

LJN: BP8388, Gerechtshof Arnhem , 09/00001, 09/00002, 09/00003 en 09/00004

Datum uitspraak: 22-02-2011
Datum publicatie: 21-03-2011
Rechtsgebied: Belasting
Soort procedure: Hoger beroep
Inhoudsindicatie: Vennootschapsbelasting. Door vennootschap betaalde kartrace-activiteiten vormen ten dele onttrekkingen. Navordering terecht omdat geen sprake is van een ambtelijk verzuim.

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM
Sector belastingrecht

nummers 09/00001, 09/00002, 09/00003 en 09/00004

uitspraakdatum: 22 februari 2011

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/P(hierna: de Inspecteur)

en het incidentele hoger beroep van

X Holding BV te Z (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Arnhem van 1 december 2008, nummers AWB 07/331 tot en met 07/334, in het geding tussen de Inspecteur en belanghebbende.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende zijn over de jaren 1998 tot en met 2001 navorderingsaanslagen in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van respectievelijk *f* 373.786, *f* 489.800, *f* 695.491 en € 245.392. Gelijktijdig met het opleggen van de navorderingsaanslagen is bij beschikking heffingsrente in rekening gebracht.

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraken op bezwaar de aanslagen en, naar het Hof begrijpt, de beschikkingen heffingsrente gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de rechtbank Arnhem (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 1 december 2008 gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur alsmede de navorderingsaanslagen over 1998 tot en met 2000 en de daarbij behorende beschikkingen heffingsrente vernietigd, en de navorderingsaanslag over 2001 alsmede de daarbij behorende beschikking heffingsrente verminderd.

1.4 De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft in haar verweerschrift incidenteel hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een conclusie van repliek ingediend en daarin tevens het incidentele hoger beroep van belanghebbende beantwoord. Belanghebbende heeft een conclusie van dupliek ingediend in het principale hoger beroep alsmede een conclusie van repliek in haar incidentele hoger beroep. De Inspecteur heeft daarop een conclusie van dupliek ingediend.

1.5 Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft alsmede alle stukken die nadien, al dan niet met bijlagen, door partijen in hoger beroep zijn overgelegd.

1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 23 november 2010 te Arnhem. Daarbij zijn verschenen en gehoord namens de Inspecteur A, tot bijstand vergezeld door B. Belanghebbende is verschenen in de persoon van haar directeur X, bijgestaan door haar gemachtigde. Gelijktijdig met de onderhavige zaken zijn ter zitting behandeld de daarmee samenhangende zaken met de rolnummers 09/00005 tot en met 09/00008, met betrekking tot de aan X opgelegde navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1.7 Partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen en afschriften daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

1.8 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

1.9 De gemachtigde van belanghebbende heeft na het sluiten van het onderzoek ter zitting een nader stuk met bijlagen ingezonden, dat op 14 december 2010 is ingekomen bij het Hof. Het Hof ziet in die stukken geen aanleiding het onderzoek te heropenen.

2. De vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende bezit 100 percent van de aandelen in Straalbedrijf X B.V. (hierna ook: Straalbedrijf) en C B.V. (hierna ook: C). Enig aandeelhouder van belanghebbende is X. X voert de directie over de drie vennootschappen. De drie vennootschappen vormen voor de heffing van de vennootschapsbelasting een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

2.2. Straalbedrijf straalt, coat en verft metalen voorwerpen. Meer dan 90 percent van de omzet is in 1998 gerealiseerd bij het bedrijf D, producent van vuilnisauto's. Om de afhankelijkheid van deze ene afnemer te verminderen werd binnen het concern door C naar andere bronnen van inkomen gezocht. In eerste instantie werden aanvullende activiteiten gezocht in de handel in en het bewerken van containers. Toen dat door gewijzigde marktomstandigheden niet de oplossing bleek te zijn, werd in 1995 door C gestart met activiteiten op het gebied van karting.

2.3. C heeft blijkens haar statuten ten doel de uitoefening van een (groot) handelsonderneming, im- en export daaronder begrepen, in duurzame gebruiksartikelen, bedrijfsmiddelen van enigerlei aard en andere handelswaar, zowel voor eigen rekening als voor rekening van derden alsmede het verlenen van bemiddeling bij handelstransacties. In het handelsregister van de Kamer van koophandel staat als bedrijfsomschrijving handelaar in karts en kartonderdelen vermeld.

2.4. Vanaf april 1999 heeft C één personeelslid in dienst, zoon van X.

2.5. De in 1995 door C gestarte kartingactiviteiten bestonden uit:

- De verkoop van karts en onderdelen voor karts vanuit het bedrijfsadres in Z (de kartshop). In dit kader werd het importeurschap van Italiaanse kartframes van het merk "E" verworven;
- Het deelnemen aan racewedstrijden met karts van het merk E. De karts werden gereden door de twee zonen van X.

