

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 16. Juli 2015(1)

Rechtssache C-264/14

Skatteverket

gegen

David Hedqvist

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta förvaltningsdomstol [Schweden])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Umtausch der virtuellen Währung ‚Bitcoin‘ in eine konventionelle Währung – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG – Besteuerung von Dienstleistungen gegen Entgelt – Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiung für Umsätze mit Handelspapieren – Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiung für Umsätze mit Devisen – Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiung für Umsätze mit Wertpapieren“

I – Einleitung

1. Im vorliegenden Verfahren wird sich der Gerichtshof zum ersten Mal mit der Frage beschäftigen, wie der Umtausch der virtuellen Währung „Bitcoin“ in konventionelle Währungen mehrwertsteuerlich zu behandeln ist. Insbesondere der Anwendungsbereich der Steuerbefreiungen für Finanzgeschäfte bedarf hierfür einer weiteren Klärung.

II – Rechtlicher Rahmen

2. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) unterliegen der Mehrwertsteuer

„c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;“

3. Gemäß Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten jedoch die folgenden Umsätze von der Steuer:

„[...]“

d) Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen

Handelspapieren, mit Ausnahme der Einziehung von Forderungen;

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;

f) Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch nicht der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Wertpapieren und der in Artikel 15 Absatz 2 genannten Rechte und Wertpapiere;

[...]

4. Diesen Steuerbefreiungen entspricht in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage(2) der Art. 13 Teil B Buchst. d Nrn. 3 bis 5. Soweit der Gerichtshof die letztere Vorschrift ausgelegt hat, können diese Erkenntnisse auch in der vorliegenden Rechtssache verwendet werden.

5. Das schwedische Recht enthält den angeführten Bestimmungen des Unionsrechts entsprechende Vorschriften.

III – Ausgangsrechtsstreit

6. Herr Hedqvist beabsichtigt, über das Internet den An- und Verkauf der virtuellen Währung „Bitcoin“ (im Folgenden: Bitcoins) gegen schwedische Kronen zu betreiben. Der jeweilige Preis der Bitcoins soll auf dem Umtauschkurs eines bestimmten Umtauschportals beruhen, zuzüglich bzw. abzüglich eines bestimmten Prozentsatzes als Vergütung für den Umtausch.

7. Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts akzeptiert eine Reihe von Einzelpersonen und Internetkaufleuten Bitcoins als Zahlungsmittel. Bitcoins werden als Daten auf dem Rechner eines Nutzers oder eines dritten Dienstleisters gespeichert und nur elektronisch übertragen. Sie werden nicht durch einen bestimmten Emittenten ausgegeben, sondern durch einen Algorithmus im Internet geschaffen, den eine bislang unbekannte Person programmiert hat. Bitcoins sind in keinem Staat gesetzlich als Zahlungsmittel bestimmt.

8. Vor Aufnahme seiner Tätigkeit beantragte Herr Hedqvist beim schwedischen Steuerrechtsausschuss (Skatterättsnämnd) einen Vorbescheid, um in Erfahrung zu bringen, ob er für den geschilderten An- und Verkauf von Bitcoins Mehrwertsteuer zahlen muss. Der Vorbescheid wertete den An- und Verkauf von Bitcoins als entgeltliche Dienstleistung, die aber von der Steuer befreit sei, da es sich bei den Bitcoins um ein Zahlungsmittel handle, das wie ein gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werde. Gegen diesen Vorbescheid hat die schwedische Finanzverwaltung jedoch Klage erhoben.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

9. Der mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasste Högsta förvaltningsdomstol hält das Mehrwertsteuerrecht der Union für streitentscheidend und hat dem Gerichtshof deshalb am 2. Juni 2014 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen gestellt:

1. Ist Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass als Umtausch einer virtuellen Währung in eine herkömmliche Währung und umgekehrt bezeichnete Umsätze, für die

eine Vergütung zu entrichten ist, die der Erbringer dieser Leistung bei der Festlegung der Wechselkurse einrechnet, als Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt zu verstehen sind?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Ist Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass derartige Umtauschgeschäfte von der Steuer befreit sind?

10. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof die schwedische Steuerbehörde (Skatteverket), Herr Hedqvist, die Bundesrepublik Deutschland, die Republik Estland und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 17. Juni 2015 haben sich Herr Hedqvist, das Königreich Schweden, die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission geäußert.

