Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 11 september 2025[1]

Zaak C-472/24

MB „Žaidimų valiuta”
tegen
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Belastingvrijstelling – Artikel 135, lid 1, onder e) – Verkoop van in-game goud tegen echt geld buiten het spel – Handelingen betreffende wettige betaalmiddelen – Berekening van de maatstaf van heffing – Artikel 30 ter, lid 2 – In-game goud als voucher – Winstmargeregeling – Artikel 315 – In-game goud als gebruikt goed”

I. Inleiding

„Alles immers dorst naar goud en hangt aan goud. Ach wij armen!”[2]

1. Het Hof krijgt in casu de gelegenheid om zich over de btw-aspecten van een volledig nieuwe vorm van goudhandel te buigen. Een belastingplichtige is erin geslaagd een voor een onlinecomputerspel ontwikkelde „valuta” – in-game goud – buiten het spel om te „vergulden” door het van spelers te kopen en door te verkopen aan andere spelers. De daaruit voortvloeiende handelingen waren niet onaanzienlijk, alleen werd niet aan de btw gedacht. Die moet nu met terugwerkende kracht worden geïnd.

2. De belastingplichtige tracht de belastingdienst ervan te overtuigen om ofwel zijn „goudhandel” – die uit het oogpunt van de btw bestaat uit de aan- en verkoop van elektronische diensten – te beschouwen als een belastingvrije „handeling betreffende valuta”, ofwel het in-game goud op zijn minst aan te merken als een voucher voor meervoudig gebruik. In laatstgenoemd geval zouden de fiscale gevolgen zich pas voordoen wanneer het in-game goud wordt ingewisseld in het spel. Hoe dan ook moet alleen de winstmarge worden belast als betaling voor de „inwisseling van valuta’s”.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749-1832), Faust. Ein Fragment. Leipzig, 1790, blz. 96. In: Deutsches Textarchiv, geraadpleegd op 8 september 2025 op https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790 (vrije vertaling).

3. Hiermee wordt tevens een interessante vraag opgeworpen, namelijk of voor de toepassing van de zogenoemde winstmargebelasting, die volgens de formulering van de relevante regeling alleen betrekking heeft op de handel in gebruikte goederen, echt nog steeds rekening moet worden gehouden met het historische onderscheid tussen leveringen van goederen en diensten, aangezien diensten vanwege de technische ontwikkelingen inmiddels ook als goederen worden verhandeld. Dit geldt voor items van een computerspel (die uit het oogpunt van de btw elektronische diensten zijn) en bijvoorbeeld ook voor de handel in elektronische kunstwerken met behulp van niet-verwisselbare tokens (NFT's) of in toegangstickets (die uit oogpunt van de btw eveneens als diensten moeten worden beschouwd).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Op de onderhavige zaak is richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [3] (hierna: „btw-richtlijn") van toepassing.

5. Artikel 135, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn luidt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

e) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben".

6. Artikel 30 bis van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. ‚voucher': een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden en waarbij de te verrichten goederenleveringen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijbehorende documentatie, inclusief de voorwaarden voor het gebruik van het instrument;

2. ‚voucher voor enkelvoudig gebruik': een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde btw, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher;

3. ‚voucher voor meervoudig gebruik': alle vouchers, uitgezonderd vouchers voor enkelvoudig gebruik."

[3] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1), in de voor de litigieuze jaren 2020-2023 geldende versie.

7. Artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn schrijft voor:

„De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een door de verrichter van de goederenlevering of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik, is overeenkomstig artikel 2 aan btw onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan btw onderworpen is.

Indien de voucher voor meervoudig gebruik wordt overgedragen door een belastingplichtige die niet de belastingplichtige is die overeenkomstig de eerste alinea de aan btw onderworpen handeling verricht, zijn alle vormen van dienstverrichting, zoals verspreidings- of promotiediensten, onderworpen aan btw."

8. De richtlijn voorziet in bijzondere regelingen voor de aan- en verkoop van gebruikte goederen. In artikel 311, lid 1, punten 1 en 5, worden gebruikte goederen en wederverkoper gedefinieerd als volgt:

„Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) ‚gebruikte goederen': roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten; [...]

5) ‚belastingplichtige wederverkoper': elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde".

9. In artikel 313, lid 1, van deze richtlijn heet het:

„De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling."

10. Artikel 314 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

a) een niet-belastingplichtige;

[...]

d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest."

11. Artikel 315 van de btw-richtlijn regelt de maatstaf van heffing in het kader van de winstmargeregeling en luidt als volgt:

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs."

12. In overweging 51 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden."

B. Litouws recht

13. Volgens artikel 28 („Financiële diensten"), lid 4, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet") zijn handelingen betreffende valuta's (met inbegrip van valutahandel), alsmede het ontvangen van contante stortingen en het uitbetalen van contante opnamen, het beheer van contanten en andere diensten die rechtstreeks verband houden met bankbiljetten en munten, van welke valuta dan ook, vrijgesteld van btw.

14. In artikel 71, lid 2, van de btw-wet is de drempel voor kleine ondernemingen vastgesteld op 45 000 EUR.

15. In artikel 2, punt 22, van de btw-wet is bepaald dat „goederen" alle zaken omvatten (inclusief biljetten en munten van numismatisch belang) alsook elektriciteit, gas, warmte, koeling en andere soorten energie. Een digitaal opslagmedium wordt niet als een goed beschouwd indien er niet-standaard software op staat, dat wil zeggen software die niet is ontworpen om massaal te worden gebruikt en die consumenten niet zelfstandig zouden kunnen gebruiken na installatie en enkele instructies over standaardbewerkingen of -functies.

16. Artikel 73 van de btw-richtlijn is omgezet bij artikel 15, lid 1, van de btw-wet, waarin is bepaald dat de maatstaf van heffing voor de berekening van de btw bestaat in de tegenprestatie (de btw zelf niet inbegrepen) die de leverancier van goederen of de dienstverrichter of, namens hem, een derde, verkrijgt of moet verkrijgen.

