Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 11. September 2025 [1]

Rechtssache C-472/24

MB „Žaidimų valiuta“
gegen
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Vorabentscheidungsersuchen des Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės [Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiung – Art. 135 Abs. 1 Buchst. e – Verkauf von Spielgold gegen echtes Geld außerhalb des Spiels – Umsätze, die sich auf gesetzliche Zahlungsmittel beziehen – Berechnung der Bemessungsgrundlage – Art. 30b Abs. 2 – Spielgold als Gutschein – Differenzbesteuerung – Art. 315 – Spielgold als Gebrauchtgegenstand“

I. Einleitung

„Nach Golde drängt, am Golde hängt doch alles. Ach wir Armen!“ [2]

1. Der Gerichtshof darf sich hier mit der mehrwertsteuerrechtlichen Betrachtung des Goldhandels in einer ganz neuen Form beschäftigen. Ein Steuerpflichtiger hat es geschafft, eine für ein Online-Computerspiel konzipierte „Währung“, das Spielgold, außerhalb des Spiels „zu vergolden“, indem er es von Spielern ankauft und an Spieler weiterverkauft. Die daraus resultierenden Umsätze waren nicht unerheblich – allein an die Mehrwertsteuer wurde nicht gedacht. Diese soll jetzt nachträglich noch erhoben werden.

2. Der Steuerpflichtige versucht nun, die Finanzverwaltung zu überzeugen, seinen „Goldhandel“ – der mehrwertsteuerrechtlich im Ankauf und dem Verkauf elektronischer Dienstleistungen besteht – entweder als einen steuerfreien „Währungsumsatz“ zu betrachten oder wenigstens das Spielgold als Mehrzweck-Gutschein anzusehen. Dann würden sich erst bei Einlösung des Spielgolds im Spiel steuerrechtliche Folgen zeigen. Jedenfalls soll nur die Gewinnmarge als die Bezahlung für den „Umtausch der Währungen“ besteuert werden.

[1] Originalsprache: Deutsch.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749 bis 1832), Faust. Ein Fragment. Leipzig, 1790, Seite 96. In: Deutsches Textarchiv abgerufen am 08.09.2025 unter https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

3. Damit wird zugleich die interessante Frage aufgeworfen, ob für die Anwendung der sogenannten Margenbesteuerung, die nach dem Wortlaut der einschlägigen Regelung nur den Handel mit Gebrauchtgegenständen erfasst, wirklich noch auf die historische Differenzierung zwischen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen abgestellt werden kann, wenn aufgrund der technischen Entwicklung mittlerweile auch Dienstleistungen wie Waren gehandelt werden. Dies betrifft Gegenstände eines Computerspiels (welche aus mehrwertsteuerrechtlicher Perspektive elektronische Dienstleistungen sind) genauso wie z. B. den Handel mit elektronischen Kunstwerken mittels Non-Fungible-Tokens (NFTs) oder mit Eintrittskarten (die mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls als Dienstleistungen zu betrachten sind).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den rechtlichen Rahmen bildet die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [3] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

5. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

e) Umsätze – einschließlich der Vermittlung –, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken, d. h. Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall sowie Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind“.

6. Art. 30a der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. ‚Gutschein‘ ist ein Instrument, bei dem die Verpflichtung besteht, es als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen und bei dem die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind;

2. ‚Einzweck-Gutschein‘ ist ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen;

3. ‚Mehrzweck-Gutschein‘ ist ein Gutschein, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt.“

[3] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für die Streitjahre 2020 bis 2023 anwendbaren Fassung.

7. Art. 30b Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

„(2) Die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, für die der Lieferer der Gegenstände oder Erbringer der Dienstleistungen einen Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung oder Teil einer solchen annimmt, unterliegt der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 2, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

Wird ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Steuerpflichtigen als dem Steuerpflichtigen, der den gemäß Unterabsatz 1 der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz erbringt, übertragen, so unterliegen alle bestimmbaren Dienstleistungen wie etwa Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen der Mehrwertsteuer."

8. Für den An- und Verkauf von Gebrauchtgegenständen sieht die Richtlinie Sonderregelungen vor. Art. 311 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 definiert Gebrauchtgegenstände und den Wiederverkäufer wie folgt:

„(1) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts folgende Begriffsbestimmungen:

1. ‚Gebrauchtgegenstände' sind bewegliche körperliche Gegenstände, die keine Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten und keine Edelmetalle oder Edelsteine im Sinne der Definition der Mitgliedstaaten sind und die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind;

5. ‚steuerpflichtiger Wiederverkäufer' ist jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt".

9. Art. 313 Abs. 1 dieser Richtlinie regelt:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden auf die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch steuerpflichtige Wiederverkäufer eine Sonderregelung zur Besteuerung der von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielten Differenz (Handelsspanne) gemäß diesem Unterabschnitt an."

10. Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Differenzbesteuerung gilt für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb der Gemeinschaft von einer der folgenden Personen geliefert werden:

a) von einem Nichtsteuerpflichtigen;

…

d) von einem anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, sofern die Lieferung des Gegenstands durch diesen anderen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gemäß dieser Sonderregelung mehrwertsteuerpflichtig ist."

11. Art. 315 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Bemessungsgrundlage im Rahmen der Differenzbesteuerung und lautet:

„Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen nach Artikel 314 ist die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Differenz (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer.

Die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers entspricht dem Unterschied zwischen dem von ihm geforderten Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands."

12. Im 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich dazu:

„Es sollte eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden."

B. Litauisches Recht

13. Nach Art. 28 („Finanzdienstleistungen") Abs. 4 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sind Devisenumsätze (einschließlich des Währungsumtauschs), bei denen auch Einzahlungen in bar angenommen und Auszahlungen vorgenommen werden, Bargeldverwaltung und sonstige, unmittelbar mit Banknoten und Münzen aller Währungen in Zusammenhang stehende Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit.

14. Art. 71 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes legt die litauische Kleinunternehmergrenze bei 45 000 Euro fest.

15. Nach Art. 2 Abs. 22 des Mehrwertsteuergesetzes sind Gegenstände jeder Gegenstand (einschließlich Banknoten und Münzen von numismatischem Interesse) sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und sonstige Energiearten. Ein Computerspeichermedium gilt nicht als Gegenstand, wenn es Software beinhaltet, bei der es sich nicht um Standardsoftware handelt, d. h. Software, die nicht für den Massenverbrauch entwickelt wurde und von Verbrauchern nach der Installation und einer begrenzten Schulung, die für die Ausführung von Standardoperationen oder -funktionen erforderlich ist, nicht eigenständig genutzt werden könnte.