2.6. In 1999 is door de Belastingdienst een boekenonderzoek bij belanghebbende ingesteld. Hierbij werd de aanvaardbaarheid onderzocht van de aangiften voor de jaren 1994 tot en met 1997 voor de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonbelasting. Tevens werden deze jaren onderzocht met het oog op de aangiften inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen van X. In het op 4 oktober 1999 door B uitgebrachte controlerapport wordt voor zover van belang het volgende opgemerkt:

Onderdeel 2 Fiscale balans (vennootschapsbelasting)

Pagina 3 / onder 2.1.2. Aankoop onroerende zaak:

"De panden zijn vanaf 1997 geheel eigendom van X Holding BV. (...) Men is voornemens een kartbaan te kopen in de buurt van R."

Pagina 3 / onder 2.1.3. Machines en installaties:

”In het kartbedrijf (C Nederland BV) staan een aantal karts en onderdelen in voorraad.”

Pagina 3 / onder 2.1.4. Activering kosten:

”Van de kosten moet in 1995 f 12.930,- worden geactiveerd, omdat dit bedrag betrekking heeft op de aanschaf van een kart en deze nog steeds aanwezig is in de opslagruimte.”

Onderdeel 3 Fiscale winstberekening (vennootschapsbelasting)

Pagina 4 / onder 3.2. Bedrijfskosten

”De bedrijfskosten werden met de facturen afgestemd. Daarbij kwamen de volgende verschillen naar voren: acquisitie/sponsoring en kleine aanschaffingen. De belastingplichtige heeft in 1994 t/m 1997 privé-uitgaven als zakelijke kosten geboekt. Het betreft de volgende uitgaven:

Jaar Uitgave Verrekenen in rek. crt. uitdeling

(...)

1996 Karting zoon f 5000,=

Acquisitie f 1400,=

(...)

Vanaf 1997 krijgt het kartgebeuren een steeds groter zakelijk karakter. Vandaar dat ik vanaf 1997 de kosten en uitgaven m.b.t. het kartgebeuren wil aanmerken als zijnde zakelijk.”

Onderdeel 5 Omzetbelasting

Pagina 8 / onder 5.3 Voorbelasting

“De voorbelasting wordt in aftrek gebracht volgens het factuurstelsel. Bij de controle van facturen, boekingen, tellingen en overbrengingen, heb ik enige onjuistheden geconstateerd. Het gaat hierbij om prive uitgaven, zoals kosten gemaakt voor de bruiloft van dhr. X en aanschaffingen voor zijn prive aangelegenheden zoals een keuken, opticien, auto voor mevr. F en het karten door de zoon van de heer X t/m 1996. Ook de sponsoring van de kartsport, m.n. voor zijn eigen zoon vanaf 1997 kunnen weliswaar gezien worden als zakelijke kosten echter de omzetbelasting op sponsoring is niet aftrekbaar, daar diegenen die de sponsoring ontvangen zelf de voorbelasting ook niet zouden kunnen aftrekken.

De correctie bedraagt:

(...)

1996 Karting zoon: prive kosten f 5000 x 17,5% F 875,=

(...)

1997 Sponsoring karting zoon f 10000 x 17,5 % F 1750

“

2.7. Naar aanleiding van tijdens het bovengenoemde onderzoek gestelde vragen heeft de gemachtigde van belanghebbende op 16 april 1999 aan B meegedeeld:

“De opbouw van een kart-shop, een kart-baan en dergelijke vereist langdurig intensief [l]obby-werk. Wij zien thans de eerste resultaten van dit vele werk. Nu de zoon van de heer X ook officieel in loondienst is getreden blijkt wel heel duidelijk dat er sprake is van de opbouw van een onderneming, waarbij de naambekendheid van zoon X in de racerij van groot belang is.”

2.8. Tot de gedingstukken behoren de geconsolideerde jaarrekeningen (balans, resultatenrekening en toelichting) van belanghebbende over de jaren 1998 tot en met 2001. In de jaarrekening 1998 zijn de vergelijkende cijfers over 1997 opgenomen. In deze jaarrekeningen zijn, voor zover van belang, de volgende gegevens opgenomen:

1997 1998 1999 2000 2001

f f f f f €

Netto omzet 1392190 1849102 1932837 2173005 993221

Materialen en werk derden 243095 440368 397062 584114 264138

Overige bedrijfskosten 431162 536075 574471 477540 230442

Voorraad kartonderdelen 86000 55000 55000 55000 24958

In de toelichting op de post materialen en werk derden is opgenomen:

Werk door derden 18160 11778 31553 35292 18022

Handelsgoederen en benodigdheden races 105933 293223 85215

In de toelichting op de verkoopkosten (onderdeel van de overige bedrijfskosten) is opgenomen:

Representatiekosten

Advertentie- en reclamekosten 26300 26663 6583 6088 95

Acquisitie en sponsoring 10309 124596 54845 730 0

Reis- en verblijfkosten 4956 2842 20499 25203 32954

2.9. Tot de gedingstukken behoren de vennootschappelijke jaarrekeningen (balans, resultatenrekening en toelichting) van C over de jaren 1998 tot en met 2001. In de toelichting op de resultatenrekeningen is voor zover van belang opgenomen:

1997 1998 1999 2000 2001

f f f f €

Omzet geleverde goederen en diensten 17431 15032 22288 2000 4538

Omzet sponsorbijdrage 0 70000 160000 320000 110000

Kosten handelsgoederen en benodigdheden races 13063 125231 105933 293223 85215

2.10. Tot de gedingstukken behoren de vennootschappelijke jaarrekeningen (balans, resultatenrekening en toelichting) van Straalbedrijf over de jaren 1998 tot en met 2001. In de toelichting op de resultatenrekeningen is als onderdeel van de verkoopkosten opgenomen:

1997 1998 1999 2000 2001

f f f f €

Acquisitie en sponsoring 10309 124596 214845 320730 110000

Advertentie- en reclamekosten 8.654 16.291 5.897 5.938 0

2.11. Op 10 november 1999 is de laatste verkoop van de kartshop in het kasboek van C geregistreerd. Gedurende het jaar 2000 is geen omzet in het kasboek geregistreerd. Bij het opmaken van de jaarrekening is via een correctieboeking alsnog f 2.000 omzet geboekt. De geboekte omzet over 2001 bestaat uit de verkoop van een hoonbank en een gereedschapskist.

2.12. In december 1999 heeft de gemachtigde van belanghebbende bij de Gemeente Z aandacht gevraagd voor de plannen voor de ontwikkeling van een gemotoriseerd educatief pretpark. Op 11 april 2000 heeft belanghebbende van de gemeente Z bericht ontvangen dat de ideeën geen kans van slagen hebben.

2.13. Voor de race-activiteiten zijn onder meer een servicebus en enkele karts in gebruik geweest. Op de servicebus was reclame aangebracht voor de C kartshop in Z en het merk E. Op enkele bedrijfsmiddelen was vermeld "SB X" hetgeen staat voor Straalbedrijf X. Een expliciete vermelding van de naam "Straalbedrijf X" kwam niet voor. Terzake van de sponsoring van de race-activiteiten is tussen C en Straalbedrijf geen schriftelijke sponsoringovereenkomst opgemaakt.

2.14. De race-activiteiten zijn in de loop van het jaar 2003 gestopt. Eén van de zonen van de heer X raakte in dat jaar geblesseerd en een vervangende rijder behaalde onvoldoende resultaten. In het jaar 2008 en latere jaren heeft belanghebbende een motorraceteam gesponsord met een vast bedrag per jaar. Ter zitting van het Hof heeft X verklaard dat hij chauffeur is van een vrachtwagen die gebruikt wordt voor het vervoer van het motorraceteam en zijn uitrusting. Tevens heeft X verklaard dat hij in de jaren voordat zijn zonen de kartsport beoefenden, via een stichting andere raceteams sponsorde.

2.15. In 2003 is door de Belastingdienst wederom een boekenonderzoek bij belanghebbende ingesteld. Hierbij werd de aanvaardbaarheid onderzocht van de aangiften voor de jaren 1998 tot en met 2001 voor de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting. Voor de loonbelasting werden de jaren 1998 tot en met 2002 onderzocht. Op 5 november 2003 hebben de controlerende medewerkers Gen H een rapport uitgebracht.

2.16. De kosten van de race-activiteiten van de zonen van de heer X zijn in de jaren 1998 tot en met 2001 door Straalbedrijf betaald en deels via correctieboekingen overgeboekt naar C. Daarnaast is jaarlijks een sponsorbijdrage bij Straalbedrijf als kostenpost geboekt, welke bijdragen bij C weer als omzet zijn geboekt. De controlerend ambtenaren hebben de totale kosten van de race-activiteiten als volgt berekend:

1998 1999 2000 2001

f f f f

Handelsgoederen en benodigdheden races 125231 105933 293223 187789
 Af: inkopen ten behoeve van kartshop -12000 -17700 0 0
 Bij: werk door derden 11778 31553 35292 18022
 Bij: acquisitie en sponsoring 4965 54845 729 0
 Bij: reis- en verblijfkosten -/- 5000 ten behoeve van kartshop/straalbedrijf 0 15499 20204 67621
 Totaal kosten kartbedrijf en racen 129974 190130 349448 273432

2.17. De controlerend ambtenaren hebben van de kosten van de race-activiteiten voor de jaren 1998 en 1999 telkens een bedrag van f 5.000 als zakelijk geaccepteerd. De winstcorrecties zijn door hen als volgt berekend:

1998 1999 2000 2001

f f f f

Totaal kosten kartbedrijf en racen 129974 190130 349448 273432
 Geaccepteerde kosten -5000 -5000 0 0
 Winstcorrectie 124974 185130 349448 273432
 Winstcorrectie 2001 in EUR 124078

2.18. Belanghebbende heeft aangiften voor de vennootschapsbelasting ingediend op 21 december 1999 (jaar 1998), 19 september 2000 (jaar 1999), 1 november 2001 (jaar 2000) en 25 oktober 2002 (jaar 2001). Op de aangiften is de zogenoemde versnelde regeling toegepast. Daarbij worden de aangiften slechts globaal beoordeeld en wordt het bestaande dossier door de aanslagregeland ambtenaar niet geraadpleegd. De primitieve aanslagen vennootschapsbelasting zijn aan belanghebbende opgelegd conform de door haar gedane aangiften.