17. De in de artikelen 30 bis en 30 ter van de btw-richtlijn vastgestelde regelingen inzake vouchers zijn omgezet bij artikel 2, punt 13^1, artikel 2, punt 7^1, en artikel 9^1, leden 3 en 4, van de btw-wet.

III. Feiten

18. „Žaidimų valiuta” (hierna: „verzoekster”) – een mažoji bendrija (kleine personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid) – houdt zich bezig met virtuele „goudhandel”. Zij koopt en verkoopt „goud” van een onlinecomputerspel (hierna: „in-game goud”).

19. Volgens verzoekster kan het in-game goud op vele verschillende manieren worden gebruikt. Het kan worden gebruikt om in het spel diverse diensten en items te kopen, om te betalen voor upgrades van de spelersstatus of voor toegang tot in-game-evenementen en minigames, of om goud en items uit andere games te kopen. Dit alles kan van andere spelers worden gekocht, maar ook van verschillende handelaren en tussenpersonen, en op beurzen. De meeste klanten zijn natuurlijke personen. Verzoekster is actief op verschillende fora en platformen en in verschillende groepen, bijvoorbeeld op Facebook, Discord en Skype, waar veel mensen onlinespellen spelen. Er is een advertentie aangemaakt, waarin wordt aangekondigd dat er in-game goud te koop is, met vermelding van prijzen en contactpersonen.

20. Een klant die in-game goud wil kopen, neemt daartoe contact op via de communicatieplatformen, geeft de gewenste hoeveelheid op, wordt geïnformeerd over de prijzen en de betalingsgegevens, en wordt na betaling doorverwezen naar een nader aangegeven locatie in het spel, waar de speler het in-game goud kan ophalen nadat hij op het spel heeft ingelogd. Een klant die in-game goud wil verkopen, wordt eveneens verwezen naar een locatie in het spel; nadat hij heeft ingelogd op het spel en het in-game goud daar heeft overhandigd, wordt de betaling uitgevoerd, overeenkomstig de door de verkoper verstrekte betalingsgegevens.

21. Tijdens een controle heeft de Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Panevėžys, Litouwen; hierna: „belastinginspectie”) vastgesteld dat verzoekster niet te verwaarlozen inkomsten verkrijgt door in-game goud te kopen en tegen een hogere prijs door te verkopen. Voor de betrokken periode, tussen 2020 en 2023, is vastgesteld dat verzoekster de volgende inkomsten uit de verkoop van in-game goud heeft verkregen: 199 580 EUR in 2021, 163 428 EUR in 2022 en 52 476 EUR in 2023.

22. Verzoekster is btw-plichtig geworden, aangezien het totale jaarbedrag van de tegenprestaties die zij in de laatste twaalf maanden door het verkopen van in-game goud in het kader van haar economische activiteit heeft ontvangen, hoger was dan 45 000 EUR. Doordat zij heeft verzuimd btw te betalen, is zij bij besluit van 9 januari 2024 veroordeeld tot betaling van btw ten bedrage van 46 688 EUR (16 270 EUR in 2021, 21 351 EUR in 2022 en 9 067 EUR in 2023). Tegelijkertijd is echter ook een verlies van 12 327 EUR voor het belastingjaar 2021 en een verlies van 21 843 EUR voor het belastingjaar 2022 vastgesteld.

23. Verzoekster was het niet eens met het besluit van de belastinginspectie en heeft een klacht ingediend bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen).

24. Volgens verzoekster moeten de inkomsten uit de verkoop van in-game goud worden aangemerkt als inkomsten uit de handel in virtuele valuta’s, waardoor deze inkomsten dus zijn vrijgesteld van btw. Indien in-game goud geen virtuele valuta is, moet het worden beschouwd als een voucher voor meervoudig gebruik die niet is onderworpen aan btw. Hoe dan ook kan voor de btw niet de volledige waarde van de handeling met betrekking tot in-game goud als belastbare

waarde worden behandeld. Aangezien zij geen afzonderlijke provisie in rekening brengt voor de verkoop van in-game goud, is de belastbare waarde voor btw-doeleinden het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van het in-game goud.

IV. Prejudiciële procedure

25. Daarop heeft de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is de verkoop van ‚goud' uit het spel ‚Runescape' een vrijgestelde handeling in de zin van artikel 135, lid 1, onder e), van [de btw-richtlijn]?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt: moet de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de belastbare waarde van in-game goud bestaat in de totale tegenprestatie voor de verkoop ervan, of bestaat deze waarde slechts in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van het in-game goud, voor zover de handelaar geen afzonderlijke provisie in rekening brengt voor de overdracht ervan?"

26. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, Litouwen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof besloten geen pleitzitting te houden.

V. Juridische beoordeling

A. Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

27. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend door de commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen (hierna ook: „commissie fiscale geschillen"). Dit is een precontentieuze instantie die fiscale geschillen onderzoekt. Blijkens haar naam is zij een instantie bij de regering en maakt zij daarom deel uit van de uitvoerende macht. De commissie fiscale geschillen rechtvaardigt haar verwijzingsbevoegdheid onder verwijzing naar het feit dat het Hof in 2010 heeft geoordeeld dat zij een tot verwijzing bevoegde rechterlijke instantie is in de zin van artikel 267 VWEU.[4] Het Hof had in 2000 ook geoordeeld dat de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal gerecht in economische en bestuurszaken, Spanje) over een dergelijke bevoegdheid beschikte[5], maar in 2020 is de Grote kamer daar op teruggekomen[6]. Dat maakt de verwijzing naar de voorgaande beslissing met betrekking tot de Litouwse commissie fiscale geschillen uit 2010 minder overtuigend.

