

ECLI:NL:GHAMS:2009:BL0072

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	24-12-2009
Datum publicatie	27-01-2010
Zaaknummer	08/00399
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2010:BO6083, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Navordering ter zake van verlies uit film-CVs (4 en 5) nadat is gebleken dat ingelegde gelden slechts werden rondgepompt. Geen feit dat in het verlengde ligt van feiten die reeds ten tijde van primitieve aanslag tot nader onderzoek noopten maar een "tweede" nieuw feit, dat navordering rechtvaardigt.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Belastingadvies 2010/5.1 V-N 2010/13.1.4 NTFR 2010/452 met annotatie van MR. J. VAN DE MERWE

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 08/00399

24 december 2009

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht Gerbrandystraat,
de inspecteur,

tegen de uitspraak in de zaak no. AWB 06/11900 van de rechtbank Haarlem in het geding tussen

[X], wonende te [Z], belanghebbende,
gemachtigde mr. J. Kastelein (KPMG Meijburg & Co),

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

De inspecteur heeft met dagtekening 18 oktober 2005 aan belanghebbende voor het jaar 2000 een navorderingsaanslag opgelegd in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen berekend naar een belastbaar inkomen f 151.698.

Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 2 oktober 2006, de navorderingsaanslag gehandhaafd.

Bij uitspraak van 26 maart 2008, heeft de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) het daartegen door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard en de uitspraak op bezwaar en de navorderingsaanslag vernietigd.

Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 14 april 2008.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

Op 20 maart 2009 zijn nadere stukken ontvangen van de inspecteur. Deze zijn in afschrift verstrekt aan belanghebbende.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 april 2009. Het hoger beroep is tegelijk behandeld met het hoger beroep met kenmerknnummer 08/00400 ten name van [A] en het hoger beroep met kenmerknnummer 08/00406 ten name van [B]. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat op 22 juli 2009 aan partijen is gezonden.

2. Feiten

2.1.1. Belanghebbende was in het jaar 2000 het gehele jaar werkzaam in dienstbetrekking. In zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2000 (vraag 1) heeft hij een verlies uit onderneming aangegeven van f 66.992. Als toelichting (vraag 28) heeft hij vermeld:

"Aandeel in cv".

In een bijlage bij de aangifte is als specificatie van de winst uit onderneming vermeld:

"[Y] CV

4 participaties (4 x Ngl. 16.748) -66 992

(Zie kopie inschrijfform. + toelichting)"

2.1.2. In een brief van 3 juli 2001 schrijft belanghebbendes gemachtigde aan de inspecteur:

"Uit de bijgevoegde specificaties blijkt dat het gecombineerde resultaat negatief f 67.051 bedraagt. Op basis van deze nagekomen informatie verzoek ik u het belastbare inkomen nader vast te willen stellen op f 84.606 f 59 = f 84.647."

Bij deze brief zijn balansen en winst- en verliesrekeningen gevoegd van [Y] CV 4 en [Y] CV 5, alsmede een specificatie van de investeringsaftrek (f 35.051) en de willekeurige afschrijvingen (f 32.000).

2.1.3. Op 8 augustus 2001 heeft de inspecteur belanghebbende geschreven:

"In dit onderdeel van de aangifte vermeldt u een winst van f-66992. Bij de aangifte mocht ik echter geen jaarstukken aantreffen. Ik verzoek u mij deze alsnog toe te zenden, alsmede (een copie van) uw bewijs

van deelgerechtigdheid in de CV()".

2.1.4. Bij de op 4 oktober 2001 gedagtekende aanslag is de aangifte en de aanvulling daarop in de brief van 3 juli 2001 gevolgd. Met dagtekening 18 oktober 2005 is de in geschil zijnde navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 151.698. Daarbij is het verlies uit onderneming gecorrigeerd met f 67.051.

2.2. Belanghebbende is op 15 december 2000 gaan deelnemen in het [Y] Filmfonds, opgezet door - onder meer - [Y] BV (hierna: [Y] BV). De CV's waarin hij deelnam, [Y] CV 4 (hierna: CV 4) en [Y] CV 5 (hierna: CV 5), zijn twee van 40 CV's die op 3 januari 2000 bij notariële akten zijn opgericht: [Y] CV 1 tot en met 40. Beherend vennoot van alle CV's was [Y] BV. De CV's hebben blijkens de tekst van de notariële akten ieder ten doel "het produceren of het voor haar rekening doen produceren van één speelfilm, in eerste instantie bestemd voor vertoning in een filmtheater, alsmede het exploiteren van de rechten welke uit die film voortvloeien". Uitgangspunt daarbij was dat de films zouden worden gefinancierd uit de inbreng van de commanditaire vennoten alsmede met behulp van een lening van [V] BV.