V – Rechtliche Würdigung

11. Das vorliegende Verfahren betrifft zwei unterschiedliche Fragestellungen. Zum einen geht es um die Steuerbarkeit der Umtauschgeschäfte, also die Frage, ob diese Tätigkeit einen der Steuertatbestände der Mehrwertsteuerrichtlinie verwirklicht (dazu unter A). Zum anderen ist für den Fall, dass die Umtauschgeschäfte steuerbar sein sollten, zu klären, ob sie auch steuerpflichtig, sie also nicht von der Steuer befreit sind (dazu unter B).

A – *Der Umtausch von Bitcoins als Dienstleistung gegen Entgelt*

12. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht wissen, ob eine Tätigkeit wie die von Herrn Hedqvist geplante als Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist und damit grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt.

13. Der Gerichtshof hat zu einer ähnlichen Fragestellung bereits in der Rechtssache First National Bank of Chicago geurteilt, dass der Umtausch von Devisen, bei dem eine Bank unterschiedliche Kurse für den An- und Verkauf der jeweiligen Devisen ansetzt, eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt⁽³⁾. Die besteuerte Leistung der Bank bestand dabei nur in der Tätigkeit des Umtauschs, nicht aber in der Übertragung der Devisen selbst. Der Gerichtshof sah nämlich in dieser Übertragung weder eine Lieferung von Gegenständen noch eine Dienstleistung, weil es sich bei den Devisen um gesetzliche Zahlungsmittel handelte⁽⁴⁾. Als Entgelt für die steuerbare Dienstleistung des Umtauschs erkannte der Gerichtshof im Prinzip den Unterschiedsbetrag zwischen An- und Verkaufspreis der jeweiligen Devisen.

14. Das Urteil gründet darauf, dass die Übertragung gesetzlicher Zahlungsmittel als solche anerkanntermaßen keinen Steuertatbestand der Mehrwertsteuer erfüllt⁽⁵⁾. Vielmehr kann sie prinzipiell⁽⁶⁾ nur die Gegenleistung einer besteuerten Leistung sein. Denn die Mehrwertsteuer ist eine Steuer auf den Endverbrauch von Gütern⁽⁷⁾. Die gegenwärtigen gesetzlichen Zahlungsmittel besitzen aber grundsätzlich – anders als etwa Gold oder Zigaretten, die direkt oder indirekt auch als Zahlungsmittel eingesetzt werden oder wurden – keine andere praktische Verwendungsmöglichkeit als die eines Zahlungsmittels. Ihre Funktion beschränkt sich bei einem Umsatz darauf, den Austausch von Gütern in einer Volkswirtschaft zu erleichtern; sie werden als solche jedoch nicht als Güter verbraucht oder verwendet.

15. Was für *gesetzliche* Zahlungsmittel gilt, sollte auch für sonstige Zahlungsmittel gelten, deren Funktion sich darin erschöpft. Auch wenn solche *reinen* Zahlungsmittel nicht gesetzlich gewährleistet und überwacht sein sollten, erfüllen sie doch in mehrwertsteuerlicher Hinsicht dieselbe Funktion wie gesetzliche Zahlungsmittel und sind daher nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität in seiner Ausprägung als Gleichbehandlungsgrundsatz(8) prinzipiell gleich zu behandeln.

16. Das steht in Einklang mit der Rechtsprechung. Diese behandelt gesetzliche und sonstige reine Zahlungsmittel – wie Gutscheine, die auf einen Nennwert lauten(9), oder den Erwerb von „Punkterechten“ zur späteren Verwendung für die Inanspruchnahme von Hotels oder Wohnanlagen(10) – weitgehend(11) gleich, indem sie auch in letzteren Fällen in der Übertragung der Zahlungsmittel keinen steuerbaren Vorgang erkennt.

17. Auch Bitcoins stellen nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts ein reines Zahlungsmittel dar. Ihr Besitz hat keinen anderen Sinn als den, sie zu irgendeinem Zeitpunkt wiederum als Zahlungsmittel zu verwenden. Sie sind daher für die Zwecke des Steuertatbestands der Mehrwertsteuer ebenso wie gesetzliche Zahlungsmittel zu behandeln.

18. Daraus folgt, dass auch auf Bitcoins die Rechtsprechung des Urteils First National Bank of Chicago anzuwenden ist. Ihre Übertragung erfüllt als solche zwar keinen Steuertatbestand. Da Herr Hedqvist aber den An- und Verkauf der Bitcoins gegen schwedische Kronen zu einem Preis plant, der mit einem Aufschlag gegenüber dem Umtauschkurs auf einem bestimmten Umtauschportal versehen ist, beinhaltet seine Tätigkeit die Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Form des Umtauschs.