28. Gelet op het oordeel van de Grote kamer uit 2020, dat evenwel betrekking heeft op de situatie in Spanje, is het allerminst zeker of een bij een regering ondergebrachte commissie op grond van artikel 267 VWEU bevoegd is om zich tot het Hof te wenden. Als onderdeel van de uitvoerende macht, die alleen betrokken is bij de precontentieuze fase van een geschil, zou een dergelijke commissie immers in beginsel geen (onafhankelijke) tot verwijzing bevoegde rechterlijke instantie

4 Arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 34 e.v.).

5 Arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, punten 39 e.v.).

6 Arrest van 21 januari 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punt 55).

zijn.[7] Geen van de betrokken partijen heeft echter twijfels geuit ten aanzien van de verwijzingsbevoegdheid. Derhalve beschikt het Hof niet over nieuwe, nauwkeurige informatie over de commissie fiscale geschillen in Litouwen. Ik ga er met het oog op de beantwoording van het verzoek om een prejudiciële beslissing dan ook noodgedwongen van uit dat de commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen bevoegd is om zich tot het Hof te wenden.

B. Verloop van het onderzoek

29. Met haar eerste vraag wenst de verwijzende commissie in wezen te vernemen hoe de belastingvrijstelling van artikel 135, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd (zie deel C).

30. Voor het geval dat de vrijstelling niet van toepassing is, wenst de verwijzende commissie te vernemen welke maatstaf van heffing geldt voor de verkoop van in-game goud. Helaas is in de tweede vraag geen enkele bepaling van Unierecht vermeld die het Hof moet uitleggen. Aangezien de verwijzende commissie in de toepasselijke bepalingen ook bepalingen over vouchers heeft aangehaald, zou de vraag aldus kunnen worden opgevat dat zij daarmee peilt naar de wijze waarop de artikelen 30 bis en 30 ter van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd, teneinde te kunnen beslissen of in-game goud als een voucher in de zin van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt (zie deel D).

31. Met de tweede vraag wenst de verwijzende commissie echter ook uitdrukkelijk te vernemen of de maatstaf van heffing van de verkoop van in-game goud bestaat in de totale tegenprestatie dan wel slechts in *het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs* van het in-game goud, voor zover de handelaar geen afzonderlijke provisie in rekening brengt voor de overdracht ervan. Aangezien de belastingheffing over het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs uitdrukkelijk is geregeld in de artikelen 311 e.v. van de btw-richtlijn, zou de vraag ook aldus kunnen worden opgevat dat de verwijzende commissie peilt naar de uitlegging van het begrip „gebruikte goederen” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn. Deze vraag zou interessanter zijn, omdat normaal gesproken alleen leveringen van goederen onder de winstmargeregeling vallen, terwijl in-game goud (in tegenstelling tot echt goud) geen goed is, maar als goed is verhandeld (zie deel E.).

C. Belastingvrijstelling van artikel 135, lid 1, onder e)

32. Krachtens artikel 135, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn zijn handelingen – bemiddeling daaronder begrepen – betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, vrijgesteld. Willen de handelingen van verzoekster betreffende in-game goud onder de vrijstelling vallen, dan zou het in-game goud wettig betaalmiddel moeten zijn. Deze stelling kan echter, zoals de Commissie en Litouwen terecht hebben opgemerkt, duidelijk van de hand worden gewezen.

[7] Arrest van 21 januari 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punten 72 e.v.).

33. In zijn arrest in de zaak Hedqvist [8] heeft het Hof de uitdrukking „wettig betaalmiddel" uitgebreid tot bitcoins. Destijds werden bitcoins in elk geval nergens als wettig betaalmiddel aanvaard. Aangezien bitcoins in Zweden echter als betaalmiddel konden worden gebruikt, zijn er toch duidelijke verschillen tussen bitcoins toen en in-game goud nu.

34. Zoals ik destijds al heb aangegeven [9], volgt uit de verschillende taalversies van de btw-richtlijn niet duidelijk of de belastingvrijstelling alleen betrekking heeft op de ruil van twee wettige betaalmiddelen dan wel of het voldoende is dat bij de ruil slechts één wettig betaalmiddel betrokken is.

35. Doel en strekking van de vrijstelling van handelingen betreffende betaalmiddelen is dat de converteerbaarheid van betaalmiddelen niet wordt belemmerd door de heffing van btw. [10] Dit is tevens van wezenlijk belang voor de interne markt. Voor zover grensoverschrijdende prestaties vereisen dat de besteller valuta's ruilt, worden door de heffing van btw over de wisseldienst de grensoverschrijdende prestaties immers nog duurder.

36. Volgens het Hof blijken het doel en de strekking van de belastingvrijstellingen in artikel 135 van de btw-richtlijn uit de rechtspraak van het Hof, volgens welke de belastingvrijstellingen in artikel 135, lid 1, onder d) tot en met f), van de btw-richtlijn met name tot doel hebben de moeilijkheden in verband met de vaststelling van de maatstaf van heffing en het bedrag van de aftrekbare btw te verhelpen. [11] Dit klopt weliswaar, maar rechtvaardigt niet dat „particuliere betaalmiddelen" daaronder vallen. Het tegendeel is het geval.

37. De opsteller van de richtlijn beoogde de goede werking van het betalingsverkeer te bevorderen. Daarbij heeft hij echter waarschijnlijk het destijds bestaande en dus gereguleerde wettige betalingsverkeer als uitgangspunt genomen. Het valt moeilijk in te zien waarom de lidstaten er ten tijde van de vaststelling van de richtlijn belang bij zouden hebben gehad om prioriteit te geven aan de ruil van niet-gereguleerde, door particulieren gecreëerde, alternatieve betaalmethoden. Dit wordt ook niet vereist door het neutraliteitsbeginsel, omdat wettige betaalmiddelen en „zaken" die door particulieren als betaalmiddel zijn gedefinieerd (zoals vroeger cacaobonen in Zuid-Amerika of tegenwoordig elektronische cijferreeksen bestaande uit nullen en enen) verschillende dingen zijn, waarvan de ruil uit het oogpunt van de btw ook verschillend kan worden behandeld.

