 79 Absatz 4 KKV-FINMA entspricht.“ Wenn dies bejaht werden kann, würde für Schweizer Ertragsteuerzwecke die Einreichung eines Jahresberichtes mit einem Hinweis auf das Einhalten der Reportingvorschriften genügen.

Ebenfalls am 26.11.2021 teilt das FAG mit, dass es sich nach den Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf bei den Empfängern der hier fraglichen Leistungen ausschließlich um inländische KAG/Verwges gehandelt habe und diese auch ausschließlich Investmentfonds iSd InvFG und keine anderen Vermögensmassen verwalten dürften. Auch die Steuerrechnungen

für ausländische Anleger würden ausschließlich iZm österreichischen Investmentfonds iSd InvFG erstellt werden. Diese müssten nach dem Recht der jeweiligen Staaten, für die es eine Vertriebskonzession gebe, erstellt werden. Es sei vereinbart worden, dass seitens der Bf näher vereinbarte Unterlagen vorzulegen seien.

Ebenso wurde mitgeteilt, dass sich nach Ansicht des FAG aus Punkt 2.4. des Schweizer Kreisschreibens über die bestehenden Meldepflichten ein wesentlicher Unterschied zur österreichischen Rechtslage ergebe, weil in der Schweiz offenbar eine Meldung erfolgen könne, während diese in Österreich erfolgen müsse.

Anm. d. Ri.: Die Ausführungen in 2.4. beziehen sich auf eine Schweizer Verrechnungssteuer. Unter Punkt 3.3. zu den ausländischen kollektiven Kapitalanlagen heißt es: Die Erträge von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen unterliegen nicht der Verrechnungssteuer. Insofern dürfte Punkt 2.4. hier keine Bedeutung haben. Hier dürfte ausschließlich Punkt 3.5. von Bedeutung sein. Der Amtsvertreter stimmte dieser Ansicht in einem Telefonat mit dem Richter zu.

Am 29.11.2021 wurde den Parteienvertretern mitgeteilt, dass nach Ansicht des Richters hinsichtlich der deutschen Rechtslage durchaus eine Vergleichbarkeit mit der österreichischen Rechtslage gegeben sein dürfte, dies aber für die Situation in der Schweiz nicht zutreffe. Hier müssten wahrscheinlich weitere Nachweise nach dem Schweizer KAG erbracht werden. Weiters wurde der steuerliche Vertreter der Bf um Stellungnahmen zu den Ausführungen des Richters im mitgesandten Anhang sowie um Beantwortung der dort gestellten Fragen ersucht. Im erwähnten Anhang wurden nochmals die wesentlichen Rn aus dem Urteil des EuGH wörtlich angeführt und insbesondere aus Rn 60 und dem Leitsatz des Urteils der Schluss gezogen, dass steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß deren nationalem Recht sicherstellen, unter die Steuerbefreiung fallen würden, wenn diese gesetzlichen Pflichten nach dem nationalen Recht der Anteilinhaber, welche nur für die Verwaltung befreiter Sondervermögen und nicht auch für andere Arten von Investmentfonds gelten, entsprechen.

Es sei davon auszugehen, dass die steuerlichen Arbeiten ausschließlich für Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen bei den Leistungsempfängern erbracht werden, da die leistungsempfangenden inländischen vier KAGs (**1**, **2**, **3** und **4**.) nach ihren jährlichen Jahresberichten ausschließlich derartige Verwaltungen ausgeführt hätten.

Lediglich die enge Verbindung der fraglichen steuerlichen Arbeiten mit dieser Verwaltung von Sondervermögen sei durch den Nachweis iSd Rn 60 des EuGH Urteiles zu erbringen. Der EuGH gehe in Rn 60 („Konkret wird das BFG prüfen müssen...“) davon aus, dass im Fall des Bestehens spezifischer Normen für die Erstellung der Steuerrechnung für Anteilinhaber befreiter Fonds-Verwaltungen die geforderte enge Verbindung erfüllt sei und die Erstellung der Steuerrechnung in diesen Fällen nicht jeder Anlageart innewohne.

Der steuerliche Vertreter der Bf übermittelte mit Mail vom 2.12.2021 beispielhaft mehrere von der Bf erstellte Steuerrechnungen gem. § 5 deutsches InvStG, welche nach den Angaben im Mail auch im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht worden seien.