16. Art. 15 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes setzt Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie um und bestimmt, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer das Entgelt (ohne die Mehrwertsteuer selbst) ist, welches der Lieferer von Gegenständen oder der Erbringer von Dienstleistungen oder für seine Rechnung ein Dritter erhält oder erhalten soll.

17. Art. 2 Abs. 13(1), Art. 2 Abs. 7(1) und Art. 9(1) Abs. 3 und 4 des Mehrwertsteuergesetzes setzten die Regelungen zu den Gutscheinen aus den Art. 30a und 30b der Mehrwertsteuerrichtlinie um.

III. Sachverhalt

18. Die „Žaidimų valiuta“ (im Folgenden: Klägerin) – eine Mažoji bendrija (kleine Personengesellschaft mit beschränkter Haftung) – ist im virtuellen „Goldhandel“ tätig. Sie kauft und verkauft „Gold“ aus einem Online-Computerspiel (im Folgenden: Spielgold).

19. Laut der Klägerin könne das Spielgold auf vielfältige Weise verwendet werden. Es könne verwendet werden, um verschiedene Dienstleistungen und Artikel im Spiel zu erwerben, Spielerstatus-Upgrades zu bezahlen, Zugang zu Spielereignissen und Mini-Spielen zu erhalten oder Gold und Artikel aus anderen Spielen zu erwerben. Dies könne alles sowohl von anderen Spielern als auch von verschiedenen Händlern, Vermittlern und über Tauschbörsen erworben werden. Die Kunden seien in der Mehrheit natürliche Personen. Die Klägerin ist in verschiedenen Foren, Gruppen und auf verschiedenen Plattformen wie Facebook, Discord und Skype aktiv, wo viele Menschen Online-Spiele spielten. Es erscheine eine Werbeanzeige, mit der darüber informiert werde, dass Spielgold zum Verkauf stehe, und in der Preise und Kontaktmöglichkeiten angegeben seien.

20. Um Spielgold zu kaufen, kontaktiere der Kunde die Kommunikationsplattformen, gebe die gewünschte Menge an, werde über Preise und Zahlungsmodalitäten informiert und nach der Zahlung an einen bestimmten Ort im Spiel verwiesen, wo der Spieler das Spielgold nach dem Einloggen in das Spiel in Empfang nehmen könne. Um Spielgold zu verkaufen, werde dem Kunden ebenfalls ein Ort im Spiel mitgeteilt, wo nach dem Einloggen in das Spiel und der Übergabe des Spielgolds die Zahlung gemäß den vom Verkäufer angegebenen Zahlungsmodalitäten durchgeführt werde.

21. Bei einer Prüfung stellte die Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Staatliche Steuerinspektion des Bezirks Panevėžys, Litauen, im Folgenden: Finanzverwaltung) fest, dass die Klägerin nicht unerhebliche Einnahmen aus dem Ankauf von Spielgold und dem Weiterverkauf zu einem höheren Preis erziele. Für den fraglichen Zeitraum von 2020 bis 2023 wurden bei ihr Einnahmen aus dem Verkauf von Spielgold in Höhe von 199 580 Euro im Jahr 2021, 163 428 Euro im Jahr 2022 und 52 476 Euro im Jahr 2023 festgestellt.

22. Da der jährliche Gesamtbetrag der Entgelte, die die Klägerin in den letzten zwölf Monaten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit durch den Verkauf von Spielgold erhielt, den Betrag von 45 000 Euro überschritt, entstand für sie die Verpflichtung, Mehrwertsteuer abzuführen. Weil sie dies versäumte, wurde gegen sie mit Bescheid vom 9. Januar 2024 eine Mehrwertsteuerforderung in Höhe von 46 688 Euro (16 270 Euro für 2021, 21 351 Euro für 2022 und 9 067 Euro für 2023) festgesetzt. Zugleich wurde aber auch für das Steuerjahr 2021 ein Verlust von 12 327 Euro und für das Steuerjahr 2022 ein Verlust von 21 843 Euro festgestellt.

23. Die Klägerin wandte sich gegen die Entscheidung der Finanzverwaltung und legte Beschwerde bei der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) ein.

24. Die Klägerin meint, dass die Einnahmen aus dem Verkauf von Spielgold Einnahmen aus dem Handel mit virtuellen Währungen und somit mehrwertsteuerfrei seien. Sollte es keine virtuelle Währung sein, müsse das Spielgold als Mehrzweck-Gutschein anzusehen sein, der nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Jedenfalls könne nicht der Gesamtwert des Umsatzes mit Spielgold

mehrwertsteuerrechtlich als steuerpflichtiger Wert zu behandeln sein. Da sie für den Verkauf von Spielgold keine gesonderte Gebühr berechne, müsse mehrwertsteuerrechtlich der steuerpflichtige Wert in der Differenz zwischen An- und Verkaufspreis des Spielgoldes bestehen.

IV. Vorabentscheidungsverfahren

25. Die Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) hat daraufhin das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende zwei Fragen vorgelegt:

1. Fällt der Verkauf von „Gold“ aus dem Spiel „Runescape“ unter die steuerbefreiten Umsätze nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Ist als Steuerbemessungsgrundlage von Spielgold nach den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie das Gesamtentgelt für den Verkauf von Spielgold oder nur die Differenz zwischen An- und Verkaufspreis anzusehen, wenn der Händler keine gesonderte Gebühr für die Übertragung von Spielgold berechnet?

26. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben nur die Klägerin, Litauen und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

27. Das Vorabentscheidungsersuchen hat die Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen eingereicht. Dies ist eine vorgerichtliche Stelle zur Prüfung von Steuerstreitigkeiten. Ausweislich ihres Namens ist es eine Stelle bei der Regierung, mithin Teil der Exekutive. Ihre Vorlageberechtigung begründet die Kommission für Steuerstreitigkeiten damit, dass der Gerichtshof im Jahr 2010 entschieden hat, dass sie ein vorlageberechtigtes Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV sei.[4] Allerdings hatte der Gerichtshof im Jahr 2000 dies auch bezüglich des Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) so entschieden,[5] was die Große Kammer im Jahr 2020 jedoch korrigiert hat.[6] Das relativiert auch den Hinweis auf die alte Entscheidung zu der litauischen Kommission für Steuerstreitigkeiten aus dem Jahr 2010.

