ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

21 februari 2008 *

In zaak C-425/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 10 maart 2006, ingekomen bij het Hof op 16 oktober 2006, in de procedure

Ministero dell'Economia e delle Finanze, voorheen Ministero delle Finanze

tegen

Part Service Srl, vennootschap in liquidatie, voorheen Italservice Srl,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur), K. Schiemann, J. Makarczyk en C. Toader, rechters,

* Procestaal: Italiaans.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 oktober 2007,

gelet op de opmerkingen van:

— Part Service Srl, vertegenwoordigd door S. Taverna, avvocato,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. Lancia en S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos alsook door M. Papida en I. Pouli als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door D. McDonald, SC, B. Conway, BL, en G. Clohessy, BL,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en C. Lança als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door T. Harris als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. Aresu en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerie van Economie en Financiën) en Part Service Srl (hierna: „Part Service"), voorheen Italservice Srl (hierna: „Italservice"), over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over het boekjaar 1987 ter zake van leasingtransacties met betrekking tot hoofdzakelijk auto's.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, betreffende de maatstaf van heffing van de btw, bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[…]"

4 Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn voorziet in de vrijstelling van bepaalde activiteiten:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

a) handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten;

[…]

d) de volgende handelingen:

1. de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend;

2. de bemiddeling bij en het aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;

3. handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen;

[…]"

Nationale wetgeving

5 Artikel 3 van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 houdende invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (gewone bijlage nr. 1 bij GURI nr. 292 van 11 november 1972, blz. 2), zoals herhaaldelijk gewijzigd (hierna: „DPR nr. 633/72"), definieert het begrip diensten als volgt:

„Prestaties die tegen betaling van een vergoeding worden verricht op grond van een aannemings-, vervoers-, lastgevings-, expeditie-, agentuur-, bemiddelings- of bewaargevingsovereenkomst, en in het algemeen op grond van verplichtingen om iets te doen, niet te doen of te dulden, ongeacht de grondslag ervan, zijn diensten.

Als diensten worden eveneens aangemerkt, wanneer zij tegen betaling van een vergoeding worden verricht:

1) de terbeschikkingstelling van zaken op grond van verhuur, verpachting, leasing en soortgelijke diensten;

[…]"

6 Artikel 10 van DPR nr. 633/72 stelt verschillende handelingen vrij van de btw:

„Zijn van de belasting vrijgesteld:

1) de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend, en financieringstransacties; de

bemiddeling bij en het aangaan van verbintenissen, borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die ze heeft verleend; de verlening van uitstel van betaling, handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de vordering van schuldvorderingen; het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen en van pensioenfondsen in de zin van wetsdecreet nr. 124 van 21 april 1993, uitstel en soortgelijk beheer en financiële en postdiensten (bank — post);

2) de verzekeringen, de herverzekeringen en de lijfrente;

[…]

9) de uitvoering van opdrachten, bemiddelings- en intermediaire bemiddelingsactiviteiten betreffende de in de punten 1 tot en met 7 bedoelde handelingen alsook de handelingen ter zake van goud en buitenlandse effecten, daaronder begrepen deposito's, ook op een rekening-courant, die verband houden met de handelingen verricht door de Bank van Italië en het Italiaanse wisselbureau, bedoeld in artikel 4, vijfde alinea, van het onderhavige decreet."

7 Artikel 13, eerste alinea, van DPR nr. 633/72 definieert de maatstaf van heffing van de btw als volgt:

„De maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten is het totaalbedrag van de volgens de contractvoorwaarden door de leverancier of dienstverrichter verkregen of te verkrijgen tegenprestaties, met inbegrip van de uitvoeringskosten en -lasten en

de schulden of andere verplichtingen jegens derden die ten laste van de verkrijger of de opdrachtgever komen, vermeerderd met de aanvullende betalingen die rechtstreeks verband houden met de door anderen verschuldigde tegenprestaties."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 In 1987 hebben Italservice en de leasemaatschappij IFIM Leasing Sas (hierna: „IFIM"), beide behorend tot dezelfde financiële groep, samen een leasingsysteem voor hoofdzakelijk auto's geëxploiteerd.