2.19. De Inspecteur heeft vervolgens de in geschil zijnde navorderingsaanslagen opgelegd naar belastbare bedragen die als volgt zijn berekend:

1998 1999 2000 2001

f f f €

Belastbaar bedrag primitieve aanslag 271532 318166 356293 101854
 Correcties niet in geschil -22720 -13496 -10250 19460
 Uitdeling kartrace-activiteiten 124974 185130 349448 124078
 Belastbaar bedrag bij navordering 373786 489800 695491 245392

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 Partijen houdt verdeeld:

- a) of de Inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslagen beschikte over een nieuw feit, en zo neen of het aan kwade trouw van belanghebbende is te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven;
- b) indien de vraag onder a bevestigend moet worden beantwoord: of (een deel van) de correctie met betrekking tot de kosten ter zake van de kartrace-activiteiten terecht is aangebracht;
- c) indien de vragen a en b bevestigend moeten worden beantwoord: of de navorderingsaanslagen zijn opgelegd in strijd met het vertrouwensbeginsel.

3.2 De Inspecteur stelt dat hij bij de aanslagregeling slechts de beschikking had over de geconsolideerde jaarrekening van belanghebbende en dat hij niet gehouden was de aangiften van belanghebbende aan een nader onderzoek te onderwerpen. De uitgaven wegens de kartrace-activiteiten zijn in overwegende mate gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van X als aandeelhouder van belanghebbende. Aan het controlerapport uit 1999 naar aanleiding van het boekenonderzoek over 1995 tot en met 1997 kan belanghebbende niet het in rechte te honoreren vertrouwen ontlenen dat de uitgaven in latere jaren in volle omvang in aftrek zullen worden toegelaten.

3.3 Belanghebbende stelt dat zij, naast de geconsolideerde stukken, ook de vennootschappelijke jaarrekeningen van haar dochtervennootschappen bij haar aangiften heeft overgelegd. Daaruit had de Inspecteur moeten afleiden dat haar uitgaven wegens race-activiteiten zeer aanzienlijk waren gestegen. De Inspecteur was er na het onderzoek in 1999 van op de hoogte dat de race-activiteiten werden uitgeoefend door een zoon van X. De Inspecteur had, aldus belanghebbende, de aangiften aan een nader onderzoek moeten onderwerpen. Dat hij dat niet heeft gedaan

moet worden aangemerkt als een ambtelijk verzuim dat aan navordering in de weg staat. Dat de aangiften zonder kennis te nemen van het dossier versneld zijn afgedaan, vloeit voort uit een keuze die de Inspecteur heeft gemaakt. De gevolgen daarvan moeten voor rekening van de Inspecteur blijven. De uitgaven wegens race-activiteiten zijn volledig zakelijk en houden verband met de activiteiten van de kartshop en van het Straalbedrijf. Tot slot stelt belanghebbende dat zij aan het controlerapport uit 1999, het daaraan voorafgaande onderzoek en de daarover gevoerde besprekingen, het vertrouwen kan ontleenen dat de uitgaven ten behoeve van de race-activiteiten in de jaren vanaf 1997 volledig aftrekbaar zijn.

3.4 Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.5 De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en tot ongegrond verklaring van het beroep tegen de uitspraken op bezwaar.

3.6 Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank behoudens de veroordeling in de proceskosten en tot het toekennen van een proceskostenvergoeding op basis van de werkelijk door haar gemaakte kosten.

4. Beoordeling van het geschil

Nieuw feit

4.1 Op grond van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Op de inspecteur rust de bewijslast aannemelijk te maken dat er sprake is van een nieuw feit.

4.2 Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een nieuw feit dient beoordeeld te worden of de navorderingsaanslagen voortvloeien uit feiten die bij het opleggen van de primitieve aanslagen reeds bij de Inspecteur bekend waren of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn. Volgens vaste jurisprudentie mag de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag uitgaan van de juistheid van de gegevens die belanghebbende in haar aangifte heeft vermeld. Tot een nader onderzoek is de Inspecteur in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot een nader onderzoek gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twijfelen. De Inspecteur behoeft in redelijkheid niet te twijfelen aan de juistheid van de in het aangiftebiljet opgenomen posten, indien er voor deze posten ook een andere, niet onwaarschijnlijke verklaring mogelijk is (vgl. HR 12 maart 2010, nr. 08/04868, LJN BL7165, BNB 2010/155).

4.3 Niet in geschil is dat de aangiften van belanghebbende voor de onderhavige jaren zijn verzorgd door een gerenommeerd belastingadvieskantoor en een verzorgde indruk maken, en dat daarbij, ten minste, zijn gevoegd de geconsolideerde jaarstukken van belanghebbende met daarin een toelichting op de daarin opgenomen cijfers.