28. Unter Berücksichtigung der Entscheidung der Großen Kammer aus 2020, die sich allerdings auf die spanische Situation bezieht, bestehen vielmehr erhebliche Zweifel an der Vorlageberechtigung einer bei einer Regierung angesiedelten Kommission im Verfahren nach Art. 267 AEUV. Als Teil der Exekutive, die nur in das vorgerichtliche Verfahren eingeschaltet ist, wäre eine solche Kommission nämlich grundsätzlich kein vorlageberechtigtes (unabhängiges) Gericht.[7] Allerdings hat keiner der Beteiligten Zweifel an der Vorlageberechtigung geäußert.

[4] Urteil vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 34 ff.).

[5] Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 39 ff.).

[6] Urteil vom 21. Januar 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, Rn. 55).

[7] Siehe dazu Urteil vom 21. Januar 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, Rn. 72 ff.).

Daher verfügt der Gerichtshof über keine neuen, präzisen Angaben hinsichtlich der Kommission für Steuerstreitigkeiten in Litauen. Aus diesem Grund gehe ich notgedrungen für die Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens von der Vorlageberechtigung der Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen aus.

B. Zum Gang der Untersuchung

29. Mit der ersten Frage erbittet die vorlegende Kommission im Kern eine Auslegung der Steuerbefreiung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie (dazu unter C.).

30. Sollte die Befreiung nicht einschlägig sein, fragt die vorlegende Kommission nach der Bemessungsgrundlage für den Verkauf von Spielgold. Leider findet sich in der zweiten Frage keine Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof auslegen soll. Da die vorlegende Kommission beim rechtlichen Rahmen auch Vorschriften zu den Gutscheinen zitiert hat, könnte die Frage so zu verstehen sein, dass es wissen möchte, wie die Art. 30a und 30b der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen sind, um entscheiden zu können, ob das Spielgold als Gutschein im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten ist (dazu unter D.).

31. Allerdings wird in der zweiten Frage auch ausdrücklich danach gefragt, ob als Steuerbemessungsgrundlage des Verkaufs des Spielgolds das Gesamtentgelt oder nur *die Differenz zwischen An- und Verkaufspreis* anzusehen ist, wenn der Händler keine gesonderte Gebühr für die Übertragung von Spielgold berechnet. Da eine Besteuerung der Differenz zwischen An- und Verkaufspreis in den Art. 311 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich geregelt ist, könnte die Frage auch dahin zu verstehen sein, dass die vorlegende Kommission nach der Auslegung des Begriffs der Gebrauchtgegenstände im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie fragt. Dies wäre die interessantere Frage, weil unter die Differenzbesteuerung normalerweise nur Lieferungen von Gegenständen fallen, während das Spielgold (anders als echtes Gold) keinen Gegenstand darstellt, aber wie ein Gegenstand gehandelt wurde (dazu unter E.).

C. Zur Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e

32. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit Umsätze – einschließlich der Vermittlung –, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind. Damit die Umsätze der Klägerin mit dem Spielgold unter die Befreiung fallen können, müsste es sich bei dem Spielgold um ein gesetzliches Zahlungsmittel handeln. Das kann allerdings in Übereinstimmung mit der Auffassung von Kommission und Litauen recht klar verneint werden.

33. Der Gerichtshof hat zwar in der Entscheidung in der Rechtssache Hedqvist[8] den Begriff des gesetzlichen Zahlungsmittels auf Bitcoins erstreckt. Diese waren jedenfalls damals nirgendwo ein gesetzliches Zahlungsmittel. Da sie aber in Schweden als Zahlungsmittel eingesetzt werden konnten, bestehen dennoch deutliche Unterschiede zwischen Bitcoins damals und dem Spielgold heute.

[8] Urteil vom 22. Oktober 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 49).

34. Zwar ergibt sich, wie ich bereits damals herausgearbeitet habe,[9] aus den unterschiedlichen Sprachfassungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht, ob sich die Steuerbefreiung nur auf den Umtausch von zwei gesetzlichen Zahlungsmitteln bezieht oder ob es genügt, dass ein gesetzliches Zahlungsmittel beteiligt ist und sich der Umtausch auf ein nicht gesetzliches Zahlungsmittel bezieht.

35. Der Sinn und Zweck der Befreiung der Umsätze mit Zahlungsmitteln besteht darin, die Konvertierbarkeit von Zahlungsmitteln nicht durch die Erhebung von Mehrwertsteuern zu behindern.[10] Dies ist auch im Hinblick auf den Binnenmarkt von Bedeutung. Denn soweit grenzüberschreitende Leistungen für den Besteller den Umtausch von Währungen erfordern, verteuert die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Umtauschdienstleistung den grenzüberschreitenden Leistungsbezug noch zusätzlich.

36. Nach dem Gerichtshof soll der Sinn und Zweck der Steuerbefreiungen in Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgehen, wonach die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d bis f der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen insbesondere bezwecken, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen.[11] Dies mag zutreffen, begründet aber nicht die Einbeziehung „privater Zahlungsmittel“. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall.

37. Der Richtliniengeber wollte den reibungslosen Zahlungsverkehr fördern. Dabei ging er aber wohl von dem damals existierenden, mithin von einem regulierten gesetzlichen Zahlungsverkehr aus. Warum ein Interesse der Mitgliedstaaten bei Erlass der Richtlinie daran bestanden haben soll, den Umtausch in nicht regulierte, von Privaten kreierte alternative Zahlungsmöglichkeiten zu privilegieren, ist kaum ersichtlich. Vom Neutralitätsgrundsatz wird dies auch nicht verlangt, denn gesetzliche Zahlungsmittel und von Privaten als Zahlungsmittel definierte „Sachen“ (seien es Kakaobohnen wie früher in Südamerika oder elektronische Zahlenreihen aus Nullen und Einsen heute) sind unterschiedliche Dinge, deren Umtausch auch mehrwertsteuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden kann.