Hinsichtlich der Schweizer Steuerrechnungen wurde mitgeteilt, dass diese von WTH-CH erstellt und von der Bf lediglich ohne eigene Leistungserbringung „durchfakturiert“ worden seien. Es sei zwar bekannt, dass die Daten auch in der Schweiz zu veröffentlichen seien, nicht bekannt sei aber, ob es vergleichbare Verpflichtungen auch für andere Anlageformen gab.

Nach den vorgelegten Unterlagen handelt es sich um folgende Erlöse: 2008: € 41,58; 2009: € 7.488,62; 2010: 0; 2011: € 14.752; in Summe um € 22.282,20. Diese Ausführungen hinsichtlich der Höhe der Beträge und der erfolgten Veröffentlichung wurden mit übermittelten Unterlagen belegt.

Mit einem weiteren Mail vom 6.12.2021 versuchte der Richter auf der Grundlage einer Zusammenfassung des bisherigen Parteivorbringens eine Streitbeilegung ohne Durchführung eines weiteren Erörterungstermines zu erreichen. Demnach bliebe als strittige Frage alleine zu klären, ob es nach dem jeweiligen nationalen Recht der Anteilinhaber eine für die Verwaltung exklusiv geltende gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerrechnung für die Anteilinhaber gebe. Diese Forderung des EuGH sei für die österreichischen und nach der auch für Deutschland geltenden vergleichbaren Rechtslage (insbes. § 5 dt. InvStG) auch für deutschen Anleger erfüllt. Wie auch aus den Jahresberichten der vier leistungsempfangenden KAG/VerwGes zu ersehen sei, hätten sich die Leistungen der Bf ausschließlich auf inländische OGAW und AIF, welche Sondervermögen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 seien, bezogen. Ein inländischer Kapitalanlagefonds könne nach beiden InvFG nur ein Investmentfonds nach den InvFG sein. Für andere Arten der kollektiven Vermögensanlage seien keine vergleichbaren steuerlichen Pflichten vorgesehen.

Die von der Bf an die KAG/VerwGes erbrachten Steuerrechnungen für öst. und dt. Anleger seien somit ausschließlich für Zwecke der befreiten Verwaltung von Sondervermögen erbracht worden, weil diese VerwGes im fraglichen Zeitraum ausschließlich befreite Fonds verwalteten bzw. derartige gesetzliche Bestimmungen zur verpflichtenden Erstellung von Steuerrechnungen ausschließlich nach öst. InvFG 1993 und 2011 für die befreite Verwaltung von Sondervermögen gegolten hätten.

Hinsichtlich der Anteilinhaber aus der Schweiz sei dagegen fraglich, ob die Anforderung des EuGH erfüllt ist. Diesbezüglich hätte sich herausgestellt, dass es sich bei den Leistungen der Bf um Besorgungsleistungen gehandelt habe, für die aber die gleichen gesetzlichen Bestimmungen gelten würden wie für die besorgten Leistungen. Falls die Bf der Meinung sei, dass die Befreiung auch für diese Erlöse gelten müsse, müssten näher bezeichnete Nachweise erbracht werden. Falls dies nicht der Fall sei, mögen die Umsätze und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge für die einzelnen Jahre bekannt gegeben werden.

Unter Punkt 7. dieses Mails wurde die Bf ersucht, die Vereinbarungen/Aufträge zur Erstellung von Steuerrechnungen betreffend die deutschen und schweizer Anteilinhaber vorzulegen. Mit

Punkt 8. wurde um Vorlage von den vom FAG geforderten Unterlagen (siehe Mail des FAG vom 26.11.2021) ersucht.

Der steuerliche Vertreter der Bf teilte daraufhin am 7.12.2021 mit, dass in der Schweiz die Nachweiserbringung für steuerliche Werte nicht nur Investmentfonds sondern auch andere Anlageformen betreffe. Da die Forderung des EuGH in Rn 60 bezüglich dieser Leistungen daher nicht erfüllt sei, seien diese Umsätze steuerpflichtig zu behandeln. Die Beträge, welche die Schweiz betrafen, seien deshalb so gering, weil in der Schweiz nur wenige Investmentfonds/Tranchen zugelassen gewesen seien. Nach 2012 sei die Bf dann gar nicht mehr (Anm. d. Ri.: als Besorger) eingebunden gewesen. Als maßgebliche Bemessungsgrundlagen wurden mitgeteilt: Wirtschaftsjahr 2010: 20% Umsatz: € 7.488,62 und Vorsteuern: € 454,94; Wirtschaftsjahr 2012: 20% Umsatz: € 14.752,00 und Vorsteuern: € 849,30. Diese Bemessungsgrundlagen wurden nach der anzuwendenden Istbesteuerung für die jeweiligen Wirtschaftsjahre ermittelt (und nicht wie in einer früheren Mitteilung für die Jahre 2009 und 2011).