2.3. In een op 16 mei 2000 door [Y] BV uitgegeven prospectus is - onder meer - het volgende opgenomen:

"VOORWOORD

Deze Prospectus is gepubliceerd ten behoeve van particuliere investeerders die geïnteresseerd zijn in de inschrijving op een beperkt aantal Rechten van deelgenootschap (Participaties) in de Commanditaire Vennootschappen '[Y] CV No. 1 t/m 40'.

In elk van deze commanditaire vennootschappen (CV's) treedt [Y] B.V. op als Beherend Vennoot.

Elk van deze CV's heeft tot doel de productie van één bioscoopfilm.

De inschrijving op deze Participaties staat vanaf heden open tot nadere aankondiging.(...)

Het participeren in één van de veertig CV's geeft het recht op Willekeurige Afschrijving - naar rato van deelname - van de Voortbrengingskosten van de betreffende bioscoopfilm en bovendien het recht op Investeringsaftrek en Stakingsvrijstelling als ondernemer.

De Participaties bedragen NLG 8.000,- (...) per stuk.

Per Participatie levert u dit een fiscale aftrek van NLG 9.965,- (124%), respectievelijk NLG 16.748,- (209%) op uw belastbaar inkomen op, afhankelijk van het gekozen financieringsmodel.

(...)

De toedeling van Participaties in de opeenvolgende CV's No. 1 t/m 40 wordt door de Beherend Vennoot '[Y] B.V.' bepaald; zoveel mogelijk in volgorde van binnenkomst van de inschrijvingen.

(...)

5 40 SPEELFILMS VAN [Y] B.V.

(...)

De exploitatie van de gerealiseerde Speelfilms komt in handen van de internationaal opererende verkoopmaatschappij [V]. Voordat een Speelfilm die door [Y] B.V. is ontwikkeld of aan [Y] B.V. ter productie is aangeboden wordt ingebracht in één van de bovengenoemde CV's zal [V] de marktwaarde van dit project onderzoeken.

In het geval dat dit onderzoek tot positieve verwachtingen leidt wordt er een overeenkomst gesloten tussen [V] en [Y] B.V. (...) waarin door [V] een garantie wordt afgegeven ten aanzien van de mogelijke

exploitatie-opbrengst van de Speelfilm. Deze garantie zal voor de desbetreffende CV in ieder geval een waarde hebben ter hoogte van op zijn minst de helft van het Commanditair Kapitaal. (...)

6 DE FINANCIERING, INSCHRIJVING, PRODUCTIE EN EXPLOITATIE VAN DE SPEELFILM

(...)

De CV zal van de Speelfilm welke zij zal (doen) produceren alle rechten bezitten welke noodzakelijk zijn voor het vervaardigen en het in tijd onbeperkt exploiteren van de Speelfilm.

(...)

De uitvoering van de productie van de Speelfilm zal geschieden in samenwerking met gerenommeerde productiemaatschappijen en/of natuurlijke personen die hun sporen hebben verdiend in de filmindustrie. De Beherend Venoot zal deze servicemaatschappijen dan wel personen uitzoeken en contracteren. De betaling door de CV aan de betrokkenen geschiedt eerst dan wanneer de Beherend Venoot en de Completion Guarantor vinden dat aan de contractueel gestelde eisen is voldaan door betrokkenen.

(...)

De Raamovereenkomst tussen [Y] B.V. en [V] voorziet in een gemeenschappelijk belang tussen beide partijen. Aan de ene kant verkrijgt [Y] B.V. door deze overeenkomst een zekerheid voor meerdere projecten, waarbij het risico voor de Participanten tot een minimum wordt teruggebracht.

Aan de andere kant wordt [V] door deze overeenkomst in staat gesteld om onmiddellijk na gereedkoming van de Speelfilm deze film zo snel en efficiënt mogelijk te exploiteren. Deze exploitatieperiode zal in ieder geval vier maanden beslaan. Omdat volgens de Raamovereenkomst [V] pas vergoeding voor haar kosten kan ontvangen wanneer er opbrengst is en daarenboven pas wanneer deze opbrengst meer bedraagt dan de Minimum Opbrengstgarantie zal [V] een zo hoog mogelijk resultaat nastreven. (...)

De periode gedurende welke [V] een Speelfilm zal exploiteren zal afhangen van de inschatting van [V] ten aanzien van de optimale uitbating van de desbetreffende Speelfilm.

(...)

7 DE FISCALE ASPECTEN

(...)

Winstvaststellingsovereenkomst

Met de Belastingdienst zullen door de Beherend Venoot ten behoeve van de Participanten afspraken worden gemaakt met betrekking tot de fiscale behandeling van de investering in de CV (...). Deze afspraken worden vastgelegd in een winstvaststellingsovereenkomst. De (...) afspraken zullen gelden voor alle Participanten. De winstvaststellingsovereenkomst zal landelijke werking hebben.