38. Gleichwohl hat der Gerichtshof die Entscheidung des Richtliniengebers („gesetzliches Zahlungsmittel“), die sowohl historisch begründet als auch unter dem Aspekt der Rechtssicherheit gerechtfertigt ist, durch einen unbestimmten Rechtsbegriff („von den Beteiligten akzeptiertes Zahlungsmittel“[12]) erweitert. Dies ist insofern nachvollziehbar, weil das vorlegende Gericht damals für den Gerichtshof bindend festgestellt hatte, dass in Schweden die „virtuelle Währung“ Bitcoin hauptsächlich für Zahlungen zwischen Privatpersonen über das Internet verwendet wird. Bitcoin gehöre zu den sogenannten beidseitig handelbaren virtuellen Währungen, die in ihrer Verwendung in der realen Welt anderen umtauschfähigen Währungen ähneln.[13]

9 Meine Schlussanträge in der Rechtssache Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, Nrn. 29 ff.).

10 Meine Schlussanträge in der Rechtssache Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, Nrn. 38 ff.).

11 Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 36 und 48), und vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, Rn. 24).

12 Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 50).

13 Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 11 und 12).

39. Da der Gerichtshof seine Entscheidung ausdrücklich dadurch abgesichert hat, dass es im Ausgangsverfahren unstreitig sei, dass die virtuelle Währung „Bitcoin“ keinem anderen Zweck als dem der Verwendung als Zahlungsmittel dient und dass sie in dieser Eigenschaft von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert wird,[14] ist diese Erweiterung der Steuerbefreiungsvorschrift im Rahmen einer engen Auslegung auch darauf zu begrenzen.

40. Sie erfasst daher allenfalls solche virtuellen Währungen, die wie „Bitcoin“ als vertragliches unmittelbares Zahlungsmittel zwischen Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werden und die keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen. Von einer Verwendung als *alleiniges Zahlungsmittel* kann aber – wie auch die Kommission zutreffend betont – nicht gesprochen werden, wenn eine „Währung“ nur innerhalb eines Spiels eingesetzt wird. Dann ist sie kein Zahlungsmittel, sondern lediglich ein Mittel im Spiel, mithin Spielgeld. Der Einsatz von Spielgeld im Rahmen eines Spiels kann – auch wenn es dort als Währung bzw. Zahlungsmittel fungiert – nicht mit der Verwendung als Zahlungsmittel zwischen Wirtschaftsteilnehmern im Rechtsverkehr gleichgesetzt werden.

41. Folglich ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin gehend auszulegen, dass er nur Umsätze befreit, die sich zum einen auf gesetzliche Zahlungsmittel und zum anderen auf solche nicht gesetzlichen Zahlungsmittel beziehen, die als vertragliches unmittelbares Zahlungsmittel zwischen den Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werden und insofern keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel im Rechtsverkehr dienen.

D. Spielgold als Gutschein im Sinne von Art. 30a?

42. Da die Antwort auf die erste Frage negativ ausfällt, ist die zweite Frage zu beantworten. Wie bereits ausgeführt, findet sich leider in der zweiten Frage keine Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof auslegen soll. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Klägerin sich mit dem Vorliegen eines Mehrzweckgutscheins verteidigt hat, könnte die Frage so zu verstehen sein, dass die Art. 30a und 30b der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgelegt werden sollen, um entscheiden zu können, ob das Spielgold als Gutschein im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten ist.

43. Hintergrund ist die Tatsache, dass nach Art. 30b Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Ausgabe und Übertragung eines Mehrzweckgutscheins erst bei seiner Einlösung mehrwertsteuerrechtliche Folgen auslöst. Dies setzt aber voraus, dass das Spielgold als ein Gutschein im Sinne von Art. 30a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrachtet werden kann. Dafür müssen zwei kumulative Voraussetzungen erfüllt sein.[15] Zum einen müssen sich der zu liefernde Gegenstand oder der mögliche Lieferer aus dem Gutschein oder dessen Bedingungen ergeben. Schon dies scheint bei Spielgold genauso wenig wie bei einem typischen Zahlungsmittel der Fall zu sein. Jedenfalls enthält die Vorlage dazu keine Informationen.

44. Zum anderen müsste das Spielgold die Verpflichtung begründen, es als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzunehmen. Der Zweck eines Gutscheins besteht darin, eine Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Erbringung (hier) einer Dienstleistung zu „verbriefen“. Auch dies scheint fraglich zu sein, denn das Spielgold selbst ist bereits eine elektronische Dienstleistung (ein bestimmter Vorteil im Spiel, der dort eingesetzt, mithin mit dem dort gespielt werden kann), wie

[14] Urteil vom 22. Oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, Rn. 52).

[15] Urteil vom 28. April 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, Rn. 20 und 21). Zum Einzweck-Gutschein vgl.: Urteil vom 18. April 2024, Finanzamt O (Einzweck-Gutschein) (C-68/23, EU:C:2024:342, Rn. 36).

auch Litauen zutreffend betont. Insofern müsste richtigerweise bereits der Kauf des Spielgolds im Spiel (sofern dies dort möglich ist – auch dazu enthält die Vorlage keine Informationen) mit Mehrwertsteuer versteuert werden, sofern der Ort der Dienstleistung innerhalb der EU liegt. Das Spielgold selbst ist also bereits der verbrauchbare Vorteil und dient nicht nur zur Verschaffung eines späteren verbrauchbaren Vorteils in Gestalt einer noch zu bestimmenden Dienstleistung. Allein die Tatsache, dass eine Dienstleistung (Spielgold) in eine andere (z. B. ein Item wie ein „magisches Schwert“) – hier im Rahmen des Spiels – getauscht werden kann, macht aus der bereits erbrachten Dienstleistung noch keinen Gutschein.

45. Schlussendlich muss, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Lyko Operations (C-436/24)[16] ausgeführt habe, ein Gutschein zumindest zu einem bestimmbaren Wert vom Aussteller erworben worden sein. Dies scheint bei dem Spielgold hier auch nicht der Fall zu sein. Präzise ist die Vorlage in dieser Hinsicht jedoch nicht, da unklar bleibt, woher das Spielgold stammt, und es auch denkbar wäre – was die Kommission in ihrer Stellungnahme dazu ausblendet –, dass man Spielgold im Spiel entgeltlich kaufen kann (sogenannter In-App-Kauf). Hier wird dieses Spielgold wohl nicht primär erworben, sondern erspielt. Selbst wenn Spielgold entgeltlich erworben werden könnte, macht allein der entgeltliche Erwerb einer elektronischen Dienstleistung aus dieser – wie gerade ausgeführt – jedoch noch keinen Gutschein.