9 Zij gingen daarbij te werk als volgt.

10 IFIM sloot met een gebruiker een overeenkomst betreffende het gebruik van een auto, met een optie tot koop ervan, tegen betaling van leasingtermijnen, storting van een borgsom ter hoogte van de niet door de vergoedingen gedekte waarde van het goed en het stellen van een onbeperkte borgtocht.

11 Italservice sloot met de gebruiker een overeenkomst krachtens welke zij het goed verzekerde tegen alle risico's, behalve het civielrechtelijke aansprakelijkheidsrisico, en de nakoming van de verbintenissen van deze gebruiker jegens IFIM garandeerde door middel van financiering van de borgsom en de onbeperkte borgtocht. De gebruiker betaalde Italservice vooraf een bedrag als tegenprestatie, waardoor het totaalbedrag van de tussen hem en IFIM overeengekomen leasingtermijnen verminderde, veelal tot een bedrag dat nauwelijks boven de kostprijs van het goed lag, vermeerderd met een aan een consulent betaalde provisie van 1 %.

12 Italservice betaalde IFIM namens de gebruiker het gefinancierde ter zake van de in het contract over het gebruik van de auto overeengekomen borgsom.

13 De uitvoering van de overeenkomst met de gebruiker liet Italservice aan IFIM over.

14 IFIM ontving van Italservice een extra vergoeding als tussenpersoon en, in geval van niet-nakoming door de gebruiker, een bedrag gelijk aan het door Italservice aan de gebruiker toegekende bedrag als korting bij nakoming van zijn verplichting tot betaling van de leasingtermijnen.

15 Krachtens artikel 3 van DPR nr. 633/72 bracht IFIM btw in rekening over de door de gebruiker betaalde leasingtermijnen.

16 Daarentegen werden de door de gebruiker aan Italservice en door haar aan IFIM betaalde tegenprestaties op basis van artikel 10 van DPR nr. 633/72 gefactureerd zonder btw.

17 Na onderzoek bij Italservice was de belastingdienst van mening dat de verschillende door de belanghebbende partijen aangegane verbintenissen, hoewel belichaamd in verschillende contracten, tezamen één enkele overeenkomst tussen drie partijen vormden. Zijns inziens was de tegenprestatie van de gebruiker voor de leasing kunstmatig opgesplitst om de heffingsgrondslag te verminderen, waarbij de rol van lessor tussen Italservice en IFIM was verdeeld.

18 Bijgevolg heeft de belastingdienst Italservice op 1 september 1992 over het jaar 1987 een naheffingsaanslag in de btw van 3 169 519 000 ITL, vermeerderd met rente en geldboete ten belope van 9 496 469 000 ITL, betekend.

19 Italservice heeft deze naheffingsaanslag betwist voor de Commissione tributaria di primo grado di Modena. Zij stelde dat het niet ging om één enkele overeenkomst, maar om verschillende met elkaar verwante contracten. Voor deze formule was niet gekozen ter ontwijking van de belasting, maar om geldige economische redenen van marketing (lancering van een nieuw financieel product met lagere tarieven), organisatie (splitsing van de functies van het risicobeheer: verzekering, garantie en financiering werd verzorgd door Italservice, het autoparkbeheer door de exploitatiemaatschappijen) en waarborg (de financiering fungeerde als zekerheid voor de nakoming door de gebruiker van zijn verplichtingen).

20 De Commissione tributaria di primo grado di Modena heeft het beroep toegewezen.

21 De belastingdienst is tegen deze beslissing opgekomen bij de Commissione tributaria di secondo grado di Modena, die zijn beroep heeft verworpen.