38. Niettemin heeft het Hof de beslissing van de opsteller van de richtlijn („wettig betaalmiddel"), die zowel historisch als in termen van rechtszekerheid gerechtvaardigd is, uitgebreid met een niet nader gedefinieerd juridisch begrip („betaalmiddel dat door de partijen wordt geaccepteerd" [12]). Dit is begrijpelijk aangezien de verwijzende rechter destijds bindend voor het Hof had vastgesteld dat de virtuele valuta „bitcoin" hoofdzakelijk wordt gebruikt voor betalingen tussen particulieren op het internet. Bitcoin behoort tot de virtuele valuta's met een zogeheten „bidirectional flow", die in de reële wereld op overeenkomstige wijze als de andere inwisselbare valuta's kunnen worden gebruikt. [13]

8 Arrest van 22 oktober 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 49).

9 Zie mijn conclusie in de zaak Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punten 29 e.v.).

10 Zie mijn conclusie in de zaak Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punten 38 e.v.).

11 Arresten van 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punten 36 en 48), en 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punt 24).

12 Arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 50).

13 Arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punten 11 en 12).

39. Aangezien het Hof zijn beslissing uitdrukkelijk heeft onderbouwd met de verklaring dat in het hoofdgeding vaststond dat de virtuele valuta „bitcoin" enkel tot doel heeft als betaalmiddel te worden gebruikt en met dat doel door sommige marktdeelnemers wordt geaccepteerd[14], moet die uitbreiding van de bepaling inzake de belastingvrijstelling in het kader van een strikte uitlegging ook tot dat doel worden beperkt.

40. Deze bepaling ziet daarom hoogstens op virtuele valuta's die, zoals „bitcoin", worden geaccepteerd als contractueel direct betaalmiddel tussen marktdeelnemers en die enkel tot doel hebben om als betaalmiddel te worden gebruikt. Zoals de Commissie terecht benadrukt, kan van een gebruik als *enig betaalmiddel* echter geen sprake zijn wanneer een „valuta" alleen binnen een spel wordt gebruikt. Dan is deze valuta geen betaalmiddel, maar slechts een middel in het spel, namelijk in-game geld. Het gebruik van in-game geld in de context van een spel – zelfs indien het daar als valuta of betaalmiddel fungeert – kan niet worden gelijkgesteld met het gebruik als betaalmiddel tussen marktdeelnemers in het rechtsverkeer.

41. Bijgevolg moet artikel 135, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan alleen handelingen zijn vrijgesteld die ten eerste betrekking hebben op wettige betaalmiddelen en ten tweede op niet-wettige betaalmiddelen die als contractueel direct betaalmiddel tussen marktdeelnemers worden geaccepteerd en in dit opzicht enkel tot doel hebben als betaalmiddel in het rechtsverkeer te worden gebruikt.

D. In-game goud als voucher in de zin van artikel 30 bis?

42. Aangezien het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt, moet de tweede vraag worden beantwoord. Zoals reeds aangegeven, is in de tweede vraag helaas geen bepaling van Unierecht vermeld die het Hof moet uitleggen. Gelet op de omstandigheid dat verzoekster zich voor haar verweer heeft beroepen op het bestaan van een voucher voor meervoudig gebruik, zou de vraag aldus kunnen worden opgevat dat de artikelen 30 bis en 30 ter van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd, teneinde te kunnen beslissen of in-game goud als een voucher in de zin van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt.

43. De achtergrond hiervan is dat de uitgifte en overdracht van een voucher voor meervoudig gebruik overeenkomstig artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn pas gevolgen op het gebied van de btw hebben wanneer die voucher wordt ingewisseld. Dit vooronderstelt echter dat in-game goud kan worden beschouwd als een voucher in de zin van artikel 30 bis van de btw-richtlijn. Daartoe moet aan twee cumulatieve voorwaarden zijn voldaan.[15] Ten eerste moeten de te verrichten goederenlevering of de potentiële verrichters ervan vermeld staan op de voucher of in de voorwaarden daarvan. Dit alleen al lijkt niet het geval te zijn bij in-game goud, net zomin als bij een typisch betaalmiddel. Hoe dan ook bevat de verwijzingsbeslissing geen informatie daarover.

44. Ten tweede moet in-game goud de verplichting tot stand brengen die voucher als tegenprestatie voor een dienst te aanvaarden. Een voucher heeft tot doel de verplichting van een belastingplichtige tot verrichting (in casu) van een dienst te „belichamen". Ook daaromtrent lijken twijfels te bestaan, aangezien in-game goud zelf reeds een elektronische dienst is (een bepaald voordeel in het spel dat daar kan worden gebruikt en waar dus mee kan worden gespeeld), zoals Litouwen ook terecht benadrukt. In dit opzicht zou het correct zijn om reeds

[14] Arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 52).

[15] Arrest van 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punten 20 en 21). Met betrekking tot vouchers voor enkelvoudig gebruik zie arrest van 18 april 2024, Finanzamt O (Vouchers voor enkelvoudig gebruik) (C-68/23, EU:C:2024:342, punt 36).

over de aankoop van in-game goud in het spel (voor zover dit daar mogelijk is – de verwijzingsbeslissing bevat ook hierover geen informatie) btw te heffen, mits de plaats van de dienst binnen de Unie ligt. In-game goud zelf is dus al het verbruikbare voordeel en dient niet slechts om een later verbruikbaar voordeel te verkrijgen in de vorm van een nog te bepalen dienst. Het enkele feit dat – in casu in de context van het spel – een dienst (in-game goud) kan worden geruild voor een andere dienst (bijvoorbeeld een item zoals een „magisch zwaard"), betekent nog niet dat de reeds verrichte dienst een voucher is.

45. Tot slot moet een voucher, zoals ik in mijn conclusie in de zaak Lyko Operations (C-436/24) [16] heb uiteengezet, voor ten minste een bepaalbare waarde zijn aangekocht door de uitgever. Dit lijkt in casu bij in-game goud evenmin het geval te zijn. De verwijzingsbeslissing is op dit punt echter niet nauwkeurig, aangezien onduidelijk blijft waar het in-game goud vandaan komt en het ook denkbaar is – iets wat de Commissie in haar verklaring buiten beschouwing laat – dat in-game goud in het spel tegen betaling kan worden gekocht (zogenaamde in-app-aankoop). In casu wordt dit in-game goud waarschijnlijk niet in de eerste plaats aangekocht, maar bij elkaar gespeeld. Zelfs indien in-game goud tegen betaling zou kunnen worden aangekocht, houdt de loutere aankoop van een elektronische dienst tegen betaling nog niet in dat deze dienst, zoals zojuist is uitgelegd, een voucher is.