46. Damit ist Art. 30b Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht einschlägig.

E. Zur Anwendung der Differenzbesteuerung nach den Art. 311 ff.

1. Problemdarstellung

47. Allerdings wirft die vorlegende Kommission mit der letzten Frage ein dogmatisch interessantes Problem auf. Dieses besteht darin, dass ein normaler Händler, der Waren einkauft und diese verkauft, grundsätzlich – die Mehrwertsteuer soll für ihn neutral sein – nur den von ihm geschaffenen Mehrwert (mithin die Differenz aus An- und Verkauf) versteuert. Erreicht wird dies mittels des Vorsteuerabzugs, weswegen z. B. ein Unternehmen, welches seine Waren unter dem Einkaufspreis verkauft, im Ergebnis auch keine Mehrwertsteuer abführen muss.

48. Bei der Klägerin wäre dies jedoch nicht der Fall. Denn sie ist mit ihrem „Goldhandel“ in einer Branche tätig, die von Nichtsteuerpflichtigen und deren Waren dominiert wird. Das Vorsteuerabzugsrecht besteht aber nur beim Erwerb von einem Steuerpflichtigen (Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie). Bei einem Einkauf von Spielgold (von einem Nichtsteuerpflichtigen) zu 100 und einem Verkauf von 90 müsste sie nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer aus den erhaltenen 90 herausrechnen und abführen (in Litauen bei einem Steuersatz von 21% in Höhe von 21/121). Selbst bei einem Verkauf von 120 würde die Mehrwertsteuer aus den 120 herauszurechnen sein, was bei dem in Litauen geltenden Steuersatz von 21 % zu einem defizitären Verkauf bei der Klägerin führt. Die einzige Chance, dies zu vermeiden, wäre, das für 100 eingekaufte Spielgold für mindestens 122 zu verkaufen, um wenigstens einen kleinen Gewinn zu erzielen. Dann würde aber wohl kein Spieler bei der Klägerin Spielgold erwerben, sondern dieses sich selber erspielen oder bei einem anderen Spieler (der kein Steuerpflichtiger ist) ohne Mehrwertsteuerbelastung kaufen.

[16] Diese werden auch am 11. September 2025 verlesen.

49. Damit existiert für einen Steuerpflichtigen (Händler) ein Wettbewerbsnachteil, der es eigentlich unmöglich macht, erfolgreich mit dieser Ware im eigenen Namen zu handeln. Sollte der Gerichtshof daher hier zum Ergebnis kommen, dass die gesamte Gegenleistung als Bemessungsgrundlage anzusehen ist, wird der „Goldhandel" der Klägerin wohl bald Geschichte sein. Sie könnte dann noch allenfalls als Vermittlerin zwischen Käufern und Verkäufern tätig werden, da dann nur die Provision besteuert wird (sofern sie damit die Kleinunternehmergrenze überschreitet).

50. Diese Problematik (Verdrängung des Eigenhandels) ist allerdings nicht neu und wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie in den Art. 311 ff. mit der Differenzbesteuerung adressiert. Der Gebrauchtwarenmarkt weist im Ergebnis genau diese Probleme auf. Es wird mit Gegenständen gehandelt, die von privaten Verkäufern stammen und von den Verbrauchern auch von diesen privaten Verkäufern erworben werden könnten. Deswegen hat ein Händler – will er Waren in eigenem Namen an andere Private verkaufen – mit einem so großen Wettbewerbsnachteil zu kämpfen, dass der Gesetzgeber ihm anstelle eines Abzugs der Vorsteuer (der existiert nur beim Ankauf von einem Steuerpflichtigen) einen *Abzug des Vorumsatzes* zugesteht.

51. Ein Händler kann daher für die von ihm gehandelten Gebrauchtgegenstände im Rahmen der Differenzbesteuerung seinen Vorumsatz von seinem Ausgangsumsatz abziehen und muss damit nur seine Handelsspanne (Gewinnmarge) versteuern. Das vermeidet zum einen eine Doppelbesteuerung,[17] da nun nur noch der selbst geschaffene Mehrwert (die Marge) mit weiterer Mehrwertsteuer belastet wird. Zum anderen reduziert dies den Wettbewerbsnachteil gegenüber den privaten Verkäufern, da eine zusätzliche Mehrwertsteuerbelastung nur auf den von ihm geschaffenen Mehrwert anfällt.

52. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Klägerin allenfalls ihre Gewinnmarge versteuert wissen will und in ihrer schriftlichen Stellungnahme ihre fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung ausdrücklich betont, könnte die Frage daher auch so zu verstehen sein, dass die Art. 311 ff der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgelegt werden sollen. Dabei wäre zu entscheiden, ob das Spielgold als ein Gebrauchtgegenstand im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 und die Klägerin als Wiederverkäufer im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 behandelt werden können, so dass nur die Gewinnmarge der Mehrwertsteuer unterfällt.

2. Auslegung des Wortlauts

53. Die Klägerin müsste zunächst als Wiederverkäufer zu betrachten sein. Nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist steuerpflichtiger Wiederverkäufer „jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrages für fremde Rechnung handelt".

[17] Dazu näher: Urteile vom 17. Mai 2023, État belge (Mehrwertsteuer – Zum Ausschlachten verkaufte Fahrzeuge) (C-365/22, EU:C:2023:415, Rn. 23), vom 18. Mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, Rn. 26), vom 18. Januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, Rn. 40), und vom 1. April 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, Rn. 25).

54. Auch wenn die Differenzbesteuerung eine Ausnahme von der Regelbesteuerung darstellt, entspricht es auch hier nach Ansicht des Gerichtshofs [18] nicht dem Sinn der „Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der genannten Regelung verwendeten Begriffe in einer Weise ausgelegt werden, die ihnen ihre Wirkung nimmt. Ihre Auslegung muss nämlich mit den Zielen im Einklang stehen, die mit der Regelung verfolgt werden, und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen."