4.4 Bij kennisneming met normale zorgvuldigheid van de aangiften van belanghebbende, waartoe naar het oordeel van het Hof – in het algemeen – niet noodzakelijkerwijs is te rekenen de kennisneming van het gehele dossier van belanghebbende omdat immers sprake is van een goed verzorgde aangifte door een gerenommeerd belastingadvieskantoor, heeft de Inspecteur kunnen waarnemen wat daarin – onder meer – met betrekking tot de ontwikkeling van de kosten en de omzet van de fiscale eenheid is opgenomen. Het Hof verwijst naar hetgeen hiervoor onder de feiten is opgenomen. Die gegevens behoeften naar het oordeel van het Hof voor de Inspecteur geen reden te zijn om aan de juistheid of de zakelijkheid van de in de jaarstukken opgenomen kosten in redelijkheid te twijfelen. De Inspecteur heeft gesteld, en het Hof acht aannemelijk, dat voor de cijfermatige ontwikkelingen ook een andere, niet onwaarschijnlijke, verklaring mogelijk is. De Inspecteur heeft daarvoor aangevoerd dat niet alleen de kosten maar ook de omzet een groei doormaakte en dat de kartshop in 1997 nog in een startfase verkeerde. Daarnaast heeft hij gesteld dat, gelet op het feit dat de kosten van de race-activiteiten in 1998 waren verantwoord onder “verkoopkosten” als onderdeel van de “overige bedrijfskosten”, en gespecificeerd als kosten van “acquisitie en sponsoring”, de kosten geheel of grotendeels betrekking konden hebben op de acquisitie van de omzet van Straalbedrijf ten behoeve van het stralen, verven en coaten. Voorts heeft de Inspecteur aangevoerd dat, anders dan zou mogen worden verwacht, de kosten met betrekking tot de race-activiteiten in de jaren 1999 en

volgende, niet waren opgenomen onder “overige bedrijfskosten” maar onder “handelsgoederen en race-benodigdheden” en als zodanig, als onderdeel van de post “materialen en werk derden” als inkoopwaarde op de omzet in mindering werd gebracht. De Inspecteur stelt aldus dat hij uit de jaarrekeningen betreffende de onderhavige jaren niet hoefde te begrijpen dat de kosten van de race-activiteiten explosief waren gestegen en dat, wanneer hij dat wel had moeten begrijpen, hij ervan heeft kunnen uitgaan dat de kosten zagen op de toegenomen zakelijke activiteiten rondom de kartshop en het importeurschap.

4.5 Naar het oordeel van het Hof kan het onder deze omstandigheden de Inspecteur niet als een ambtelijk verzuim worden aangerekend dat hij eerst door de resultaten van het boekenonderzoek in 2003 kennis nam van de aard en de ontwikkeling van de activiteiten in de kartshop van C en de omvang van de race-activiteiten en de daarmee gemoeide kosten. Dat wordt niet anders indien de Inspecteur, zoals belanghebbende stelt doch de Inspecteur ontkent, bij de aanslagregeling de beschikking zou hebben gehad van de vennootschappelijke jaarstukken. De daarin vermelde gegevens nopen niet tot een ander dan het bovenstaande oordeel. Evenmin wordt dit anders indien de Inspecteur kennis zou hebben genomen van het dossier van belanghebbende met daarin het rapport van het in 1999 uitgevoerde boekenonderzoek en de naar aanleiding daarvan gevoerde correspondentie. Hetgeen daarin is opgenomen omtrent de bedrijfskosten met betrekking tot de kartraces en de ontwikkelingen met betrekking tot de kartshop en de mogelijke kartbaan hoefden de Inspecteur niet te doen twijfelen aan de juistheid van de aangifte en de in de jaarstukken vermelde gegevens, ook niet nu daaruit zou blijken, zoals belanghebbende aanvoert, dat in de onderhavige jaren niet was geïnvesteerd in een kartbaan. Het is immers van algemene bekendheid dat dergelijke plannen jaren kunnen voortslepen, en het achterwege blijven van de aanschaf van een onroerende zaak brengt niet noodzakelijkerwijs met zich dat het doen van uitgaven in verband met die plannen is gestopt.

Correctie uitgaven

4.6 Volgens vaste jurisprudentie ontberen door een vennootschap gedane uitgaven slechts dan een zakelijk karakter - en kunnen zij derhalve niet ten laste van de winst worden gebracht - indien en voor zover zij zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s). Indien in geschil is of de ondernemer een bepaalde uitgave heeft gedaan met het oogmerk daarmee de zakelijke belangen van de onderneming te dienen, dan wel (tevens) met het oogmerk van bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s), overschrijdt de rechter de grenzen van zijn taak niet door de werkelijke aard van de uitgaven te beoordelen (vgl. HR 14 juni 2002, nr. 36.452, LJN AB2865, BNB 2002/290 en HR 18 april 2008, nr. 07/10035, LJN BC9548, BNB 2008/139).

4.7 Belanghebbende heeft aangevoerd dat de kart-activiteiten dienden om reclame te maken voor de kart-shop en het in de onderneming van C ondergebrachte importeurschap van E-karts, en voor Straalbedrijf. Zij stelt dat die reclame-uitingen ook vruchten hebben afgeworpen. Kartraces vormen bij uitstek gelegenheden om nieuwe klanten voor het Straalbedrijf te ontmoeten. D is, althans in de onderhavige jaren, klant gebleven van Straalbedrijf doordat X soms een zoon van een werknemer van D die het daar voor het zeggen had, meenam naar races. Tekenend is, aldus belanghebbende, dat D als klant afhaakte toen zij stopte met de racerij.