46. Dit betekent dat artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn niet relevant is.

E. Toepassing van de winstmargeregeling overeenkomstig de artikelen 311 e.v.

1. Problematiek

47. Met haar laatste vraag werpt de verwijzende commissie in elk geval een dogmatisch interessant probleem op, namelijk dat een normale handelaar die goederen aankoopt en verkoopt, in beginsel – de btw moet voor hem neutraal zijn – alleen belasting betaalt over de toegevoegde waarde die hij creëert (met andere woorden, het verschil tussen de aankoop en de verkoop). Dit gebeurt door middel van de aftrek van voorbelasting, waardoor bijvoorbeeld een onderneming die haar goederen onder de inkoopprijs verkoopt, geen btw hoeft te betalen.

48. Dit is bij verzoekster echter niet het geval. Zij is immers met haar „goudhandel" actief in een sector die wordt gedomineerd door niet-belastingplichtigen en hun goederen. Het recht op aftrek van voorbelasting geldt echter alleen voor aankopen bij een belastingplichtige [artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn]. Indien verzoekster in-game goud tegen 100 aankoopt (bij een niet-belastingplichtige) en tegen 90 verkoopt, zou zij overeenkomstig artikel 73 van de btw-richtlijn de btw moeten terugrekenen en afdragen op basis van de ontvangen 90 (in Litouwen, 21/121 met een belastingtarief van 21 %). Zelfs indien verzoekster het in-game goud tegen 120 verkoopt, zou de btw moeten worden teruggerekend op basis van die 120, wat bij het in Litouwen geldende belastingtarief van 21 % tot een verliesgevende verkoop voor verzoekster zou leiden. De enige manier om dit te vermijden is om het in-game goud dat voor 100 is gekocht tegen minstens 122 te verkopen om ten minste een kleine winst te boeken. In dit geval zou waarschijnlijk echter geen enkele speler in-game goud bij verzoekster aankopen, maar zouden spelers het zelf bij elkaar spelen of het bij een andere speler (die niet belastingplichtig is) kopen zonder btw te hoeven betalen.

[16] Deze conclusie wordt ook op 11 september 2025 genomen.

49. Daardoor ontstaat voor een belastingplichtige (handelaar) een concurrentienadeel, dat het eigenlijk onmogelijk maakt om deze goederen succesvol in eigen naam te verhandelen. Mocht het Hof dus tot de conclusie komen dat de totale tegenprestatie als maatstaf van heffing moet worden beschouwd, dan zal de „goudhandel" van verzoekster waarschijnlijk snel tot het verleden behoren. Verzoekster zou dan in het beste geval als tussenpersoon tussen kopers en verkopers kunnen optreden, aangezien alleen de provisie zou worden belast (op voorwaarde dat deze de drempel voor kleine ondernemingen overschrijdt).

50. Deze problematiek (verdringing van handel voor eigen rekening) is echter niet nieuw en wordt in de btw-richtlijn in de artikelen 311 e.v. aangepakt door middel van de winstmargeregeling. Als gevolg daarvan kent de markt voor gebruikte goederen precies deze problemen. Er worden goederen verhandeld die afkomstig zijn van particuliere verkopers en die ook door consumenten bij deze particuliere verkopers kunnen worden gekocht. Daarom heeft een handelaar – indien hij goederen in eigen naam aan andere particulieren wil verkopen – te kampen met een zodanig groot concurrentienadeel dat de wetgever hem in plaats van een aftrek van voorbelasting (die alleen bestaat bij aankoop bij een belastingplichtige) een *aftrek van de vooromzet* toekent.

51. Een handelaar kan dus voor de gebruikte goederen die hij in het kader van de winstmargeregeling verhandelt, de vooromzet aftrekken van de omzet van zijn uitgaande prestaties en hoeft derhalve alleen belasting te betalen over zijn handelsmarge (winstmarge). Ten eerste voorkomt dit dubbele heffing van de belasting [17], aangezien nu alleen over de zelf gecreëerde toegevoegde waarde (de marge) bijkomende btw wordt geheven. Ten tweede verkleint dit het concurrentienadeel ten opzichte van particuliere verkopers, aangezien er alleen bijkomende btw wordt geheven over de toegevoegde waarde die door de handelaar wordt gecreëerd.

52. Gelet op de omstandigheid dat verzoekster hoogstens haar winstmarge belast wil zien en in haar schriftelijke opmerkingen nadrukkelijk aangeeft dat zij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, zou de vraag derhalve ook aldus kunnen worden opgevat dat de artikelen 311 e.v. van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd. In dit opzicht zou moeten worden uitgemaakt of in-game goud als een gebruikt goed in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, en verzoekster als een wederverkoper in de zin van artikel 311, lid 1, punt 5, kunnen worden behandeld, zodat alleen de winstmarge aan btw is onderworpen.

2. Tekstuele uitlegging

53. Verzoekster zou in eerste instantie moeten worden beschouwd als een wederverkoper. Overeenkomstig artikel 311, lid 1, punt 5, van de btw-richtlijn is een belastingplichtige wederverkoper „elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde".

[17] Zie meer in het bijzonder arresten van 17 mei 2023, Belgische Staat (Btw – Voertuigen die voor onderdelen worden verkocht) (C-365/22, EU:C:2023:415, punt 23); 18 mei 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punt 26); 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punt 40), en 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punt 25).

54. Zelfs indien de winstmargeregeling een uitzondering vormt op de algemene belastingregeling, is het Hof van oordeel [18] dat in casu het „beginsel van strikte uitlegging [...] niet [betekent] dat de bewoordingen die ter omschrijving van voornoemde regeling zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De uitlegging van die bewoordingen moet namelijk in overeenstemming zijn met de door voornoemde regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit".