55. Zutreffend fasst der Gerichtshof [19] den Begriff des Wiederverkäufers daher weit, wonach von diesem nicht üblicherweise Gebrauchtgegenstände erworben werden müssen. Ob dagegen der Weiterverkauf grundsätzlich zum *normalen Tätigkeitsfeld* des Wiederverkäufers gehören muss, [20] ist zwar zweifelhaft. Ein Gericht kann kaum beurteilen, was zum normalen Tätigkeitsfeld eines Steuerpflichtigen gehört, denn dies ist eine originäre unternehmerische Entscheidung. Hier kann es aber dahinstehen, denn der Verkauf von Spielgold gehört wohl zum normalen Tätigkeitsfeld der Klägerin.

56. Darüber hinaus müsste das Spielgold ein Gebrauchtgegenstand im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein. Der Begriff des Gebrauchtgegenstands ist ebenfalls weit auszulegen, [21] da es für den Zweck der Differenzbesteuerung irrelevant ist, ob ein neuer, ein wenig gebrauchter oder ein stark gebrauchter Gegenstand weiter veräußert wird, sofern er zuvor von einem Nichtunternehmer erworben wurde.

57. Das Spielgold wird zwar im Spiel wie ein Gegenstand behandelt und gegen andere Gegenstände eingetauscht. Gleichwohl ist es im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie als eine Dienstleistung zu betrachten, denn Art. 24 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert alles als Dienstleistung, was keine Lieferung ist. Eine Lieferung setzt nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, voraus. Das Spielgold ist kein körperlicher Gegenstand. Die zu entscheidende Frage ist mithin, ob auch solche Dienstleistungen unter den Begriff eines Gebrauchtgegenstandes gefasst werden können, wenn sie – insofern besteht eine Parallele zu den Bitcoins (dazu oben, Nrn. 38 ff.) – im Rechtsverkehr wie Gebrauchtgegenstände gehandelt werden.

58. Legt man Art. 314 der Mehrwertsteuerrichtlinie wörtlich aus, dann fallen unter die Differenzbesteuerung nur Lieferungen von Gebrauchtgegenständen. Allerdings ist der Wortlaut der Anfang der Auslegung und nicht ihr Ende. Bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Unionsrechts sind sowohl deren Wortlaut als auch ihr Zusammenhang und ihre Ziele [22] und insbesondere auch die Entstehungsgeschichte [23] zu berücksichtigen. Hinzu kommt die Bindung des Gesetzgebers an höherrangiges Recht, weswegen die Grundrechte der Charta ebenso

[18] Ausdrücklich im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung: Urteil vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 23 unter Hinweis auf Urteil vom 21. März 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ebenso auch Urteil vom 1. August 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, Rn. 34).

[19] Urteil vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, Rn. 36 ff.).

[20] Urteil vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, Rn. 42).

[21] Urteile vom 18. Januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, Rn. 34 ff.), und vom 1. April 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, Rn. 25 und 26); vgl. auch Urteil vom 17. Mai 2023, État belge (Mehrwertsteuer – Zum Ausschlachten verkaufte Fahrzeuge) (C-365/22, EU:C:2023:415, Rn. 23).

[22] So auch der Gerichtshof: Urteile vom 1. August 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, Rn. 31), vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 24), vom 21. September 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, Rn. 24), vom 3. März 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, Rn. 41), und vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, Rn. 34).

[23] Urteile vom 11. Juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, Rn. 18), und vom 17. April 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, Rn. 44).

bei der Auslegung[24] zu berücksichtigen sind wie die Tatsache, dass sich die Realität möglicherweise weiterentwickelt hat und daher in dem historischen Wortlaut noch nicht berücksichtigt werden konnte.

59. In Übereinstimmung mit Generalanwalt Szpunar erfordert der Gewaltenteilungsgrundsatz dabei eine gewisse Zurückhaltung des Gerichtshofs.[25] Ein Eingriff in den normativen Inhalt der geltenden Rechtsvorschriften ist nur gerechtfertigt, wenn diese Bestimmungen unklar bzw. unvollständig sind oder zueinander im Widerspruch stehen oder wenn ihre Wortlautauslegung zu Ergebnissen führen würde, die nicht nur den Zielen dieser Regelungen, sondern auch fundamentalen Grundsätzen zuwiderlaufen. Dies ist hier der Fall.

60. Der Wortlaut „Lieferung" spricht zwar für ein Verständnis einer Lieferung (von Gegenständen) im Sinne des Mehrwertsteuerrechts und damit im technischen Sinn als Abgrenzung zu der Erbringung einer Dienstleistung. Der Begriff der Lieferung in einem nicht technischen Sinne würde aber auch den Verkauf von Dingen erfassen, die technisch zwar als Dienstleistung zu sehen sind, aber im normalen Sprachgebrauch eher als Übertragung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand betrachtet werden und in der Realität (im Rechtsverkehr) wie Gegenstände gehandelt und damit wie Gebrauchtgegenstände behandelt werden.

61. Klassische Beispiele dafür sind z. B. der Verkauf einer Eintrittskarte in Papier oder eine verkörperte Fahrtberechtigung, der Verkauf von elektronischer Kunst mittels eines NFTs, welches die Eigentümerstellung daran nachweist, oder auch der Verkauf von „Gegenständen" in einem Computerspiel. Die wenigsten Computerspieler würden wohl davon ausgehen, dass z. B. der Erwerb eines „magischen Schwertes" eine Dienstleistung des Spielebetreibers oder eines anderen Verkäufers sei und dieser ihnen keine Verfügungsmacht an „ihrem magischen Schwert" verschafft habe.

3. Historische Auslegung

62. Betrachtet man die Entstehungsgeschichte der Differenzbesteuerung, so fällt auf, dass diese erst sehr spät und nachträglich in die Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt wurde.[26] Die Kommission machte im Jahr 1973 einen ersten Vorschlag, der nur zu einer Übergangsbestimmung führte.[27] Der zweite Vorschlag der Kommission im Jahr 1978[28] scheiterte, und einen dritten brachte sie erst 1989[29] ein.

[24] Vgl. insofern auch Urteil vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 33 und 34).

[25] Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, Nrn. 46 ff.).

[26] Siehe zur Entstehungsgeschichte auch: Urteile vom 9. Juli 1992, „K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, Rn. 16), und vom 5. Dezember 1989, ORO Amsterdam Beheer und Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, Rn. 11).

[27] Vorschlag vom 29. Juni 1973 – ABl. 1973, C 80, S. 1 –, er endete in der Übergangsvorschrift von Art. 32 der Sechsten Richtlinie.