4.8 De Inspecteur heeft zich, kort en zakelijk weergegeven, primair op het standpunt gesteld dat de onderhavige uitgaven wegens kart-activiteiten, behoudens een bedrag van f 5.000 in de jaren 1998 en 1999, een zakelijk karakter ontberen, omdat zij uitsluitend zijn gemaakt met het oog op de persoonlijke behoeften van X. Hij stelt dat X, die dat ter zitting ook heeft beaamd, en zijn zoons grote liefhebbers zijn van de race-sport in het algemeen en het kartracen in het bijzonder. De Inspecteur bestrijdt dat (in 1998 en 1999 voor het meerdere boven f 5.000) de kosten zijn gemaakt om de kart-shop van C te promoten en de omzet en de naamsbekendheid van Straalbedrijf te vergroten. Belanghebbende maakt, aldus de Inspecteur, op geen enkele wijze inzichtelijk dat er een verband bestaat tussen de kosten en de omzet van Straalbedrijf. Aan de activiteiten van de kart-shop en het importeurschap van C is eind 1999 een eind gekomen.

4.9 Naar het oordeel van het Hof kan aan de thans in geschil zijnde uitgaven niet ieder zakelijk karakter worden ontzegd. Het Hof acht aannemelijk dat de uitgaven in 1998 en 1999 verband hielden met de nieuwe activiteiten van C, bestaande uit de exploitatie van de kart-shop en het importeurschap van E-karts, de mogelijke ontwikkelingen op het gebied van de verwerving van een kart-baan en de reclame-uitingen ten behoeve van Straalbedrijf. Dat de uitgaven ook na 1999 nog verband hielden met de activiteiten van C acht het Hof echter niet aannemelijk. In de kart-shop vonden sinds eind 1999 geen activiteiten meer plaats en het importeurschap van E-karts was beëindigd. Wel aannemelijk acht het Hof dat ook na 1999 van de kart-activiteiten nog enige wervende werking ten behoeve van Straalbedrijf kon uitgaan. De omstandigheden dat X grote affiniteit heeft met de kartingsport en dat hij, via belanghebbende waarvan hij enig aandeelhouder is, een team financiert waarvan zijn zoons de wedstrijddrijders zijn, doen hieraan niet af. Dat de uitgaven uitsluitend zijn gedaan met het oog op de persoonlijke behoefte van X is door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt.

4.10 Uit het voorgaande volgt evenwel niet zonder meer dat alle in geschil zijnde uitgaven volledig ten laste van de winst kunnen worden gebracht. De Inspecteur stelt zich subsidiair op het standpunt dat sprake is van een wanverhouding tussen de gemaakte kosten en het nut van deze kosten voor de onderneming van belanghebbende.

4.11 Op grond van de uitgebreide gedingstukken, waaronder foto's met betrekking tot de kart-activiteiten en verslagen en weergaven van die activiteiten op het internet, en hetgeen door partijen hierover ter zitting is aangevoerd, acht het Hof niet aannemelijk dat de reclame-uitingen bij kart-wedstrijden in meer dan slechts zeer beperkte mate tot vergroting van de naamsbekendheid en het cliëntenbestand van Straalbedrijf hebben geleid. De aanduiding "SB" zal bij de toeschouwers slechts in zeer beperkte mate de associatie met Straalbedrijf hebben opgeroepen terwijl de achtervoeging "X" ook de achternaam is van de desbetreffende racers. In dit verband acht het Hof tevens van belang dat een zeer groot gedeelte van de race-activiteiten zich in het buitenland afspeelde en dat belanghebbende op geen enkele wijze inzichtelijk heeft gemaakt dat die activiteiten (in betekenende mate) daadwerkelijk hebben bijgedragen aan voormeld doel. Dat een zoon van een werknemer van D wel eens meeding is daartoe volstrekt onvoldoende. Namen van personen die X louter uit zakelijke overwegingen vergezelden en aantallen gelegenheden zijn door belanghebbende niet verstrekt. Het Hof acht voorts van belang dat een schriftelijke vastlegging van de afspraken tussen C en Straalbedrijf ontbreekt en dat, hetgeen door X ter zitting van het Hof is bevestigd, geen enkele grens werd gesteld aan de omvang van de uitgaven. Enig belang na 1999 van de uitgaven voor de onderneming van C is niet aannemelijk geworden.