Der Richter hat daraufhin den Parteien eine vorläufige Übermittlung der USt-Bemessungsgrundlagen für die strittigen Zeiträume übermittelt und um Stellungnahme ersucht.

Am 12.12.2021 teilte der steuerliche Vertreter der Bf mit, dass die Erlöse iZm den Schweizer Anteilhabern in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2012 angefallen seien.

Der Amtsvertreter führte in seinem Antwort-Mail vom 12.12.2021 aus (tlw. auch nach den ergänzenden telefonischen Erläuterungen), dass das FAG den Ausführungen des Richters grundsätzlich zustimmen würde, sofern nachgewiesen sei bzw. werde, dass die leistungsempfangenden KAG/Verwges nicht auch nicht begünstigtes Vermögen verwaltet haben und Teile der steuerfrei verrechneten Erlöse auf freiwillig (ohne gesetzliche Verpflichtung) erstellte Steuerrechnungen für Inhaber an Anteilen von nicht begünstigtem Vermögen entfallen. Dies würde zwar an der Steuerfreiheit der nach der gesetzlich normierten Pflicht erstellten Steuerrechnungen für die Inhaber von Anteilen begünstigten Sondervermögens nichts ändern, aber im Fall von Auslagerungen steuerpflichtiger Verwaltungsleistungen müssten auch die ausgelagerten Leistungen steuerpflichtig bleiben.

Diese Bedenken wurden dem steuerlichen Vertreter der Bf mit Mail vom 20.12.2021 mitgeteilt und um Aufklärung bzw. entsprechende Nachweisführung ersucht. In weiterer Folge wurde vereinbart, dass der Amtsvertreter und die Vertreter der Bf versuchen, die offenen Fragen abzuklären.

Am 22.12.2021 teilte der Amtsvertreter dann mit, dass eine stichprobenweise Überprüfung der Detailunterlagen ergeben hätte, dass die ursprünglichen Bedenken nicht aufrecht gehalten werden. Allerdings würden manche Anmerkungen in der Aufstellung der Umsätze darauf

hinweisen, dass nicht befreite allgemeine steuerliche Beratungsleistungen steuerfrei behandelt worden sein könnten.

Nach einer genauen Überprüfung der verbuchten Beträge unter Mitwirkung der Bf teilte der Amtsvertreter dem Richter am 26.1.2022 telefonisch und am 1.2.2022 schriftlich mit, dass die Überprüfung der von den beschwerdeführenden Parteien dem BFG vorgelegten Detailabrechnungsunterlagen zu den ursprünglich gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit. i UStG 1994 behandelten Umsätzen ergeben habe, dass in geringfügigen, untergeordneten Ausmaß im Rahmen der beauftragten Erstellung der Steuerrechnungen auch andere Leistungen als die Erstellung der Steuerrechnung an die GAG/Verwges erbracht worden seien. Aus den vorhandenen Vermerken der jeweiligen Leistungserbringer*innen könne der Schluss gezogen werden, dass es sich dabei einerseits um andere Leistungen iSd des § 6 Abs 1 Z 8 lit. i UStG 1994 handle, andererseits aber auch Beratungsleistungen erbracht wurden, die steuerpflichtig zu behandeln seien.

Insgesamt handle es sich hierbei um eine Vielzahl kleiner Beträge, deren vollständige Überprüfung, ob im Einzelfall eine sonstigen Leistung iSd des § 6 Abs 1 Z 8 lit. i UStG 1994 oder eine steuerpflichtige Leistung vorliegt, nicht möglich sei.