[28] Vorschlag vom 11. Januar 1978 – ABl. 1978, C 26, S. 2.

[29] Vorschlag vom 11. Januar 1989 – ABl. 1989, C 76, S. 10.

63. Aus der Begründung dieses letzten Vorschlags der Kommission ergibt sich, dass die Differenzbesteuerung eine „Lücke von großer Bedeutung im Hinblick auf das Neutralitätsprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“ schließt.[30] Anlass waren Probleme bei der grenzüberschreitenden Wiedereinfuhr von Gebrauchtgegenständen durch Privatpersonen, was die Fokussierung auf „körperliche Gegenstände“ erklärt.

64. Die Kommission erläutert aber ausdrücklich, dass es ihr mit dem Vorschlag um die Umsetzung eines „prinzipielle(n) Verbot(s) jeglicher Doppelbesteuerung“ gehe.[31] Insofern sollte eine Lösung für durch Händler in den Wirtschaftskreislauf *wiedereingeführte Gebrauchtgegenstände* gefunden werden, denn diese wurden beim Erwerb durch den Privaten bereits mit Mehrwertsteuer belastet und würden bei dem Weiterverkauf durch einen Händler ein weiteres Mal mit Mehrwertsteuer belastet. Es soll sich um eine Sonderregelung handeln, die „nur auf die in diesen Märkten spezialisierten Unternehmen anwendbar ist“.[32]

65. Dabei betont die Kommission den weiten Anwendungsbereich der Sonderregelung. „Das entspricht jedoch dem Gedanken, Doppelbesteuerungen überall dort zu vermeiden, wo Gegenstände weiterverkauft werden, die eine nicht abzugsfähige Restmehrwertsteuer enthalten.“[33] Die Unterscheidung, in welchen Gebrauchtgegenständen noch Restmehrwertsteuer enthalten ist und in welchen nicht, sei aber so schwierig, dass alle Gebrauchtgegenstände einbezogen werden sollen, um „eine Aufteilung der Aktivitäten des steuerpflichtigen Wiederverkäufers zu vermeiden.“[34] Möglicherweise wurde die Differenzbesteuerung an die Lieferung von Gebrauchtgegenständen geknüpft, weil man damals davon ausging, dass sich eine Dienstleistung immer mit ihrer Erbringung verbraucht und deshalb auch nicht weiter gehandelt werden kann.

66. Weder 1978 noch 1989 war jedoch absehbar, dass insbesondere dank des Internets ein Sekundärmarkt für viele weitere Dinge entstehen würde, die wie Waren gehandelt werden, aber keine körperlichen Gegenstände sind. Der Handel mit Eintrittskarten für Konzerte etc. ist ein klassisches Beispiel, der dank diverser Online-Plattformen einen Ankauf von privaten Verkäufern und einen Weiterverkauf an andere private Käufer erlaubt. Auch im vorliegenden Fall hat die Klägerin einen Weg gefunden, unkörperliche Dinge (Spielgold) von privaten Verkäufern anzukaufen und an private Käufer weiterzuverkaufen. Unterstellt, die privaten Käufer haben das Spielgold ihrerseits im Spiel entgeltlich erworben (sogenannter In-App-Kauf), dann gibt es keinen großen Unterschied zu der von der Kommission damals beschriebenen Problematik.

67. Dass der Handel mit „gebrauchten“ Dienstleistungen bewusst und aus bestimmten Gründen ausgeschlossen wurde, lässt sich der Entstehungsgeschichte der Differenzbesteuerung jedenfalls nicht entnehmen.

[30] Vorschlag der Kommission vom 3. Februar 1988 an den Rat – KOM(88) 846 endg. Ein Abdruck der deutschen Version dieser Begründung findet sich in der Gesetzesbegründung bei der Umsetzung in das deutsche UStG – vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 13. Februar 1990 –, BT-Drucksache 11/6420 (Anlage 2): „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Artikel 32 und 28 der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke“ (EG-Dok. 4204/89), Einleitung.

[31] BT-Drucksache 11/6420, Anlage 2, Unter I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, Anlage 2, Unter I. am Ende.

[33] BT-Drucksache 11/6420, Anlage 2, zu Art. 1 Kapitel A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, Anlage 2, zu Art. 1 Kapitel A.1. So auch Urteile vom 1. August 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, Rn. 39), und vom 29. November 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 36).

4. Auslegung nach Maßgabe des Telos der Differenzbesteuerung

68. Der Sinn und Zweck der Differenzbesteuerung besteht hauptsächlich in der Verwirklichung des Neutralitätsprinzips, wie es die Kommission in dem Vorschlag zur Einführung der Differenzbesteuerung betont hat.

69. Der Neutralitätsgrundsatz verlangt zum einen die Sicherung der Wettbewerbsgleichheit eines steuerpflichtigen Händlers, indem er den Vorumsatz von seinem Ausgangsumsatz abziehen kann und dann nur noch die Differenz zu versteuern hat. Zum anderen soll laut Kommission eine Doppelbesteuerung mit der typischerweise bei Gebrauchtgegenständen enthaltenen Restmehrwertsteuer vermieden werden. Beides findet sich auch im 51. Erwägungsgrund und der Rechtsprechung des Gerichtshofs [35] wieder.

70. Beide Ziele sind dabei mit Blick auf die Charta der Grundrechte zu betrachten, an die seit dem Vertrag von Lissabon auch der Unionsgesetzgeber gebunden ist. [36] Auch deshalb müsste es einen rechtfertigenden Grund geben, den Handel mit gebrauchten Gegenständen und den Handel mit „gebrauchten" Dienstleistungen unterschiedlich zu besteuern und so den Neutralitätsgrundsatz zu durchbrechen.