(...)

Op basis van de winstvaststellingsovereenkomst wordt de fiscale informatie welke de CV elk jaar aan de Participanten zal verstrekken ten behoeve van het invullen van de aangifte inkomsten- en vermogensbelasting, vooraf door de Belastingdienst gecontroleerd.

(...)

De [Y] CV's zijn besloten commanditaire vennootschappen, die transparant zijn voor de belastingheffing. Dit betekent dat (...) belastingheffing plaatsvindt bij de afzonderlijke vennoten in de CV, aan wie de resultaten van de onderneming rechtstreeks worden toegerekend. (...)

De Participanten worden als ondernemers aangemerkt voor de toepassing van (...) de Wet IB (...). De Participanten kunnen daarom gebruik maken van een aantal belastingfaciliteiten in de Wet IB die alleen voor ondernemers gelden, zoals de Investeringsaftrek, de (willekeurige) afschrijving en de Stakingsvrijstelling. (...)."

2.4. Als bijlage F bij het prospectus is opgenomen een "Raamovereenkomst [Y] B.V. en [V] B.V." welke onder meer het volgende inhoudt:

"(...)

[Y] en [V] hebben besloten exclusief met elkaar samen te werken voor zover het betreft Speelfilms welke gefinancierd zullen worden met de regeling WA FILM (willekeurige afschrijvingsregeling; Hof)

(...)

Artikel 2

[Y] en [V] zullen per film en aldus per CV een overeenkomst sluiten welke specifiek betrekking heeft op de desbetreffende Speelfilm. Deze overeenkomst zal in ieder geval behelzen dat [V] het alleenrecht van exploitatie en verkoop zal verwerven. (...)

Artikel 3

(...) [Y] zal iedere Speelfilm waarbij zij betrokken is en waarbij gebruik wordt gemaakt van de regeling WA FILM per ommekeer aan [V] aanbieden in diens hoedanigheid van financier en verkoopmaatschappij;

(...)

Artikel 6

(...) Wanneer [V] aan [Y] de rechten van een Speelfilm aanbiedt om deze te produceren zal dit aanbod vergezeld gaan van de toezegging van een Minimum Opbrengstgarantie en bijbehorende bankgarantie. De Minimum Opbrengstgarantie zal minimaal 54,95% van de Voortbrengingskosten van de Speelfilm bedragen. (...)

Artikel 7

[V] zal door het stellen van een bankgarantie en door de in art. 2 bedoelde overeenkomst het alleenrecht verwerven op de exploitatie en verkoop van alle rechten van de desbetreffende Speelfilm voor zover deze in het bezit zijn van [Y].

Artikel 8

(...) [V] zal voor haar diensten alsmede voor haar kosten en de door haar aangegane risico's een commissiepercentage ontvangen van 35% (zegge: vijfendertig procent) van het door haar behaalde exploitatie- en verkoopresultaat.(...)"

2.5. In een "Bericht voor teams" van de Belastingdienst uit 1999 is aan de medewerkers van de Belastingdienst het volgende medegedeeld:

"BPO Hilversum coördineert film-CVs

() Verzoeken voor fiscale behandeling van film-CVs en hun vennoten moeten voortaan worden doorgestuurd naar de eenheid BPO Hilversum.

Deze eenheid is segmenttrekker voor filmproductiebedrijven.

()

Dit meldt de portefeuillehouder IB-winst/digra"

Namens de eenheid Particulieren/Ondernemingen Hilversum trad in film-CV-zaken veelal C (hierna: de contactinspecteur) op.

2.6. Voorafgaand aan de oprichting van de CV's heeft in 1999 overleg plaats gevonden tussen de directie van [Y] BV ([S]), de gemachtigde van de CV's, [R], belastingadviseur bij Niehe en Lancée te Haarlem, en [de contactinspecteur]. Daarbij is aan [de contactinspecteur] te kennen gegeven dat aan de Belastingdienst zogeheten winstvaststellingsovereenkomsten zouden worden voorgelegd. Voor CV 1, CV 2 en CV 3 zijn aldus winstvaststellingsovereenkomsten (hierna ook: WVOs) tot stand gekomen. Voor de onderhavige CVs zijn geen winstvaststellingsovereenkomsten tot stand gekomen.