55. Het Hof [19] hanteert derhalve terecht een ruime opvatting van het begrip „wederverkoper", volgens welke gebruikte goederen gewoonlijk niet van de wederverkoper hoeven te worden gekocht. Daarentegen is het twijfelachtig of de wederverkoop deel moet uitmaken van de *normale bedrijfsuitoefening* van de wederverkoper. [20] Een rechter kan moeilijk beoordelen wat tot de normale bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige behoort, aangezien dit een intrinsiek commerciële beslissing is. In casu kan dit echter in het midden worden gelaten, omdat de verkoop van in-game goud waarschijnlijk deel uitmaakt van de normale bedrijfsuitoefening van verzoekster.

56. Bovendien zou het in-game goud een gebruikt goed moeten zijn in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn. Het begrip „gebruikte goederen" moet eveneens ruim worden uitgelegd [21], aangezien het ten behoeve van de winstmargeregeling niet van belang is of een nieuw, nauwelijks gebruikt of intensief gebruikt goed wordt doorverkocht, voor zover het eerder is aangekocht door een persoon die geen ondernemer is.

57. In het spel wordt in-game goud weliswaar behandeld als goed en geruild tegen andere goederen, maar toch moet het in de zin van de btw-richtlijn als dienst worden aangemerkt, aangezien uit artikel 24 van de btw-richtlijn volgt dat alles wat geen levering is, een dienst is. Een levering vereist overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. In-game goud is geen lichamelijke zaak. De vraag die moet worden beantwoord is derhalve of dergelijke diensten ook onder het begrip „gebruikt goed" kunnen worden ingedeeld wanneer zij in het rechtsverkeer als gebruikte goederen worden verhandeld – in dit opzicht is er een parallel met bitcoins (zie de punten 38 e.v.).

58. Indien artikel 314 van de btw-richtlijn letterlijk wordt uitgelegd, vallen alleen leveringen van gebruikte goederen onder de winstmargeregeling. Niettemin vormen de bewoordingen het begin en niet het einde van de uitlegging. Voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht dient rekening te worden gehouden zowel met de bewoordingen en de context als met de doelstellingen van die bepaling [22] en, met name, de ontstaansgeschiedenis ervan [23]. Bovendien is de wetgever gebonden aan hogere rechtsregels, zodat bij de uitlegging niet alleen rekening moet

[18] Zie uitdrukkelijk in verband met de winstmargeregeling arrest van 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punt 23), onder verwijzing naar arrest van 21 maart 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 1 augustus 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punt 34).

[19] Arrest van 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punten 36 e.v.).

[20] Arrest van 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punt 42).

[21] Arresten van 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punten 34 e.v.), en 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punten 25-26); zie ook arrest van 17 mei 2023, Belgische Staat (Btw – Voertuigen die voor onderdelen worden verkocht) (C-365/22, EU:C:2023:415, punt 23).

[22] Zoals ook het Hof heeft aangegeven in zijn arresten van 1 augustus 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punt 31); 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punt 24); 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punt 24); 3 maart 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punt 41), en 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punt 34).

[23] Arresten van 11 juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punt 18), en 17 april 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, punt 44).

worden gehouden met de grondrechten van het Handvest[24] maar ook met het feit dat de werkelijkheid mogelijk is geëvolueerd en derhalve nog niet in aanmerking kon worden genomen in de historische bewoordingen.

59. Zoals advocaat-generaal Szpunar heeft vastgesteld, vereist het beginsel van scheiding der machten dat het Hof daarbij enige terughoudendheid betracht.[25] Inmenging in de regelgevende inhoud van de geldende rechtsregels is alleen gerechtvaardigd wanneer die regels onduidelijk, onvolledig of onderling strijdig zijn of wanneer een letterlijke uitlegging ervan zou leiden tot resultaten die niet alleen in strijd zijn met het doel van die regels maar tevens met de fundamentele beginselen. Dat is in casu het geval.

60. Het klopt dat de uitdrukking „levering" ervoor pleit om een levering (van goederen) uit te leggen in de zin van het btw-recht en dus in technische zin als afbakening ten opzichte van het verrichten van een dienst. Het begrip „levering" in niet-technische zin zou echter ook de verkoop van dingen omvatten die technisch gezien weliswaar als dienst moeten worden gezien, maar die in het normale taalgebruik eerder worden beschouwd als een overdracht van de macht om over een goed te beschikken en die in werkelijkheid (in het rechtsverkeer) als goederen worden verhandeld en dus als gebruikte goederen worden behandeld.

61. Klassieke voorbeelden hiervan zijn onder meer de verkoop van een papieren toegangsticket of een fysiek vervoerbewijs, de verkoop van elektronische kunst door middel van een NFT dat de eigendom bewijst of de verkoop van „items" in een computerspel. Waarschijnlijk zouden maar weinig gamers ervan uitgaan dat bijvoorbeeld de aankoop van een „magisch zwaard" een dienst is die wordt geleverd door de exploitant van het spel of een andere verkoper, en dat deze laatste hun niet de macht heeft gegeven om over „hun magische zwaard" te beschikken.

3. Historische uitlegging

62. Wat de ontstaansgeschiedenis van de winstmargeregeling betreft, is het opvallend dat deze regeling pas achteraf en zeer laat in de btw-richtlijn is opgenomen.[26] De Commissie heeft in 1973 een eerste voorstel opgesteld, dat slechts tot een overgangsbepaling heeft geleid.[27] Het tweede voorstel van de Commissie uit 1978[28] werd verworpen en het derde voorstel is pas in 1989 ingediend[29].

[24] Zie in dat verband ook arrest van 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punten 33 en 34).

[25] Conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, punten 46 e.v.).

[26] Zie wat de ontstaansgeschiedenis betreft ook arresten van 9 juli 1992, „K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, punt 16), en 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punt 11).

[27] Voorstel van 29 juni 1973 (PB 1973, C 80, blz. 1), dat heeft geleid tot de overgangsbepaling van artikel 32 van de zesde richtlijn.

[28] Voorstel van 11 januari 1978 (PB 1978, C 26, blz. 2).