71. Dies erinnert an die unlängst vom Gerichtshof entschiedene Frage, ob bei der Differenzbesteuerung im Kunsthandel danach differenziert werden kann, in welcher Rechtsform der Urheber eines Kunstwerks wirtschaftlich agiert. Diese wurde vom Generalanwalt Szpunar [37] zutreffend mangels eines sachlichen Grundes verneint. Dem folgend hat der Gerichtshof bekräftigt, dass der Grundsatz der Neutralität verbietet, Steuerpflichtige, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich zu behandeln. [38]

72. Auch hier ist kein sachlicher Grund für eine Differenzierung zu erkennen. Die Differenzierung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen erfolgt im Mehrwertsteuerrecht grundsätzlich allein aus technischen Gründen, weil daran (in der Regel aus Gründen der Praktikabilität) unterschiedliche Orte der Besteuerung, unterschiedliche Steuerschuldner, unterschiedliche Steuersätze und Steuerbefreiungen angeknüpft werden können. Die mit der Differenzbesteuerung verfolgten Ziele der Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder eines Wettbewerbsnachteils sind von diesen technischen Gründen jedoch unabhängig. Für die Frage der Regelbesteuerung oder Differenzbesteuerung kommt es auf die technische Unterscheidung zwischen Dienstleistung und Lieferung nicht an, sofern Dienstleistungen sich nicht sofort verbrauchen, sondern wie Gegenstände weiter gehandelt werden (so z. B. Eintrittskarten).

73. Zum Teil ist die mehrwertsteuertechnische Einordnung der gehandelten Waren sogar konträr zur zivilrechtlichen Einordnung, was dann derart unterschiedliche steuerrechtliche Folgen für den Händler noch zweifelhafter erscheinen lässt. So sind z. B. Eintrittsberechtigungen im deutschen Zivilrecht Inhaberpapiere, die wie Gegenstände übereignet werden, weil das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folgt (vgl. § 807 BGB). Mithin liegt eigentlich eine Lieferung

[35] Urteile vom 1. August 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, Rn. 36), vom 11. Juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, Rn. 27), vom 18. Mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, Rn. 25), vom 18. Januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, Rn. 39), vom 3. März 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, Rn. 47), und vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, Rn. 37 und 41).

[36] Vgl. insoweit Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 38 ff.).

[37] Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, Nr. 29).

[38] Urteil vom 1. August 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, Rn. 41 ff.).

(des Papiers), mehrwertsteuertechnisch aber eine Dienstleistung (Zugangsberechtigung) vor. Die mehrwertsteuertechnische Beurteilung ändert aber nichts daran, dass Eintrittskarten im Geschäftsverkehr wie Gegenstände übereignet und gehandelt werden.

74. Für Dienstleistungen, die wie Gebrauchtgegenstände gehandelt werden, fehlt aber eine der Differenzbesteuerung vergleichbare Regelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie, die den Wettbewerbsnachteil der agierenden Unternehmen mildert und die Doppelbesteuerung vermeidet. Diese fehlende Regelung (Gesetzeslücke) führt zu einem Konflikt mit dem Neutralitätsgrundsatz (als Ausprägung von Art. 20 der Charta), der aber nicht die Ungültigkeit der Richtlinie zur Folge hat, sondern durch eine analoge Anwendung [39] der Art. 311 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie gelöst werden kann. Denn an einen Sekundärmarkt mit „gebrauchten" Dienstleistungen hat der Gesetzgeber damals offenbar nicht gedacht.

75. Insofern ist für die Einschränkung der Differenzbesteuerung auf Lieferungen selbst unter Berücksichtigung eines weiten Ermessens des Gesetzgebers weder ein rechtlich zulässiges Ziel noch ein plausibler Grund für diese gesetzgeberische Einschränkung ersichtlich. Der Grundsatz der Gleichbehandlung aus Art. 20 der Charta – mithin Primärrecht – spricht hier ebenfalls für eine erweiternde Auslegung der Differenzbesteuerung auf solche Dienstleistungen, die wie Gebrauchtgegenstände gehandelt werden.

76. Sollte das Spielgold jedoch nicht von einem Steuerpflichtigen gekauft, sondern im Grundsatz nur selbst erspielt werden können, dann fehlt es meines Erachtens an dieser Vergleichbarkeit. Auch die Möglichkeit der Existenz einer zu berücksichtigenden Restmehrwertsteuer wäre (typischerweise) ausgeschlossen. Mithin käme eine analoge Anwendung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dann nicht in Betracht. Ob dies bei dem Spielgold der Fall ist, muss die vorlegende Kommission entscheiden.

5. Zwischenergebnis

77. Um den technischen Fortschritt zu berücksichtigen und da sich keine Anhaltspunkte ergeben, dass der Handel mit „gebrauchten" Dienstleistungen bewusst und aus sachlichen Gründen aus der Differenzbesteuerung ausgeschlossen wurde, kommt eine analoge Anwendung der Art. 311 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie auf handelbare Dienstleistungen in Betracht. Entscheidend ist, dass diese Dienstleistungen auf einem Sekundärmarkt vergleichbar zu normalen Gebrauchtgegenständen gehandelt werden.

[39] Dies vertreten ebenfalls (jedenfalls in Deutschland) sehr bekannte Steuerrechtler: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, S. 2017 (2020 und 2021); Stadie, H., in Rau/Dürrwächter, *Kommentar zum UStG*, Einf. Rz. 613 (Stand: Januar 2024); Hey, J./Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, S. 641 (648).

VI. Ergebnis

78. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefragen der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) wie folgt zu antworten:

1. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass er nur Umsätze befreit, die sich auf gesetzliche Zahlungsmittel oder auf solche nicht gesetzlichen Zahlungsmittel beziehen, die als vertragliches unmittelbares Zahlungsmittel zwischen Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werden und insofern keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel im Rechtsverkehr dienen.

2. Das Spielgold (als elektronische Dienstleistung) dient nicht lediglich der späteren Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils in Gestalt einer noch zu bestimmenden Dienstleistung, zu der der Aussteller eines Gutscheins verpflichtet wäre, sondern ist selbst bereits ein verbrauchbarer Vorteil. Daher ist es kein Gutschein im Sinne von Art. 30a der Mehrwertsteuerrichtlinie.

3. Art. 311 Abs. 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist im Hinblick auf die technologische Entwicklung teleologisch erweiternd dahin gehend auszulegen, dass auch übertragbare nicht körperliche Dinge erfasst werden, sofern diese im Rechtsverkehr wie körperliche Dinge gehandelt werden. Entscheidend ist, dass diese Dienstleistungen auf einem Zweitmarkt vergleichbar zu normalen Gebrauchtgegenständen gehandelt werden und typischerweise Restmehrwertsteuer enthalten. Ob dies bei dem Spielgold hier der Fall ist, muss die vorlegende Kommission entscheiden.