B – *Steuerbefreiung des Umtauschs von Bitcoins*

19. Als Zweites ist zu klären, ob die Dienstleistung des Umtauschs von Bitcoins und schwedischen Kronen unter eine der Steuerbefreiungen des Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt. In der Vorlageentscheidung werden zu Recht als Steuerbefreiungen, die hierfür in Frage kommen, die Buchst. d, e und f der Vorschrift genannt. Diese Tatbestände werde ich in umgekehrter Reihenfolge prüfen.

1. Umsätze mit Wertpapieren (Buchst. f)

20. Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit Umsätze, die sich auf „Aktien, Anteile an Gesellschaften [...], Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen“.

21. Der Umtausch von Bitcoins in schwedische Kronen könnte nur dann unter diese Befreiung fallen, wenn es sich zumindest bei einem von beiden um „sonstige Wertpapiere“ im Sinne der Vorschrift handelte.

22. Wie der Gerichtshof jedoch zuletzt festgestellt hat, erfasst Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie nur Eigentumsrechte an juristischen Personen, Geldforderungen gegenüber einem bestimmten Schuldner sowie mit diesen Rechten zusammenhängende Rechte(12). Weder schwedische Kronen noch Bitcoins erfüllen eine dieser drei Kategorien.

23. Die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie ist deshalb im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

2. Umsätze mit Zahlungsmitteln (Buchst. e)

24. Als Nächstes stellt sich die Frage, ob die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der

Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung findet. Danach sind Umsätze von der Steuer befreit, die sich auf „Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind“.

25. Voraussetzung der Steuerbefreiung ist zunächst, dass ein Bezug zu Zahlungsmitteln besteht, gleich ob in barer oder unbarer Form. Wie außerdem die englische Sprachfassung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie zeigt, die von „currency, bank notes and coins“ spricht, ist der Anwendungsbereich der Bestimmung grundsätzlich im Hinblick auf jegliche Währung eröffnet und nicht – wie zum Beispiel die deutsche Sprachfassung mit der Verwendung des Begriffs „Devisen“ nahelegt – nur hinsichtlich ausländischer Währungen.

26. Nicht einfach zu beantworten ist aber die Frage, welche Umsätze die Steuerbefreiung erfassen will, wenn es all jene sein sollen, die sich auf Zahlungsmittel „beziehen“. Der Wortlaut ist denkbar weit, da sich letztlich jeder mit Geld bezahlte Umsatz auch auf ein Zahlungsmittel bezieht. Dies gilt auch dann, wenn man verlangen wollte – wie es der Rechtsprechung im Rahmen der Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie für Umsätze entspricht, die sich auf Wertpapiere beziehen⁽¹³⁾ –, dass der Umsatz geeignet sein muss, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Zahlungsmittel zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen.

27. Zunächst ist klar, dass die Steuerbefreiung nicht anwendbar sein kann, sofern nur auf einer Seite der an einer Transaktion beteiligten Parteien Zahlungsmittel, auf der anderen Seite hingegen Gegenstände oder Dienstleistungen übertragen bzw. erbracht werden. In diesem Fall stellt die Übertragung der Zahlungsmittel nämlich die Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen oder für eine Dienstleistung dar. Würde man die Steuerbefreiung auf eine solche einseitige Übertragung von Zahlungsmitteln anwenden, wären sämtliche Umsätze – außer den Tauschumsätzen – von der Mehrwertsteuer befreit.

28. Die Steuerbefreiung kann aber dann anwendbar sein, wenn wie im vorliegenden Fall ein Zahlungsmittel in ein anderes umgetauscht wird und dafür eine Vergütung verlangt wird. Der besteuerte Umsatz ist dann – wie dargelegt⁽¹⁴⁾ – die Dienstleistung des Umtauschs. Diese Dienstleistung „bezieht“ sich im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Zahlungsmittel, nämlich auf ihren Umtausch, der auch Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf die Zahlungsmittel begründet.

29. Es stellt sich jedoch im Hinblick auf den vorliegenden Fall des Umtauschs von schwedischen Kronen, die im Königreich Schweden gesetzliche Zahlungsmittel sind, und Bitcoins, die in keinem Staat gesetzliche Zahlungsmittel sind, die Frage: Müssen beide Zahlungsmittel, die am Umtausch beteiligt sind, *gesetzliche* Zahlungsmittel sein?