22 Daarop heeft hij zich gewend tot de Corte d'appello di Bologna, die het beroep bij arrest van 13 november 1998-12 januari 1999 heeft verworpen.

23 Tegen dit arrest heeft de belastingdienst cassatieberoep bij de Corte suprema di cassazione ingesteld.

24 Volgens deze rechterlijke instantie moet voor de beslechting van deze zaak worden uitgemaakt of de handelwijze van de betrokken partijen, gelet op hun onderlinge banden, kan worden beschouwd als misbruik van recht of van rechtsfiguren in de zin van de definitie in de communautaire rechtspraak, in het bijzonder in het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609).

25 Zij merkt op dat de heffingsgrondslag van de btw door de opsplitsing van de contracten lager is dan bij een gewone leaseovereenkomst, daar alleen de verlening van het gebruiksrecht van het goed, tegen een prijs die nagenoeg overeenkomt met de aankoopprijs van het goed, aan belasting wordt onderworpen.

26 Nagegaan moet dus worden of de contracten voor de btw-heffing als één geheel moeten worden beschouwd gelet op het nagestreefde economische doel dan wel of elk contract zijn autonomie en dus zijn eigen belastingregeling behoudt.

27 Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet volgens de verwijzende rechter worden uitgemaakt of van misbruik kan worden gesproken wanneer een financiering, die volgens de economische praktijk en de nationale rechtspraak een wezenlijk bestanddeel van een leaseovereenkomst is, wordt geregeld in een overeenkomst die losstaat van die inzake het gebruik van het goed.

28 Volgens de verwijzende rechter behoeft dit punt verduidelijking in het bijzonder wat betreft de strekking van de voorwaarden voor de vaststelling van misbruik die in voormeld arrest Halifax e.a. zijn genoemd.

29 Hij merkt op dat het Hof in punt 86 van dat arrest, naast het ontstaan van een belastingvoordeel in strijd met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, heeft vereist dat de betrokken handeling „het wezenlijke doel [heeft] […] belastingvoordeel te verkrijgen".

30 Hij stelt vast dat het Hof in punt 60 en in het dictum van dat arrest voorts heeft gesproken van handelingen „die zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel".

31 Derhalve vraagt hij zich af of de grens van rechtsmisbruik is bereikt wanneer de andere economische redenen dan verkrijging van belastingvoordeel volledig marginaal of irrelevant zijn, en geen mogelijke alternatieve verklaring vormen.

32 In deze context heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is het begrip ‚rechtsmisbruik' dat in het arrest [Halifax e.a., reeds aangehaald,] is omschreven als ‚handeling met het wezenlijke doel belastingvoordeel te verkrijgen', gelijk aan, ruimer dan, of beperkter dan de uitdrukking ‚handeling met geen andere economische beweegreden dan het verkrijgen van belastingvoordeel'?

2) Kan het afzonderlijk sluiten van lease-, financierings-, verzekerings- en bemiddelingsovereenkomsten, waardoor alleen over de tegenprestatie voor de verlening van het gebruik van het goed btw wordt geheven, terwijl het sluiten van één enkele leaseovereenkomst volgens de praktijk en de uitlegging in de

nationale rechtspraak ook de financiering zou omvatten en dus btw-heffing over de totale tegenprestatie zou meebrengen, voor de toepassing van de btw worden beschouwd als misbruik van recht (of van rechtsfiguren) ten gevolge waarvan de uit de belasting over de toegevoegde waarde afkomstige eigen middelen van de Gemeenschap niet worden geïnd?"

De prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

33 Volgens Part Service is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk. De gestelde vragen houden geen enkel verband met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding. Het vraagstuk is zuiver hypothetisch en houdt geen verband met communautaire bepalingen en/of beginselen.

34 Volgens vaste rechtspraak kan het Hof slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke of juridische gegevens, die het nodig heeft om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten van 19 februari 2002, Arduino, C-35/99, Jurispr. blz. I-1529, punt 25, en 11 juli 2006, Chacón Navas, C-13/05, Jurispr. blz. I-6467, punt 33).