2.7. Op 12 december 2000 is, kennelijk in het kader van de hiervoor in 2.4. vermelde raamovereenkomst, tussen [Y] BV namens de CV 4 en de besloten vennootschap [V] de volgende (lening)overeenkomst gesloten:

"(...) in overweging nemende dat,

tussen partijen een raamovereenkomst is gesloten op 3 april 2000, welke overeenkomst onderdeel uitmaakt van de prospectus van het [Y] Film Fonds d.d. 16 mei 2000,

[Y] CV 4 de film '[H]' zal gaan produceren, met een productiebudget van fl. 16.350.974,-,

[V] zorg zal dragen voor een deel van de financiering van de film tot een bedrag van US\$ 5.035.000,- in de vorm van een lening,

komen als volgt overeen:

artikel 1

[V] zal een lening (...) verstrekken aan [Y], mits [Y] een production services agreement zal zijn aangegaan met '[D]', Inc.' en/of haar dochteronderneming "[H]", LLC.

artikel 2

De betaling van de termijnen zal geschieden rechtstreeks aan de production services maatschappij, en wel als volgt:

* Eerste termijn: US\$ 535.000,-, vóór 23 december 2000, doch niet eerder dan zodra [Y] een betaling ad US\$ 1.380.000,- aan de service producer zal hebben verricht

* Tweede termijn: US\$ 2.500.000,-, vóór de eerste draaidag

(...)

artikel 3

De film zal worden opgeleverd vóór 1 januari 2002 en zal ter beschikking worden gesteld voor exploitatie aan [V].

[V] zal het alleenrecht hebben om de rechten van de film aan derden in licentie te geven.

artikel 4

De aflossing van de lening zal uitsluitend geschieden uit de opbrengsten van de film. Alle opbrengsten zullen allereerst worden aangewend ter aflossing van de schuld;

artikel 5

Nadat de lening geheel zal zijn afgelost, zal [V] bij wijze van vergoeding voor haar rentederving en haar verkoopinspanningen een percentage ontvangen van 35% van de bruto opbrengst van de film, tot het bedrag waarbij de lening uit de resterende 65% geheel zal zijn terugbetaald.

Over de meerdere opbrengst zal [V] 25% van de bruto opbrengst ontvangen.

Indien de opbrengsten van de film niet voldoende zullen zijn om de lening geheel af te lossen, dan zal [V] het recht hebben om ná 1 januari 2003 bij wijze van aflossing alle overige filmrechten van de film voor zich op te eisen, dan wel deze filmrechten aan een derde te verkopen. Dit alles bij wijze van finale kwijting van de schuld van [Y] aan [V]."

2.8. Op 15 december 2000 is belanghebbende als commanditair vennoot tot CV 4 en CV 5 toegetreden. In elk van de CVs heeft hij twee participaties van f 8.000 genomen. Zijn totale investering in de CVs bedroeg derhalve f 32.000.

2.9. Op 18 december 2000 is tussen ([Y] BV namens) CV 4 en [F Productions] een overeenkomst gesloten waarvan de inhoud in hoofdzaak als volgt luidt:

"SHORT FORM OPTION AGREEMENT

(...) That for good and valuable consideration, receipt whereof is hereby acknowledged, the undersigned [F Productions] ("F Productions") hereby sells, grants, conveys, transfers, sets over and assigns unto [Y] B.V. () the exclusive and irrevocable option to purchase, exclusively and forever, the right to produce one [F Productions] picture (the "Picture") based on the screenplay by [E] entitled "[H]" (the "Screenplay") and, throughout the world in perpetuity, the right to exploit the Picture in all media now known or hereafter devised, all subject to the agreement referred to below.

The undersigned have entered into a letter agreement ("Agreement") dated as of December 18, 2000 relating to the transfer and assignment of the foregoing rights, which rights do not include the copyright in the Screenplay, and this Short Form Option Agreement is expressly made subject to all the terms, conditions and provisions contained in the Agreement."

2.10. Tot de gedingstukken behoren overeenkomsten met een nagenoeg gelijke inhoud als vermeld in 2.7 en 2.9 die betrekking hebben op een andere speelfilm. Dit betreft de film [I] ten behoeve van CV 5.

2.11. In juni 2001 werd [de contactinspecteur] door een belastingplichtige geïnformeerd over het bestaan van de CVs 4, 5 en 6. Op 27 juni 2001 hebben [de contactinspecteur] en [R] daarover telefonisch contact gehad. [R] heeft op 4, 13 en 26 juli 2001 diverse stukken met betrekking tot de CVs aan [de contactinspecteur] gestuurd. Op 4 september 2001 heeft een gesprek plaatsgevonden tussen [de contactinspecteur] en [S] en [R]. Bij brief van 28 september 2001 en bij fax van 5 oktober 2001 zijn namens de CVs nog aanvullende gegevens aan [de contactinspecteur] gestuurd.

2.12. Op 19 november 2001 schrijft [de contactinspecteur] aan [R]:

"In juni 2001 deelde een belastingplichtige mij telefonisch mee dat hij commanditair vennoot was in [Y] CV 4, dat er ook CV 5 en CV 6 bestonden en dat hij graag wilde weten wanneer hij een jaaropgave 2000 van de fiscus tegemoet kon zien. Ik heb hem geantwoord dat ik niet van het bestaan van deze drie CVs op de hoogte was maar dat ik daarnaar onderzoek zou doen.