Die Thematik sei mit einem Vertreter der beschwerdeführenden Partei anhand einzelner Beispiele besprochen worden. Im Rahmen dieser Besprechung sei unter Berücksichtigung der sachverhaltsrelevanten Umstände folgender Ansatz erarbeitet worden: Für jedes beschwerdeanhängige Jahr werde ein Betrag von € 5.000,- aus den bisher steuerfrei behandelten Umsätzen ausgeschieden und als Bruttoentgelt für steuerpflichtige Beratungsleistungen an die KAG/Verwges angesetzt, wobei insoweit eine Vorsteuerkorrektur unterbleibe, da keine unmittelbaren Vorleistungen in Anspruch genommen worden seien. Davon unberührt würden die vom BFG bereits mitgeteilten Änderungen in Bezug auf die Erstellung der Steuerberechnung Schweiz.

Nach den telefonischen Erläuterungen der Schätzung durch den Amtsvertreter anhand der aufliegenden Unterlagen erschien die Schätzung auch dem Richter sachgerecht und im Sinn einer verwaltungsökonomischen Streitbeilegung jedenfalls gerechtfertigt.

Dieses Ergebnis wurde sodann auch dem steuerlichen Vertreter der Bf am 28.1.2022 nochmals schriftlich mitgeteilt. Ebenso wurde eine Aufstellung übermittelt, wie letztlich die Bemessungsgrundlagen aufgrund des Beschwerdeverfahrens abzuändern sein werden und um Überprüfung dieser Zahlen ersucht.

Am 31.1.2022 wurde dem Richter seitens der Bf mitgeteilt, dass die erforderlichen betraglichen Änderungen richtig seien. Am selben Tag wurde per Fax der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Ergänzend zu der ausführlichen Darstellung des einvernehmlich festgestellten Sachverhaltes im Vorlagebeschluss vom 30.1.2020, RE/5100001/2020 legt das BFG folgende -ebenfalls zwischen den Parteien unstrittig festgestellten und vom Richter überprüften- Ergänzungen des Sachverhaltes zu Grunde:

K erbrachte die in diesem Verfahren fraglichen Arbeiten im Zusammenhang mit der Sicherstellung der Besteuerung der Anteilinhaber an KAG/Verwges, die ausschließlich begünstigte Sondervermögen verwalten, auf der Basis von Daten der Depotbank. Die endgültige Meldung an die OeKB erfolgte durch die KAG/Verwges selbst.

Wie der steuerliche Vertreter der Bf mitgeteilt hat, wurden die fraglichen Leistungen an vier (konkret genannte) KAG/Verwges erbracht und haben sich ausschließlich auf OGAW und AIF bezogen, die nach österreichischem Recht aufgelegt wurden. Die Leistungen bezüglich Deutschland und der Schweiz haben sich auf diese Fonds bezogen, da es eine Vertriebszulassung für diese Länder gegeben hat. Seitens dem FAG wurde dazu mitgeteilt, dass keine gegenteiligen Feststellungen getroffen wurden.

In Österreich und Deutschland sehen die einschlägigen nationalen Normen (öst. InvFG 1993 und 2011 und dt. InvStG) eine Verpflichtung zur Ermittlung der steuerrelevanten Werte und deren Meldung an die ÖKB nur für die begünstigte Verwaltung von Sondervermögen vor. Für andere Formen der kollektiven Vermögensverwaltung gibt es Vorschriften in dieser Form nicht.

In der Schweiz gibt es derartige exklusiv nur für die Verwaltung begünstigter Sondervermögen geltende Vorschriften nicht.

Die strittigen Erlöse betreffen bis auf die im Folgenden angeführte Ausnahme die Ermittlung der steuerrelevanten Werte für die Meldung dieser Daten an die ÖKB. Diese Arbeiten sollen die Besteuerung der Fondseinkünfte bei den Anteilinhabern sicherstellen. Ausgenommen davon sind jene geringfügigen Beträge, die auf steuerpflichtige allgemeine Steuerberatungsleistungen entfallen. Diese wurden sachgerecht und im Sinn einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise jährlich einvernehmlich mit einem Betrag von brutto € 5.000,00 geschätzt.

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht

Die maßgebliche Bestimmung der MwStSystRI (RL 2006/112/EG) lautet:

Artikel 135 (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

.....

g) die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen;

Hinsichtlich der vom EuGH zitierten OGAW-Richtlinie wird auf das Urteil des EuGH vom 17.6.2021 verwiesen.

Nationales Recht

Die maßgeblichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994, BGBl 1994/663) lauten in den für den Streitzeitraum geltenden Fassungen:

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

.....