4.12 Aan het vorenstaande verbindt het Hof de conclusie dat tussen enerzijds de kosten van de kart-activiteiten en anderzijds het nut van deze kosten voor belanghebbendes onderneming een ernstige wanverhouding bestaat. Gelet op deze wanverhouding, alsmede op de omstandigheden dat X een verklaard liefhebber is van de race-sport in het algemeen en het kart-racen in het bijzonder en dat de zoons van X in de onderhavige jaren de enige wedstrijdrijders waren, is het Hof van oordeel dat de bedoelde kosten niet alleen met het oog op de zakelijke belangen van belanghebbendes onderneming zijn gemaakt, maar ook ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van X als aandeelhouder van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof zou geen redelijk handelende ondernemer – waaronder wordt verstaan een met belanghebbende vergelijkbare vennootschap bij wie het beleid tot het doen van uitgaven als de onderhavige niet mede wordt ingegeven door de persoonlijke behoeften van haar aandeelhouder – deze kosten in deze omvang hebben gemaakt om een vergroting van naamsbekendheid te realiseren zoals door belanghebbende is beoogd. Nu partijen geen nadere informatie hebben verstrekt omtrent het bedrag dat, in hun ogen, de vorenbedoelde ondernemer zou hebben besteed aan uitgaven als hier aan de orde, stelt het Hof die kosten, gelet op al hetgeen partijen in de stukken en ter zitting hebben aangevoerd, in goede justitie vast op f 25.000 voor de jaren 1998 en 1999 en, gelet op het in 4.11, slot, gegeven oordeel, f 15.000 respectievelijk € 6.806 voor de jaren 2000 en 2001.

Vertrouwensbeginsel

4.13 Belanghebbende stelt dat zij aan de gang van zaken rond het boekenonderzoek in 1999 en het gestelde in het naar aanleiding daarvan opgemaakte controlerapport, het in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlennen dat zij alle gemaakte kosten in verband met de kart-activiteiten in mindering op haar winst kan brengen. B heeft in dit verband ook een duidelijke toezegging gedaan aan X. I heeft verklaard dat hij heeft gehoord dat sponsoring van de zoons van X zelfs door de controlerend ambtenaar werd geadviseerd. I was bevriend met een zoon van X en was, naar X ter zitting heeft verklaard, in de kantine van het bedrijf aanwezig tijdens een gesprek dat hij aldaar had met B. B heeft ter zitting van het Hof nader verklaard dat het goed mogelijk is dat tijdens zijn gesprek met X iemand in de kantine aanwezig is geweest die iets van hun conversatie kan hebben gehoord. Hij ontkent echter dat door hem een harde en veelomvattende toezegging is gedaan zoals door belanghebbende wordt gesteld. Hij heeft slechts één – inleidend – gesprek met X gehad, voorafgaand aan het boekenonderzoek. Het eigenlijke onderzoek heeft plaatsgevonden op het adres van de adviseur. De Inspecteur heeft gemotiveerd betwist dat belanghebbende aan het controlerapport het door haar gestelde vertrouwen kan ontlennen.

4.14 Onduidelijk is gebleven wat precies is gezegd tijdens het gesprek tussen X en B. Dat toegezegd is dat alle kosten van de kart-activiteiten aftrekbaar zijn en dat zelfs geadviseerd is door B de kosten voor rekening van belanghebbende te laten komen, vermag het Hof in de verklaring die I heeft afgelegd, niet te lezen. Het Hof acht ook niet aannemelijk dat een dergelijke, vergaande, toezegging is gedaan, mede gelet op het inleidende karakter van het gesprek en het moment waarop dat heeft plaatsgevonden. Naar het oordeel van het Hof maakt belanghebbende het gestelde niet aannemelijk.

4.15 Evenmin kan belanghebbende aan het gestelde in het controlerapport het in rechte te honoreren vertrouwen ontlennen dat alle door haar gemaakte kosten in verband met de kart-activiteiten aftrekbaar zouden zijn. Belanghebbende heeft in dit verband gewezen op de volgende passage uit dat rapport: "Vanaf 1997 krijgt het kartgebeuren een steeds groter zakelijk karakter. Vandaar dat ik vanaf 1997 de kosten en uitgaven m.b.t. het