Op 27 juni 2001 heb ik contact met u opgenomen. U deelde mee dat de CVs 1,2 en 3 waarvoor wij winstvaststellingsovereenkomsten hadden gesloten niet waren doorgegaan maar dat in 2000 wel de CVs 4, 5, en 6 tot de productie van een drietal films waren overgegaan.()

Na een overzicht van de informatie die [S] en [R] aan hem hebben verstrekt, schrijft [de contactinspecteur] wat hij uit de informatie heeft afgeleid. Zijn brief houdt voorzover hier van belang het volgende in:

"5. In genoemd artikel 20 van de Uitvoeringsregeling wordt tevens als voorwaarde gesteld dat de film wordt voortgebracht door de belastingplichtige of door een voor zijn rekening gedreven onderneming. Deze voorwaarde dient aldus te worden verstaan dat de CV als samenwerkingsverband een onderneming drijft waarin de film wordt voortgebracht. Aan deze voorwaarde is in het onderhavige geval evenmin voldaan.

Bij de Production Services Agreements van 18 december 2000 sluit [Y] in haar hoedanigheid van general partner of CV derhalve namens de CVs overeenkomsten met drie verschillende Amerikaanse Servicebedrijven (Productiebedrijven) die de films feitelijk zullen produceren (voortbrengen) tegen betaling door [Y] van het "Approved Budget". Uitdrukkelijk is in artikel 2.4 (Uncovered Costs) van de Agreements vastgelegd dat budgetoverschrijdingen bij de productie van de films voor rekening komen van de Servicebedrijven.

Hieruit kan slechts worden geconcludeerd dat de CVs geen films in eigen onderneming hebben voortgebracht. Zij hebben tegen betaling van een vooraf overeengekomen vaste aannemingsom drie films bij de Servicebedrijven besteld. Anders geformuleerd: zij hebben kant en klare films van een derde gekocht. Volledigheidshalve merk ik op dat van de Servicebedrijven niet kan worden gesteld dat zij voor rekening van de CVs worden gedreven.

Nu aan geen van de voorwaarden van artikel 20 van de Uitvoeringsregeling is voldaan kan naar mijn oordeel geen sprake zijn van toepassing van willekeurige afschrijving op de films.

6. Met betrekking tot de eigendom van de filmrechten valt het volgende op te merken.

Bij de short form agreements (2 van 18 december 2000 en 1 van 22 december 2000) verkrijgt [Y] van drie verschillende Amerikaanse bedrijven the exclusive and irrevocable option to purchase the right to produce one [F Productions] picture.

Bij de verfilmingsrechtcontracten van dezelfde data worden eveneens slechts options verleend. In artikel 3 van deze contracten is bepaald dat [Y] de opties pas kan uitoefenen zodra geheel is voldaan aan de in dat artikel opgesomde voorwaarden. Of en zo ja wanneer daaraan is voldaan is (mij) niet bekend.

Tenslotte vermelden twee van de drie short form assignments geen datum waarop deze assignments ingaan terwijl deze twee evenmin zijn gedagtekend.

Voorshands concludeer is hieruit dat [Y] en dus de CVs op 31 december 2000 nog slechts opties op allerlei rechten bezat en niet de rechten zelf.

7. Met de brief van 28 september 2000 zijn een aantal betalingsbewijzen verstrekt. Van de betalingen op 20 december 2000 aan [M] Pictures Inc. is niet duidelijk wat het verband is met de totale bedragen die [Y] was verschuldigd aan de verschillende Amerikaanse bedrijven voor de productie van de drie films.

De heer [S] heeft tijdens het gesprek op 4 september (2001; Hof) meegedeeld dat in 2000 de totale productiekosten waren betaald aan de productiebedrijven.

Het verband tussen de betalingen waarvan bewijzen zijn verstrekt en de afschrijving speelfilm volgens de drie winst- en verliesrekeningen die ik van u heb ontvangen, heb ik niet kunnen herleiden.

Hoe dit echter zij, een CV die een film produceert maakt pas voortbrengingskosten zodra de (co)producent aan wie het geld ter beschikking is gesteld, betalingen aan derden doet. Daarvan is in het onderhavige geval niets gebleken.