35 In casu is evenwel aan geen enkele van deze voorwaarden voldaan.

36 In de verwijzingsbeschikking beschrijft de nationale rechter, die een btw-geschil moet beslechten, namelijk in detail het feitelijk en juridisch kader van het geschil in het hoofdgeding.

37 Vervolgens stelt hij het Hof vragen over het op de btw toepasselijke gemeenschapsrecht, in het bijzonder over het gemeenschapsbegrip „misbruik", om te kunnen beoordelen of de handeling die het voorwerp is van het hoofdgeding, een dergelijk misbruik oplevert en dus aan de btw is onderworpen.

38 De gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht houdt dus verband met een reëel geschil en met het voorwerp van het hoofdgeding en is niet hypothetisch.

39 De gestelde vragen zijn dus ontvankelijk.

De eerste vraag

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat van misbruik sprake is wanneer verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de betrokken handeling of handelingen, of dat daarvan slechts sprake is wanneer enkel een dergelijk belastingvoordeel en geen andere economische doelen worden nagestreefd.

41 In het hoofdgeding staan vrijstellingen van de btw ter discussie. Juist met betrekking tot dergelijke vrijstellingen schrijft artikel 13 van de Zesde richtlijn de lidstaten voor, „alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen".

42 In de punten 74 en 75 van voormeld arrest Halifax e.a. heeft het Hof om te beginnen in het kader van de uitlegging van de Zesde richtlijn geoordeeld dat sprake is van misbruik wanneer:

— de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend;

— uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

43 Vervolgens heeft het Hof in punt 81 van zijn arrest, in zijn aan de verwijzende rechter als leidraad bij zijn uitlegging in het hoofdgeding verstrekte nadere verduidelijkingen, opnieuw erop gewezen dat de handelingen in wezen het verkrijgen van belastingvoordeel tot doel moet hebben.

44 Derhalve heeft het Hof met zijn vaststelling in punt 82 van dat arrest, dat met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen hoe dan ook uitsluitend het verkrijgen van belastingvoordeel werd beoogd, deze omstandigheid niet als voorwaarde voor het bestaan van misbruik gesteld, maar alleen beklemtoond dat in het bij de verwijzende rechter aanhangige geding de ondergrens voor kwalificatie van een handelwijze als misbruik zelfs was overschreden.

45 Op de eerste vraag dient dus te worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat sprake is van misbruik wanneer verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken handeling of handelingen is.

De tweede vraag

46 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in feite te vernemen of handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, voor de toepassing van de btw als misbruik in de zin van de Zesde richtlijn kunnen worden beschouwd.

47 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het btw-stelsel. Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee handelingen, verplicht de Zesde richtlijn hem niet die te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd. De belastingplichtige heeft integendeel het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (voormeld arrest Halifax e.a., punt 73).

48 Wanneer een handeling echter een aantal prestaties omvat, is het de vraag of zij als één enkele handeling moet worden beschouwd dan wel als verschillende onderscheiden en zelfstandige prestaties die afzonderlijk van elkaar moeten worden beoordeeld.

49 Deze vraag is voor de btw van bijzonder belang, met name voor de toepassing van het belastingtarief of van de in de Zesde richtlijn vervatte vrijstellingsbepalingen (zie arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 27, en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 18).

50 Uit artikel 2 ervan vloeit voort dat elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd (zie voormelde arresten CPP, punt 29, en Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 20).

51 In bepaalde omstandigheden moeten echter verschillende formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn.

52 Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer reeds na een zuiver objectief onderzoek blijkt dat een of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de of de andere prestaties moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen (zie in die zin voormelde arresten CPP, punt 30, alsook Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 21). Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (voormeld arrest CPP, punt 30, en de omstandigheden van het hoofdgeding die tot dit arrest hebben geleid).