30. Der Wortlaut des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie gibt auf diese Frage keine eindeutige Antwort.

31. Zwar kann insbesondere die deutsche Sprachfassung der Vorschrift so verstanden werden, dass beide Zahlungsmittel, die am Umtausch beteiligt sind, gesetzliche Zahlungsmittel sein müssen („Devisen [...], die gesetzliches Zahlungsmittel sind“).

32. Bereits in der englischen Sprachfassung ist jedoch nur von „currency“ im Singular die Rede. Dem englischen Wortlaut würde daher auch ein Umtausch genügen, an dem nur auf der einen Seite ein gesetzliches Zahlungsmittel beteiligt ist, wie im vorliegenden Fall die schwedische Krone.

33. Noch offener ist die finnische Sprachfassung formuliert, die für Devisen gar nicht erfordert, dass sie gesetzliche Zahlungsmittel sind, sondern nur für Banknoten und Münzen⁽¹⁵⁾. In unbarer

Form könnten danach sämtliche Währungen – auch virtuelle wie die Bitcoins – von der Steuerbefreiung erfasst sein.

34. Die italienische Sprachfassung stellt darüber hinaus sogar in Frage, ob die beteiligten Zahlungsmittel überhaupt gesetzlichen Status haben müssen. Danach sind Umsätze, die sich auf Zahlungsmittel „con valore liberatorio“ beziehen, von der Steuer befreit. Die schuldbefreiende Wirkung des Zahlungsmittels ist somit nach dieser Sprachfassung entscheidend. Es wird hingegen nicht der Ausdruck „corso legale“ verwandt, der im Italienischen gesetzliche Zahlungsmittel bezeichnet, wie sich u. a. aus Art. 10 Abs. 2 der Verordnung Nr. 974/98 ergibt(16), und der auch in Art. 344 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie Verwendung findet. Auch Bitcoins können aber schuldbefreiende Wirkung haben, wenn dies von den jeweiligen Parteien so vereinbart wurde.

35. Aufgrund der unterschiedlichen Sprachfassungen kann die Frage, auf welche Zahlungsmittel sich die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht, nur mit Hilfe des Zwecks der Steuerbefreiung geklärt werden(17). Dabei ist im vorliegenden Fall nur zu prüfen, ob der Umtausch eines gesetzlichen Zahlungsmittels in ein reines, aber nicht gesetzliches Zahlungsmittel vom Zweck der Steuerbefreiung umfasst ist.

36. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, sollen die Steuerbefreiungen, die mittlerweile in den Buchst. b bis g des Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten sind, „Finanzgeschäfte“ befreien(18). Den Charakter eines Finanzgeschäfts weist in jedem Fall auch der Umtausch von reinen Zahlungsmitteln auf, an dem – wie vorliegend – nur ein gesetzliches Zahlungsmittel beteiligt ist. Dies folgt allein schon daraus, dass – wie gesehen(19) – die Übertragung reiner Zahlungsmittel im Rahmen der Mehrwertsteuer nur eine Zahlungsfunktion hat.

37. Allerdings hat sich der Gerichtshof bislang noch nicht zum speziellen Zweck der hier auszulegenden Steuerbefreiung des Buchst. e des Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geäußert.

38. Folge einer Mehrwertsteuerbefreiung ist stets die Verringerung der Kosten der Leistungserbringung. Im vorliegenden Fall betrifft dies Umtauschdienstleistungen im Hinblick auf reine Zahlungsmittel. Sinn und Zweck der Befreiung der Umsätze mit Zahlungsmitteln ist nach meiner Überzeugung, die Konvertierbarkeit reiner Zahlungsmittel nicht durch die Erhebung von Mehrwertsteuern zu behindern. Dies ist auch im Hinblick auf den Binnenmarkt von Bedeutung. Denn soweit grenzüberschreitende Leistungen für den Besteller den Umtausch von Währungen erfordern, würde durch die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Umtauschdienstleistung der grenzüberschreitende Leistungsbezug noch zusätzlich im Vergleich zum inländischen verteuert.

39. Die Steuerbefreiung ist aber nicht auf innerhalb der Union geltende Währungen beschränkt. Alle Währungen der Welt werden von der Steuerbefreiung erfasst. Somit ist die möglichst unbelastete Konvertierbarkeit sämtlicher Währungen im Interesse eines reibungslosen Zahlungsverkehrs als Ziel des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie festzustellen.