Het voorgaande leidt tot de conclusies dat

- in 2000 geen besloten commanditaire vennootschappen tot stand zijn gekomen
- niet is gebleken dat participanten op 31 december 2000 reeds wisten of en zo ja in welke CV zij participeerden
- voor geen van de drie films op 31 december 2000 een Senterverklaring aanwezig was
- de films niet worden voortgebracht door de CVs maar dat de CVs voor vaste bedragen drie films bij Amerikaanse productiemaatschappijen hebben besteld
- niet is gebleken dat de CVs op 31 december 2000 definitieve (verfilmings)rechten bezaten
- indien al aangenomen zou moeten worden dat de CVs zelf de films hebben voortgebracht dan niet is gebleken dat in 2000 betalingen aan derden (niet zijnde productiemaatschappijen) zijn gedaan

Hieruit volgt dat de participanten fiscaal niet kunnen worden aangemerkt als ondernemers. Zij hebben dan ook geen recht op de fiscale faciliteiten die toekomen aan ondernemers die in eigen onderneming een film voortbrengen.

Ik ben voornemens de inspecteurs in te lichten dat zij aan commanditaire vennoten in de [Y] CVs 4, 5 en 6 geen aftrek van enig verlies uit onderneming kunnen verlenen."

2.13. Op 19 december 2001 schrijft [R] aan [de contactinspecteur]:

"7. Onderstaand gelieve u de aansluiting tussen de betalingsbewijzen en de jaarrekeningen van de CVs aan te treffen.

()

Tevens zend ik u hierbij een exemplaar van de jaarrekening 2000 van elke CV.

Uw opmerking dat de heer [S] tijdens het gesprek op 4 september 2001 heeft medegedeeld dat de totale productiekosten in 2000 zijn betaald moet op een misverstand berusten. Ik kan mij een opmerking met een dergelijke strekking niet herinneren.

Op grond van het bovenstaande moet dus geconcludeerd worden dat:

- In 2000 drie besloten commanditaire vennootschappen tot stand zijn gekomen.
- De participanten voor 31 december 2000 wisten in welke CV zij participeerden.
- Voor alle drie films een Senterverklaring aanwezig is.
- De films voor rekening en risico van de CVs worden voortgebracht.
- De CVs voortbrengingskosten in 2000 aan derden hebben betaald.

Dit leidt tot de conclusie dat de participanten fiscaal als ondernemer zijn aan te merken en dat zij derhalve recht hebben op de daarbij behorende fiscale faciliteiten."

2.14. Begin 2002 is een boekenonderzoek ingesteld bij de CVs 4, 5 en 6. [de contactinspecteur] schrijft daarover in een brief van 29 april 2002 aan [R]:

"Op mijn verzoek hebben twee controle-ambtenaren een boekenonderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de jaarstukken 2000 van [CV 4, CV 5 en CV 6]. () Het onderzoek heeft plaatsgevonden ten kantore van () van () [S]. De controle-ambtenaren hebben mij verslag gedaan van hun bevindingen die ik hierna samenvat.

()

Investerings in films

Van de bankrekening van [Y] BV] zijn bedragen overgemaakt aan [M] Pictures Inc. Dit zouden deelbetalingen zijn voor de bestelde films. [M] Pictures Inc. is geen partij bij de overeenkomsten die zijn gesloten met de servicemaatschappijen die de films zouden vervaardigen. Niet duidelijk is waarom betalingen aan [M] Pictures Inc. zijn gedaan. Er zijn in de administratie evenmin facturen van [M] Pictures Inc. aangetroffen die duidelijk zouden kunnen maken terzake waarvan betaald werd. Desgevraagd verklaarde () [S] tegenover de controle-ambtenaren dat er dan nog wel facturen gemaakt zouden worden of woorden van gelijke strekking. Het is vooral deze opmerking die indruk op de controle-ambtenaren heeft gemaakt.

De controle-ambtenaren hebben tevens verzocht betalingsbewijzen te overleggen van het restant van de aan de service-maatschappijen verschuldigde budgetten. Deze konden echter niet worden getoond omdat die betalingen zouden zijn verricht door () [V] van () [Q]. Zij werden voor nader onderzoek naar () [Q] verwezen.

Ik deel echter de opvatting van de controle-ambtenaren dat de commanditaire vennootschappen zelf hun administratie zodanig dienen te hebben ingericht dat daaruit alle relevante informatie is te verkrijgen.

De conclusie luidt dat geen afdoende bewijs is verkregen voor de gestelde investeringen in de drie films.

()

Conclusie

In mijn brief van 19 november 2001 heb ik uitvoerig mijn standpunt toegelicht aan de hand van de mij toen ter beschikking staande gegevens. Het boekenonderzoek geeft mij geen aanleiding mijn standpunt te herzien. Ik ben van mening dat de door de commanditaire vennoten geclaimde verliezen niet kunnen worden geaccepteerd.

Ik zal de betrokken inspecteurs verzoeken geen aftrek te verlenen en voorzover reeds aftrek mocht zijn verleend adviseren navorderingsaanslagen op te leggen.”