Z 8 lit i) in der im Jahr 2008 geltenden Fassung (BGBl I 2007/24 ab 24.5.2007): 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;

Geändert durch das AbgÄG 2012, BGBl I Nr.112/2012, ab 15.12.2012:

Z 8 lit i) die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentfondsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 77, 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;

Hinsichtlich der vielfach geänderten detaillierten nationalen Bestimmungen des InvFG 1993 (insbesondere § 40 Abs. 2 Z 2) und des InvFG 2011 (insbesondere die §§ 30 Abs. 4, 186 Abs. 2 Z 2, 198 Abs. 2 Z 4) zur Ermittlung der steuerrelevanten Werte und deren verpflichteter Meldung an die OeKB im Interesse einer gesetzeskonformen Besteuerung der Erträge der Anteilhaber wird auf die in den Absätzen 4 – 13 des Vorlagebeschlusses dargestellte und zwischen den Parteien unstrittige zusammengefasste Rechtslage und die darauf beruhende Vorgangsweise verwiesen.

Ebenso ist unstrittig, dass in Deutschland aufgrund des deutschen InvStG (insbesondere dessen § 5) zumindest bis Ende 2017 (Außerkräfttreten des InvStG) eine zu Österreich vergleichbare

Rechtslage gilt. In Österreich und Deutschland entsprechen die von der Bf erledigten Berechnungen der steuerrelevanten Werte den nach österreichischem und deutschem Recht nur für die Verwaltung von Sondervermögen normierten gesetzlichen Pflichten. Für andere Anlageformen gelten diese Verpflichtungen in dieser Form nicht.

Der EuGH führte dazu in seinem Urteil vom 17.6.2021 zusammengefasst aus: Dienstleistungen wie steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen,fallen unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie normierte Befreiung, wenn sie eine enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen aufweisen und ausschließlich für die Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht werden, auch wenn sie nicht vollständig ausgelagert sind.

Das BFG muss prüfen, ob die von K erledigten steuerlichen Arbeiten Pflichten nach dem österreichischem Recht entsprechen, die für Sondervermögen spezifisch sind und sich somit von den für andere Arten von Investmentfonds vorgesehenen Pflichten unterscheiden.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdgabe)

Einleitend ist festzuhalten, dass sowohl die Sachverhaltsfeststellungen, als auch die rechtliche Würdigung und deren Auswirkungen mit den Parteien des Beschwerdeverfahrens einvernehmlich erarbeitet wurde und letztlich unstrittig ist.

Nach ständiger Judikatur des EuGH können nach dem Zweck der Befreiungsbestimmung die von einem außenstehenden Verwalter erbrachten Dienstleistungen grundsätzlich unter die Befreiung fallen, jedoch nur dann, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Verwaltung von Sondervermögen erfüllen soll.

Die ausgelagerte Dienstleistung muss nicht die Portfolioverwaltung im engeren Sinn betreffen, aber sie muss eine enge Verbindung mit der der KAG/Verwges eigenen Tätigkeit aufweisen, die bewirkt, dass sie die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Verwaltung von Sondervermögen erfüllt. Leistungen, die nicht für die Tätigkeit eines Fonds, mit dem Sondervermögen verwaltet wird, spezifisch sind, sondern jeder Anlageart innewohnen, fallen nicht unter den Begriff „Verwaltung“ von Sondervermögen (Rn 49 – 51).

Konkret für die hier fraglichen Arbeiten zur Ermittlung der steuerrelevanten Werte gilt (Rn 58 und 60): Tätigkeiten, die nicht jeder Anlageart innewohnen sondern konkret und ausschließlich für die Verwaltung begünstigter Fonds im nationalen Recht vorgesehen sind, weisen eine ausreichend enge Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen auf. Da es nach dem nationalen österreichischen und deutschen Recht die Vorschriften bezüglich der Ermittlung der

steuerrelevanten Werte und deren Meldung an eine Meldestelle nur für die begünstigte Verwaltung von Sondervermögen und nicht auch für andere Anlageformen gibt, ist diese vom EuGH aufgestellte Voraussetzung hinsichtlich der österreichischen und deutschen Anteilinhaber erfüllt.