53 Eveneens kan worden gesproken van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (zie in die zin voormeld arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 22).

54 De nationale rechter moet beoordelen of de hem voorgelegde gegevens kenmerkend zijn voor één enkele handeling, ongeacht hoe zij contractueel is uitgewerkt.

55 In deze context kan hij zich genoodzaakt zien zijn analyse uit te breiden door naar aanwijzingen te zoeken die duiden op misbruik, het begrip dat aan de orde is in de prejudiciële verwijzing.

56 In het kader van een prejudiciële procedure kan het Hof hem in voorkomend geval nadere verduidelijkingen verstrekken als leidraad bij zijn uitlegging (voormeld arrest Halifax e.a., punt 77).

57 De door de verwijzende rechter beschreven handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, bezitten de volgende kenmerken:

— de twee bij de leasing betrokken vennootschappen maken deel uit van dezelfde groep;

— de prestatie van de leasemaatschappij (IFIM) wordt opgesplitst: het kenmerkende element van de financiering wordt aan een andere vennootschap (Italservice) overgelaten, waar het wordt onderverdeeld in krediet-, verzekerings- en bemiddelingsprestaties;

— de prestatie van de leasemaatschappij wordt dus beperkt tot de verhuur van de auto;

— het door de klant betaalde totaalbedrag is nauwelijks hoger dan de koopprijs van het goed;

— op zich beschouwd lijkt deze prestatie dus economisch niet rendabel, zodat de levensvatbaarheid van de onderneming niet alleen door de contracten met de klanten kan worden verzekerd;

— de leasemaatschappij ontvangt de tegenprestatie voor de leasing slechts door cumulatie van de door de klant betaalde vergoedingen en de door de andere vennootschap van dezelfde groep betaalde bedragen.

58 Ter beoordeling of deze handelingen als misbruik kunnen worden beschouwd, moet de nationale rechter allereerst nagaan of het beoogde resultaat een belastingvoordeel is waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van de Zesde richtlijn, en vervolgens of dit het wezenlijke doel van de gekozen contractuele oplossing was (zie punt 42 van onderhavig arrest).

59 Wat het eerste criterium betreft, kan de verwijzende rechter in aanmerking nemen dat het verwachte resultaat de verkrijging van het belastingvoordeel van de vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub a en d, van de Zesde richtlijn is voor de prestaties die de leasemaatschappij door haar medecontractant laat verzorgen.

60 Dit resultaat lijkt in strijd met het doel van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, namelijk dat alles wat als tegenprestatie wordt of moet worden verkregen van de zijde van de ontvanger in de belastingheffing wordt betrokken.

61 Aangezien de verhuur van voertuigen in het kader van een leaseovereenkomst een dienstverrichting in de zin van de artikelen 6 en 9 van de Zesde richtlijn vormt (zie met name arresten van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 19, en 11 september 2003, Cookies World, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punten 44 en 45), is een dergelijke handeling normaal gesproken onderworpen aan de btw, waarvan de maatstaf van de heffing overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden vastgesteld.

62 Wat het tweede criterium betreft, kan de nationale rechter bij de door hem te verrichten beoordeling het louter kunstmatige karakter van de handelingen in aanmerking nemen, alsmede de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen (voormeld arrest Halifax e.a., punt 81). Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een rol gespeeld.

63 Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord dat het aan de verwijzende rechter staat, in het licht van de in het onderhavige arrest verschafte uitleggingsgegevens na te gaan of handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, voor de toepassing van de btw als misbruik in de zin van de Zesde richtlijn kunnen worden beschouwd.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat er sprake is van misbruik wanneer verkrijging van belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken handeling of handelingen is.**

2) **Het staat aan de verwijzende rechter, in het licht van de in het onderhavige arrest verschafte uitleggingsgegevens na te gaan of handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde als misbruik in de zin van de Zesde richtlijn (77/388) kunnen worden beschouwd.**

ondertekeningen