2.15. In een brief van 29 april 2002 aan zijn collegas Glas van de Belastingdienst/PO/ Haarlem en Admiraal van de Belastingdienst /PO/Alkmaar schrijft [de contactinspecteur] het volgende:

“() medio juni 2001 () werd ik gebeld door een commanditaire vennoot die vroeg hoe het stond met de afgifte van een jaaropgaaf (). Dit vormde aanleiding nader onderzoek in te stellen dat nogal moeizaam is verlopen. Ook thans is nog niet alles duidelijk. Ik wens echter niet langer te wachten maar de zaak op scherp te stellen. Daarom stel ik mij op het standpunt dat het resultaat voor alle participanten moet worden gesteld op nihil.

()

U bent de enige twee collegas die contact met Hilversum hebben opgenomen met de vraag of het door uw belastingplichtige opgevoerde verlies kon worden gevolgd. Gevreesd moet worden dat alle andere belastingplichtigen al aftrek hebben gekregen.

() verzoek ik u thans de aanslagen IB 2000 van uw belastingplichtigen vast te stellen en de winst uit onderneming op nihil te stellen. () Alvorens ik de overige inspecteurs zal verzoeken om tot navordering over te gaan kan de zaak worden uitgedeed voor uw belastingplichtigen.”

2.16. Op 25 juli 2002 heeft [R] aan [de contactinspecteur] een verklaring gestuurd van [M] Pictures Inc. Hierin staat het volgende:

“At your request we hereby send you a letter of confirmation regarding our involvement in your film productions [H], [I] and [J].

()

We acted as an intermediary. The production service companies involved as well als [V] (and, for that matter the prospective buyers of the film licences) wanted a US party to be involved in the structuring of the deals and the financial transactions.

()

Early December 2000 all parties involved finally decided that the above mentioned three films would be green-lit. On the 21st, December 2000 we have received the following amounts from you:

- Regarding [H]: USD ()
- Regarding [I]: USD ()
- Regarding [J]: USD ()

We have made these amounts available tot the parties involved, being:

- Regarding [H]: [H] LLC for [D], Inc
- Regarding [I] Inc. for [K] SA
- Regarding [J] LLC for [L], Inc.

We have also seen to it that the amount that [V] had made available per contract have been made available to these parties.

These amounts were:

- Regarding [H]: USD ()
- Regarding [I]: USD ()
- Regarding [J]: USD ()

All this has been accomplished on December 29, 2000.

During the year 2001 we have made sure that all contractual obligations, both from [V] and of the production service companies involved have been met. Ultimo 2001 the total amount, as provided for in the contract, had been paid in full. Thes amounts were:

- Regarding [H]: USD ()
- Regarding [I]: USD ()
- Regarding [J]: USD ()

In January 2002 all three pictures have been delivered to you, and per agreement you have provided licences to [V], that has sublicensed exploitation rights of these films to third parties. [V] will make the amounts it received for these sublicences available to you, in accordance with the agreements between you and [V].

We explicitly state that all amounts we have received and made available must be considered direct payments to the production service companies. These amounts were irretrievable and irrevocable payments.”

2.17. Op 8 oktober 2002 schrijft [R] aan [de contactinspecteur]:

“Ik heb u toegezegd in ons gesprek van 2 augustus jl. dat ik een aantal zaken op papier zou zetten inzake [Y] BV) () met betrekking tot de fiscale afwikkeling van de participaties in de aanhef genoemde CVs in het belastingjaar 2000. Zoals bekend worden door de CV 4, CV 5 en CV 6 de films “[H]”, respectievelijk “[I]” en de “[J]” geproduceerd.

Deze films zijn in eind 2001 gereed gekomen en worden op dit moment geëxploiteerd.

Te uwer informatie treft u bijgaand de jaarstukken 2001 van de drie CVs aan.

()

Tussen de Belastingdienst en [Y] BV] is in de gevoerde gesprekken en correspondentie overeenstemming bereikt, dat:

1. de CVs 4, 5 en 6 in 2000 rechtsgeldig tot stand gekomen zijn;
2. de commanditaire vennoten in 2000 toegetreden zijn tot de CVs, waarin zij zijn ingedeeld;
3. de commanditaire vennoten vanaf toetreding ondernemer zijn in de zin van de Wet inkomstenbelasting 1964;

4. de films, welke eigendom zijn van de CVs 4, 5 en 6, zijn aan te merken als bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 20 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijvingen, indien de exploitatie van de films tenminste vier maanden plaatsvindt.