40. Diesem Ziel entspricht es, auch den Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in solche, die keinen gesetzlichen Status haben, aber dennoch – wie vorliegend die Bitcoins – reine Zahlungsmittel sind, von der Steuer zu befreien. Denn soweit Zahlungsmittel existieren, die am Zahlungsverkehr teilnehmen, weil sie im Verkehr dieselbe Zahlungsfunktion wie gesetzliche Zahlungsmittel erfüllen, würde durch die Erhebung von Mehrwertsteuer auf den Umtausch dieser Zahlungsmittel der Zahlungsverkehr zusätzlich belastet.

41. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie ist im Übrigen im Einklang mit dem Primärrecht(20) und insbesondere dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 20 der Charta der Grundrechte auszulegen. In dieser Hinsicht nimmt der Gerichtshof häufig auf den

Grundsatz der steuerlichen Neutralität Bezug und verlangt, dass zur Verwirklichung der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer gleiche Umsätze auch gleich besteuert werden(21).

42. Vor diesem Hintergrund müsste im vorliegenden Fall ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in ebenfalls gesetzliche Zahlungsmittel und dem Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in andere reine Zahlungsmittel – wie vorliegend die Bitcoins – bestehen, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen. Denn beide Formen von Zahlungsmitteln erfüllen dieselbe Zahlungsfunktion, soweit sie im Verkehr als Zahlungsmittel akzeptiert werden.

43. Einen solchen im Hinblick auf die Mehrwertsteuer wesentlichen Unterschied kann ich jedoch nicht erkennen.

44. Die insbesondere von der Bundesrepublik Deutschland angeführten Gesichtspunkte der mangelnden Wertstabilität und der Betrugsanfälligkeit von Bitcoins vermögen eine unterschiedliche Behandlung nicht zu rechtfertigen. Unabhängig davon, ob derartige Gefahren je nach Währung nicht auch bei gesetzlichen Zahlungsmitteln in gleichem Maße bestehen, haben solche Erwägungen ihren Platz allein im Rahmen der staatlichen Aufsicht über die Finanzmärkte. Hiervon ist das Mehrwertsteuerrecht aber unabhängig. Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass selbst dann, wenn ein Verhalten nach dem Aufsichtsrecht untersagt ist, dies keinen Einfluss auf seine mehrwertsteuerliche Beurteilung hat(22). Ob also Bitcoins eine „gute“ oder „schlechte“ Währung darstellen, hat für das vorliegende Verfahren keine Bedeutung.

45. Im Ergebnis findet somit die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann Anwendung, wenn – wie im vorliegenden Fall – eine Währung, die gesetzliches Zahlungsmittel ist, in eine andere Währung eingetauscht wird, die zwar kein gesetzliches Zahlungsmittel ist, aber als reines Zahlungsmittel am Zahlungsverkehr teilnimmt.

3. Umsätze mit Handelspapieren (Buchst. d)

46. Möglicherweise stellt der Gerichtshof jedoch entgegen meiner Auffassung fest, dass die Steuerbefreiung für Zahlungsmittel gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist, weil Bitcoins keine gesetzlichen Zahlungsmittel sind. Dann wäre zusätzlich zu prüfen, ob nicht die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen kann.

47. Soweit diese Vorschrift die Umsätze „im Zahlungs- und Überweisungsverkehr“ betrifft, wären danach die vorliegenden Umtauschdienstleistungen nicht befreit. Denn die Ausführung barer oder unbarer Zahlungen an einen bestimmten dritten Empfänger ist nicht Gegenstand der vorliegenden Dienstleistung.

48. Gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie sind aber auch die Umsätze „im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren“ von der Steuer befreit. Somit stellte sich vorliegend die Frage, ob Bitcoins „andere Handelspapiere“ im Sinne dieser Steuerbefreiung darstellen.

49. Der Gerichtshof hat im Urteil Granton Advertising erkennen lassen, dass die Steuerbefreiung verschiedene Formen des Geldtransfers erfasst(23). Auch ich habe in meinen damaligen Schlussanträgen den Sinn der Steuerbefreiung darin gesehen, Rechte, die im Verkehr ähnlich wie Geld gesehen werden, mehrwertsteuerlich wie die Hingabe von Geld selbst zu behandeln und deshalb von der Steuer zu befreien(24).