Hinsichtlich der Schweizer Rechtslage teilte der steuerliche Vertreter der Bf dagegen mit, dass es in der Schweiz vergleichbare Ermittlungs- und Meldepflichten auch für andere Veranlagungsformen gibt. Für die Arbeiten für schweizer Anteilinhaber ist somit die geforderte enge Verbindung mit der begünstigten Verwaltung von Sondervermögen nicht gegeben.

Wenn der EuGH im Rn 60 auch nur das österreichische Recht anspricht ist doch auf das jeweilige nationale Recht der Anteilinhaber abzustellen. Wie bei der Darstellung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bereits ausgeführt, wurde dem EuGH im Vorlagebeschluss nicht mitgeteilt, dass es auch deutsche und schweizer Anteilinhaber gab. Dieser Umstand war im Vorverfahren weder hinreichend bekannt noch wurde diesem die nun vom EuGH geurteilte Bedeutung beigemessen. In Rn 58 stellt der EuGH auch selbst auf das jeweilige nationale Recht ab.

Zur geforderten Eigenständigkeit entschied der EuGH (Rn, 40, 43 und Leitsatz) zur gegenständlichen Sachlage, dass eine Verwaltungsleistung nicht vollständig ausgelagert sein muss und es für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht schädlich ist, dass es Sache der Verwaltungsgesellschaften ist, ausgehend von den Berechnungen eines Dritten die standardisierten Meldungen zu erstellen und sie an die Meldestelle zu übermitteln.

Neben den Leistungen der Bf zur Sicherstellung der Besteuerung der schweizer Anteilinhaber in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2012 sind auch die Erlöse, welche nach den zwischen den Parteien einvernehmlich getroffenen Feststellungen für allgemeine steuerliche Beratungsleistungen erfolgten, in Höhe von brutto € 5.000,00 jährlich aus den unecht befreiten Umsätzen auszuscheiden und in Höhe von € 4.166,67 mit 20% zu versteuern.

Im Ergebnis fallen an einen Dritten ausgelagerte steuerliche Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilinhaber gemäß dem nationalen Recht der Anteilinhaber sicherstellen, unter die in § 6 Abs. 1 Zi 8 lit. i UStG 1994 vorgesehene Steuerbefreiung, wenn diese nationalen Bestimmungen nur für die Verwaltung von begünstigtem Sondervermögen und in dieser Form nicht auch für andere Anlageformen gelten. Eine vollständige Auslagerung ist dabei nicht erforderlich. Bei der Ermittlung der steuerrelevanten Werte auf der Basis von Daten der Depotbank und der letztlich durch die KAG/Verwges erfolgte Meldung der Daten an die Meldestelle sah der EuGH die geforderte Eigenständigkeit als gegeben.

Die strittigen Umsätze sind somit mit den zwei angeführten Ausnahmen (Arbeiten für schweizer Anteilinhaber, irrtümliche Verbuchungen) unecht steuerfrei zu behandeln. Die aliquot vom Finanzamt angesetzten Vorsteuerabzüge sind rückgängig zu machen. Eine bisher

bescheidmäßig nicht verarbeitete aber aufgrund einer Feststellung einer Folge-Betriebsprüfung für die Jahre 2012 und 2013 erforderliche Vorsteuerkürzung in Höhe von € 1.262,37 bzw € 5.127,00 ist ebenfalls vorzunehmen.

Für das Jahr 2013 wurde seitens der Betriebsprüfung die steuerliche Auswirkung der getroffenen Feststellung in den bekämpften Bescheid mit der Kennzahl 090 (sonstige Berichtigungen) berücksichtigt. In den durch das BFG abgeänderten Bemessungsgrundlagen werden die tatsächlich erforderlichen Verringerungen und Erhöhungen vorgenommen und die Kz 090 auf 0,00 gestellt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch den Richter wurde den Parteien übermittelt und von diesen für richtig beurteilt.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich zwar um ein Erkenntnis, welches für einen Einzelfall auf der Grundlage einer EuGH-Vorabentscheidung ergangen ist, dennoch ist die Rechtsfrage, ob die gesetzliche Verpflichtung zur Ermittlung der steuerrelevanten Werte nach dem nationalen Recht der Anteilinhaber zu beurteilen ist und nach diesem nationalen Recht nur für die begünstigte Verwaltung von Sondervermögen gilt von grundsätzlicher Bedeutung, zu der es noch keine Rechtsprechung des VwGH gibt, weshalb die Revision zuzulassen war.

Linz, am 14. Februar 2022