[29] Voorstel van 11 januari 1989 (PB 1989, C 76, blz. 10).

63. In de toelichting bij het derde voorstel van de Commissie staat dat de winstmargeregeling voorziet in „een ernstige leemte uit een oogpunt van de eisen van neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel”.[30] Aanleiding voor dit voorstel waren problemen met de grensoverschrijdende wederinvoer van gebruikte goederen door particulieren, wat verklaart waarom „lichamelijke zaken” een centrale plaats in het voorstel innemen.

64. De Commissie zet echter uitdrukkelijk uiteen dat met haar voorstel wordt beoogd een „[principieel] verbod van elke dubbele belastingheffing” ten uitvoer te leggen.[31] In dit opzicht moet een oplossing worden gevonden voor *gebruikte goederen die* door handelaren *opnieuw* in het handelscircuit *worden gebracht*, aangezien er over deze goederen reeds btw is geheven bij aankoop door de particulier en deze goederen nogmaals aan de btw zouden worden onderworpen indien zij door een handelaar worden doorverkocht. Het betreft een bijzondere regeling die „slechts van toepassing is op personen die zich in het kader van hun beroep speciaal op deze markten bewegen”.[32]

65. De Commissie benadrukt het brede toepassingsgebied van de bijzondere regeling. „De bedoeling is op deze wijze door een bijzondere regeling, dubbele belastingheffing te voorkomen die zich kan voordoen wanneer een persoon goederen in de waarde waarvan een niet-aftrekbare [btw] is begrepen doorverkoopt”.[33] Het is echter dermate moeilijk om gebruikte goederen met een blijvend btw-restant af te zonderen van gebruikte goederen zonder dergelijk btw-restant, dat het toepassingsgebied van de regeling alle gebruikte goederen moet omvatten teneinde een „splitsing van de activiteiten van de belastingplichtige wederverkoper te vermijden”.[34] Het is mogelijk dat de winstmargeregeling aan de levering van gebruikte goederen is gekoppeld, omdat er destijds van werd uitgegaan dat een dienst altijd op het tijdstip van verrichting werd verbruikt en derhalve niet verder kon worden verhandeld.

66. Noch in 1978, noch in 1989 was echter te voorzien dat er – vooral dankzij het internet – een secundaire markt zou ontstaan voor vele andere dingen die als goederen worden verhandeld maar geen lichamelijke zaken zijn. De handel in toegangstickets voor onder meer concerten is een klassiek voorbeeld waarbij particuliere verkopers tickets kunnen kopen en doorverkopen aan andere particuliere kopers dankzij verschillende onlineplatforms. Ook in casu heeft verzoekster een manier gevonden om onlichamelijke zaken (in-game goud) te kopen van particuliere verkopers en deze door te verkopen aan particuliere kopers. Aangenomen dat de particuliere kopers het in-game goud in het spel tegen betaling hebben aangekocht (zogenoemde in-app-aankoop), is er geen groot verschil met de problematiek die de Commissie destijds heeft beschreven.

67. Dat de handel in „gebruikte” diensten doelbewust en om specifieke redenen werd uitgesloten, kan in elk geval niet worden afgeleid uit de ontstaansgeschiedenis van de winstmargeregeling.

[30] Voorstel van de Commissie aan de Raad van 3 februari 1988 [COM(88) 846 def.]. De Duitse versie van deze toelichting is overgenomen in de toelichting bij de omzetting van de richtlijn in de Duitse wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz – UStG); zie de aanbeveling voor een besluit en het verslag van de Finanzausschuss (commissie financiën, Duitsland) van 13 februari 1990 – BT-Drucksache 11/6420 (bijlage 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” (voorstel voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikels 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen) (EG-doc. 4204/89), inleiding.

[31] BT-Drucksache 11/6420, bijlage 2, punt I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, bijlage 2, punt I, in fine.

[33] BT-Drucksache 11/6420, bijlage 2, ad artikel 1, hoofdstuk A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, bijlage 2, ad artikel 1, hoofdstuk A.1. Zie ook arresten van 1 augustus 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punt 39), en 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punt 36).

4. Teleologische uitlegging van de winstmargeregeling

68. Het doel en de strekking van de winstmargeregeling bestaan hoofdzakelijk in de tenuitvoerlegging van het neutraliteitsbeginsel, zoals de Commissie heeft benadrukt in het voorstel tot invoering van de winstmargeregeling.

69. Ten eerste vereist het neutraliteitsbeginsel dat gelijke concurrentievoorwaarden voor belastingplichtige handelaren worden gegarandeerd doordat hun de mogelijkheid wordt geboden de vooromzet af te trekken van de omzet van hun uitgaande prestaties zodat zij alleen belasting hoeven te betalen over het verschil. Ten tweede moet volgens de Commissie dubbele belastingheffing worden vermeden uit hoofde van het btw-restant dat gebruikte goederen doorgaans bevatten. Deze twee aspecten worden ook uitgedrukt in overweging 51 en de rechtspraak van het Hof[35].

70. Beide doelstellingen moeten worden gezien in het licht van het Handvest van de grondrechten, waaraan de Uniewetgever sinds het Verdrag van Lissabon eveneens gebonden is.[36] Dit is een reden temeer waarom zou moeten worden gerechtvaardigd dat de handel in gebruikte goederen en de handel in „gebruikte" diensten verschillend wordt belast en het neutraliteitsbeginsel zo wordt doorbroken.