50. Dennoch ist die Anwendung dieser Steuerbefreiung im vorliegenden Fall aus zwei Gründen

abzulehnen.

51. Erstens betrifft Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie nur die Derivate von Währungen – wie Forderungen und Schecks sowie sonstige „Papiere“ –, nicht aber die Währung selbst. Im vorliegenden Fall werden jedoch nicht Rechte auf Bitcoins, sondern Bitcoins selbst umgetauscht. Vor diesem Hintergrund muss gar nicht geklärt werden, ob diese Steuerbefreiung – wie die Republik Estland vorgetragen hat – ohnehin nur Rechte erfasst, die *gesetzliche* Zahlungsmittel betreffen.

52. Zweitens existiert für die Steuerbefreiung von Umsätzen, die sich auf eine Währung selbst beziehen, eine speziellere Vorschrift, nämlich die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie, deren Anwendbarkeit im vorangegangenen Abschnitt geprüft wurde. Falls der Gerichtshof aber feststellen sollte, dass Umsätze, die sich unmittelbar auf eine virtuelle Währung wie die Bitcoins beziehen, nicht unter diese speziellere Vorschrift fallen, weil nur der Umtausch *gesetzlicher* Zahlungsmittel befreit sein soll, würde eine solche gesetzgeberische Entscheidung missachtet, wenn stattdessen eine andere Steuerbefreiung weit ausgelegt würde. Umsätze, die sich unmittelbar auf Währungen beziehen, sind entweder nach der hierfür speziellen Vorschrift des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit, wenn deren Bedingungen erfüllt sind, oder sie sind nicht befreit. Andernfalls wären die in dieser Steuerbefreiung festgelegten Bedingungen letztlich bedeutungslos.

53. Die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie ist somit vorliegend keinesfalls anwendbar.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

54. Auf dieser Grundlage schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Högsta förvaltningsdomstol wie folgt zu antworten:

1. Der Umtausch eines reinen Zahlungsmittels in ein gesetzliches Zahlungsmittel und der umgekehrte Umtausch, für den jeweils eine Vergütung zu entrichten ist, die der Erbringer dieser Leistung bei der Festlegung der Wechselkurse einrechnet, ist eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie.

2. Solche Umsätze sind nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

3 – Urteil First National Bank of Chicago (C?172/96, EU:C:1998:354, Rn. 25 bis 35).

4 – Vgl. Urteil First National Bank of Chicago (C?172/96, EU:C:1998:354, Rn. 25).

5 – Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, Rn. 26).

6 – Dies mag bei der Übertragung gesetzlicher Zahlungsmittel, die Sammlerstücke im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie sind, anders sein.

7 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung) sowie Dresser Rand (C?606/12, EU:C:2014:125, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 – Vgl. u. a. Urteile Kommission/Frankreich (C?481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22), NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, Rn. 44) und Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 48).

9 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398).

10 – Vgl. Urteil Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, insbesondere Rn. 21 und 32).

11 – Das Urteil Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450) kann in anderer Weise verstanden werden.

12 – Vgl. Urteil Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, Rn. 27 und 31).

13 – Vgl. u. a. Urteile CSC Financial Services (C?235/00, EU:C:2001:696, Rn. 33) und Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, Rn. 37).

14 – Siehe oben, Nr. 18.

15 – Die finnische Fassung spricht von „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, was so viel bedeutet wie „Devisen sowie als gesetzliche Zahlungsmittel verwendete Banknoten und Münzen“.

16 – Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3. Mai 1998 über die Einführung des Euro (ABl. L 139, S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EU) Nr. 827/2014 des Rates vom 23. Juli 2014.

17 – Vgl. nur Urteil T. (C?373/13, EU:C:2015:413, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 – Vgl. Urteil Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 – Siehe oben, Nrn. 14 bis 16.

20 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Sturgeon u. a. (C?402/07, EU:C:2009:716, Rn. 48), Chatzi (C?149/10, EU:C:2010:534, Rn. 43) und Kommission/Strack (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, Rn. 40).

21 – Vgl. u. a. Urteile Kommission/Deutschland (C?109/02, EU:C:2003:586, Rn. 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391, Rn. 46) und Kommission/Schweden (C?480/10, EU:C:2013:263, Rn. 17).

22 – Vgl. Urteil GfBk (C?275/11, EU:C:2013:141, Rn. 32).

23 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, Rn. 37).

24 – Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2013:700, Nr. 41).