kartgebeuren wil aanmerken als zijnde zakelijk.” Het Hof acht aannemelijk, hetgeen de Inspecteur heeft gesteld, dat de desbetreffende opmerking, in het controlerapport niet los gezien kan worden van de omvang van de kosten zoals deze zich in de jaren vóór 1998 voordeden, de geschetste ontwikkelingen in de onderneming van C en het gestelde in de brief van 16 april 1999 van de gemachtigde. Gesteld noch gebleken is, dat B op het moment van opmaken van het rapport op de hoogte was van het feit dat de activiteiten in de kart-shop op het punt stonden beëindigd te worden, het importeurschap ten einde liep, en de kosten tot een veelvoud van de bedragen in voorgaande jaren zouden oplopen. Het Hof acht aannemelijk dat, waren die omstandigheden bij B bekend geweest, hij de betreffende passage in het controlerapport niet of anders zou hebben opgenomen. Belanghebbende moet ook hebben geweten dat de geschetste ontwikkelingen (opstarten van de kart-shop en het importeurschap en de mogelijke ontwikkelingen rond een kart-baan) een rol speelden bij het maken van de opmerking in het controlerapport. In het bezwaarschrift tegen de opgelegde navorderingsaanslagen is namelijk opgemerkt dat de controlerend ambtenaar, om tot de hiervoor genoemde opmerking te komen “(...) met de directie onderzoek heeft gedaan naar het “kart-gebeuren”. Dit onderzoek vond plaats in 1999. De controlerend ambtenaar constateerde, blijkens mededelingen van de heer X, dat de aanwezigheid van een kart-shop, een kart-reparatie en –servicewagen een bepaalde omvang had. (...) Op het moment van het onderzoek was men bezig om in de “kart”branche een onderneming op te zetten. In 1999 heeft men aan de controlerend ambtenaar getoond dat er gestreefd werd naar een professionele benadering. Daarbij trachtte men als promotiemiddel op het hoogste niveau in de kart-sport acte de presence te geven. Indien men namelijk op dat niveau aanwezig is, dan krijgt men ook de mogelijkheid om kart-frames te importeren. (...) Dit is bij C Nederland B.V. ook gebeurd. De kartframes met opbouw en kartkleding waarin gereden werd, waren van het Italiaanse merk E. C Nederland B.V. heeft een groot aantal van de frames ingekocht met het oogmerk om deze te prepareren en daarna door te verkopen. Het bewijs dat de karts die op basis van dit frame gebouwd werden op internationaal hoog niveau konden presteren werd geleverd door de gebroeders X. Voor frames en onderdelen trad de “kart-shop” op als leverancier. Er is reclame gemaakt, er zijn verkooplijsten aan afnemers gezonden. In gezaghebbende internationale catalogie werd de kart-shop als vakbekwaam bedrijf vermeld. Op deze vermelding had X noch C enige invloed. Daarnaast had men de bedoeling om in Nederland een kartbaan op te zetten waar niet alleen recreatief de sport beoefend kon worden, doch ook met name de professionele rijder een goede test-accommodatie kon krijgen. Deze ontwikkeling was reeds ingezet in 1997 en werd verder uitgebouwd. Deze informatie en de feitelijke waarneming die de toenmalige controlerend ambtenaar heeft gedaan heeft hem doen besluiten om zijn ongeclausuleerde standpunt omtrent de zakelijkheid van het “kart-gebeuren” in het rapport te vermelden (...).”

4.16 Gelet op het vorenstaande kan belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel niet slagen.

Heffingsrente

4.17 Het beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente (zie Hoge Raad 27 november 2009, nr. 07/13621, LJN BJ7907, BNB 2010/52). Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente aangevoerd. Het beroep is slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van de nader vastgestelde belastbare bedragen betreft.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond. De vastgestelde belastbare bedragen voor de jaren 1998 en 1999 moeten met f 20.000 (de Inspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslagen reeds een bedrag van f 5.000 geaccepteerd) worden verminderd tot respectievelijk f 353.786 en f 469.800. De belastbare bedragen voor de jaren 2000 en 2001 moeten met f 15.000 respectievelijk € 6.806 worden verminderd tot f 680.491 respectievelijk € 238.586.

5. Kosten

5.1 Voor een toekenning van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) is grond indien het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak heeft gegeven of gedaan, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden (vgl. HR 13 april 2007, nr. 41.235, LJN BA2802, BNB 2007/260, en HR 6 februari 2009, nr. 08/01915, LJN BH1928, BNB 2009/100). Naar het oordeel van het Hof kan niet worden gezegd dat de Inspecteur een verwijt treft in de zin zoals deze door de Hoge Raad is geformuleerd. Andere bijzondere feiten of omstandigheden die moeten leiden tot een andersluidend oordeel zijn gesteld noch gebleken (vgl. HR 4 februari 2011, nr. 09/02123, LJN BP2975). Voor een toekenning van een integrale proceskostenvergoeding is dan geen plaats.

5.2 Het incidentele hoger beroep van belanghebbende is ongegrond.

5.3 Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit vast op € 1.449 voor de kosten in hoger beroep (1 punt voor het indienen van een verweerschrift, 0,5 punt voor het indienen van een conclusie van dupliek, 0,5 punt voor het indienen van een conclusie van repliek en 1 punt voor het bijwonen van het onderzoek ter zitting) * € 322 * 1,5 wegens samenhangende zaken). Het Hof kent hiervan de helft toe aan belanghebbende en de helft aan X.

6. Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de proceskosten en het griffierecht;
- vernietigt de uitspraken van de Inspecteur;
- vermindert de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1998 tot een navorderingsaanslag, berekend naar een belastbaar bedrag van € 160.541 (*f* 353.786);
- vermindert de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1999 tot een navorderingsaanslag, berekend naar een belastbaar bedrag van € 213.185 (*f* 469.800);
- vermindert de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting over het jaar 2000 tot een navorderingsaanslag, berekend naar een belastbaar bedrag van € 308.793 (*f* 680.491);
- vermindert de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting over het jaar 2001 tot een navorderingsaanslag, berekend naar een belastbaar bedrag van € 238.586;
- vermindert dienovereenkomstig de bij de navorderingsaanslagen in rekening gebrachte heffingsrente;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 725.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.P.M. Kooijmans, voorzitter, mr. A.J.H. van Suilen en mr. R.A.V. Boxem, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Luggenhorst als griffier.

De beslissing is op 22 februari 2011 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.H. Luggenhorst) (J.P.M. Kooijmans)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer)

Postbus 20303,

2500 EH Den Haag.

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de namen het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;

d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.