71. Dit doet denken aan de vraag die het Hof onlangs heeft beantwoord, namelijk of de winstmargeregeling in de kunsthandel verschillend kan worden toegepast naargelang de rechtsvorm waaronder de maker van een kunstwerk economisch actief is. Deze vraag is door advocaat-generaal Szpunar[37] terecht ontkennend beantwoord vanwege het gebrek aan een objectieve reden. Dienovereenkomstig heeft het Hof bevestigd dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat belastingplichtigen die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing.[38]

72. Ook in casu is er geen objectieve grond die een onderscheid wettigt. Het onderscheid tussen de levering van goederen en het verrichten van diensten wordt in het btw-recht in beginsel uitsluitend om technische redenen gemaakt, omdat hieraan verschillende plaatsen van belastingheffing, verschillende belastingplichtigen, verschillende belastingtarieven en belastingvrijstellingen kunnen worden gekoppeld (doorgaans om redenen van uitvoerbaarheid). De met de winstmargeregeling nagestreefde doelstelling om dubbele belastingheffing of een concurrentienadeel te vermijden, staat echter los van deze technische redenen. Voor de vraag of de algemene belastingregeling dan wel de winstmargeregeling van toepassing is, maakt het technische onderscheid tussen diensten en leveringen niets uit, voor zover de diensten niet onmiddellijk worden verbruikt maar als goederen worden verhandeld (bijvoorbeeld toegangstickets).

73. In sommige gevallen staat de btw-technische indeling van de verhandelde goederen zelfs haaks op de civielrechtelijke indeling, waardoor de fiscale gevolgen voor de handelaar danig uiteenlopen en des te meer aanleiding tot twijfels geven. Zo zijn toegangstickets volgens het Duitse burgerlijke recht instrumenten aan toonder die als goederen in eigendom worden

[35] Arresten van 1 augustus 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punt 36); 11 juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punt 27); 18 mei 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punt 25); 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punt 39); 3 maart 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punt 47), en 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punten 37 en 41).

[36] Zie in dit verband arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punten 38 e.v.).

[37] Conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, punt 29).

[38] Arrest van 1 augustus 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punten 41 e.v.).

overgedragen, omdat wie eigenaar is van het instrument, ook eigenaar is van het daarin belichaamde recht (zie § 807 van het Duitse burgerlijk wetboek). Dit betekent dus dat er eigenlijk sprake is van een levering (van het instrument), die voor btw-doeleinden evenwel wordt beschouwd als een dienst (toegangsrecht). De btw-technische beoordeling verandert echter niets aan het feit dat toegangstickets in het handelsverkeer op dezelfde manier in eigendom worden overgedragen en verhandeld als goederen.

74. Voor diensten die net als gebruikte goederen worden verhandeld, ontbreekt in de btw-richtlijn echter een met de winstmargeregeling vergelijkbare regeling die het concurrentienadeel van ondernemingen beperkt en dubbele belasting vermijdt. Deze ontbrekende regeling (juridische leemte) leidt tot een conflict met het neutraliteitsbeginsel (als uitdrukking van artikel 20 van het Handvest), dat evenwel niet de ongeldigheid van de btw-richtlijn tot gevolg heeft, maar kan worden opgelost door een analoge toepassing[39] van de artikelen 311 e.v. ervan. Dit komt omdat de wetgever destijds duidelijk niet heeft gedacht aan een secundaire markt voor „gebruikte" diensten.

75. In dit opzicht, en zelfs wanneer rekening wordt gehouden met de ruime beoordelingsmarge van de wetgever, bestaat er noch een juridisch toelaatbare doelstelling noch een plausibele reden voor de wettelijke beperking van de winstmargeregeling tot leveringen. Het beginsel van gelijke behandeling in artikel 20 van het Handvest – dat dus deel uitmaakt van het primaire recht – pleit in casu eveneens voor een uitbreiding van de uitlegging van de winstmargeregeling tot dergelijke diensten die als gebruikte goederen worden verhandeld.

76. Indien in-game goud echter niet door een belastingplichtige wordt gekocht, maar in beginsel alleen bij elkaar kan worden gespeeld, ontbreekt naar mijn mening deze vergelijkbaarheid. Voorts zou het (doorgaans) uitgesloten zijn dat er mogelijk een btw-restant bestaat waarmee rekening moet worden gehouden. Bijgevolg zou een analoge toepassing ter vermijding van dubbele belasting niet aan de orde zijn. Het staat aan de verwijzende commissie om na te gaan of dit het geval is met betrekking tot in-game goud.

5. Voorlopige conclusie

77. Teneinde rekening te houden met de technische vooruitgang en aangezien er geen aanwijzingen zijn dat de handel in „gebruikte" diensten doelbewust en om objectieve redenen van de winstmargeregeling is uitgesloten, is een analoge toepassing van de artikelen 311 e.v. van de btw-richtlijn op verhandelbare diensten aan de orde. Doorslaggevend is dat deze diensten op een secundaire markt op vergelijkbare wijze als normale gebruikte goederen worden verhandeld.

[39] Dit is tevens de mening van enkele (in elk geval in Duitsland) zeer bekende belastingdeskundigen: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, blz. 2017 (2020-2021); Stadie, H., in *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, Einf. Rz. 613 (status: januari 2024); Hey, J./Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, blz. 641 (blz. 648).

VI. Conclusie

78. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 135, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan alleen handelingen zijn vrijgesteld die betrekking hebben op wettige betaalmiddelen of op niet-wettige betaalmiddelen die als contractueel direct betaalmiddel tussen marktdeelnemers worden geaccepteerd en in dit opzicht enkel tot doel hebben om als betaalmiddel in het rechtsverkeer te worden gebruikt.

2) In-game goud (als elektronische dienst) dient niet slechts om later een verbruikbaar voordeel te verkrijgen in de vorm van een nog te bepalen dienst, die de uitgever van een voucher verplicht zou moeten verlenen, maar is zelf al een verbruikbaar voordeel. Het is daarom geen voucher in de zin van artikel 30 bis van de btw-richtlijn.

3) Gelet op de technologische ontwikkelingen en op basis van teleologische overwegingen moet artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn ruimer worden uitgelegd, in die zin dat ook overdraagbare onlichamelijke zaken onder die bepaling vallen, voor zover zij in het kader van het rechtsverkeer als lichamelijke zaken worden verhandeld. Doorslaggevend is dat deze diensten op een secundaire markt op vergelijkbare wijze als normale gebruikte goederen worden verhandeld en doorgaans een btw-restant bevatten. Het staat aan de verwijzende commissie om na te gaan of dit in casu het geval is met betrekking tot in-game goud.”