5. de investeringen in de films in 2000 hebben plaatsgevonden en door de participanten over het jaar 2000 een investeringsaftrek per participatie kan worden geclaimd van:

CV 4 ()

CV 5 ()

CV 6 ()

6. het jaarresultaat 2000 van de CVs geschoond van de willekeurige afschrijving (d.w.z. het koersresultaat verminderd met de emissiekosten) per participatie bedraagt

CV 4 ()

CV 5 ()

CV 6 ()

Niet in geschil is derhalve dat de participanten in 2000 per participatie de volgende bedragen ten laste van hun inkomen kunnen brengen:

()

Aangegeven was per participatie:

()

Zodat in discussie is het bedrag van de willekeurige afschrijving 2000 per participatie, ()

()

Mocht er geen willekeurige afschrijving in 2000 (of eventueel 2001) mogelijk blijken te zijn, dan zullen de commanditaire vennoten de film in de explo[i]tatiefase moeten afschrijven.

()

De kwestie is dan of de films in 2000, eventueel in 2001, dan wel in 2002/2003 worden afgeschreven. Aangezien het verschil in het toptarief tussen de wet IB 1964 en IB 2001 (box 1) slechts 8% bedraagt, bedraagt het verschil in betaalde belasting per participatie slechts:

- CV 4: $f 7.305 * 8\% = f 584$

- CV 5: $f 7.290 * 8\% = f 583$

- CV 6: $f 7.308 * 8\% = f 584$

Gezien dit geringe belang en het feit dat bij de meeste participanten de aanslagen 2000 al conform aangifte zijn geregeld zijn, kan men zich afvragen of een procedure over de allocatie van de toe te passen afschrijving binnen een bandbreedte van drie à vier jaar nu echt nodig is."

2.18. [de contactinspecteur] schrijft in een brief van 8 november 2002 aan [R]:

"A. Met betrekking tot de door u opgesomde punten in de brief van 8 oktober 2002 merk ik het volgende op.

1. Naar ik heb begrepen zijn in het begin van 2000 veertig CVs opgericht bij notariële akten. Dat betekent dat ook de CVs 4, 5 en 6 rechtsgeldig tot stand zijn gekomen.

2. Of alle commanditaire vennoten in 2000 zijn toegetreden tot de CVs waarin zij zijn ingedeeld heb ik niet kunnen vaststellen. Ook de controle-ambtenaren hebben dat aan de hand van de hun ter beschikking gestelde administratie niet kunnen vaststellen.

3. Voorzover commanditaire vennoten zijn toegetreden in CVs die een onderneming drijven kunnen zij als ondernemer worden aangemerkt. Over de vraag of de CVs een onderneming drijven en waaruit de ondernemingsactiviteiten bestaan verschillen wij van mening. Zie o.a. punt 4.

4. De films die de CVs hebben besteld bij servicemaatschappijen in de Verenigde Staten vormen voor de CVs geen bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 20 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving van 27 december 1995. Een verklaring als bedoeld in genoemd artikel is op 31 december 2000 niet voorhanden. Bovendien zijn de films niet door de CVs voortgebracht. Hierna zal ik toelichten waarom de films ook niet als bedrijfsmiddelen voor de CVs kunnen worden aangemerkt.

5. Hierna zal ik uiteenzetten waarom de commanditaire vennoten geen recht hebben op investeringsaftrek.

6. Met u ben ik eens dat het resultaat per participatie zonder rekening te houden met willekeurige afschrijving per CV als volgt luidt:

CV4 -/- f 695

CV5 -/- f 710

CV6 -/-f 692

Uit het voorgaande volgt dat ik niet uw mening onderschrijf dat een eventueel geschil slechts zal gaan over een betrekkelijk gering verschil in te betalen belasting binnen een bandbreedte van 3 á 4 jaren.

()

C.

Ter aanvulling op hetgeen ik tot nu heb gesteld diene het volgende.

In de voorafgaande correspondentie en tijdens het gesprek op 2 augustus 2002 heb ik toegelicht waarom ik van mening ben dat geen recht bestaat op willekeurige afschrijving. Ik heb inderdaad tevens aangegeven dat er naar mijn mening wel recht bestond op investerings-aftrek omdat de CVs films hadden gekocht ten einde die zelf te gaan exploiteren. Ik ging er daarbij uiteraard vanuit dat de CVs overigens waren gestructureerd overeenkomstig hetgeen daaromtrent in de raamprospectus voor iedere belangstellende is uiteengezet. Bovendien ging ik ervan uit dat ik volledig van de relevante feiten op de hoogte was gesteld en dat mijn vragen correct en volledig waren beantwoord. Inmiddels is mij duidelijk geworden dat dit geenszins het geval is geweest.

()

[Y] en [V] noemen hun overeenkomsten van 12 december 2000 leningsovereenkomsten. Kennisneming van de feiten leert echter dat geen sprake is van leningen.

()

De CVs en [V] hebben elk met eigen vermogen gezamenlijk films gekocht. Indien die films voor beiden zijn aan te merken als bedrijfsmiddelen dan zou dat betekenen dat de CVs (de commanditaire vennoten) recht hebben op een investeringsaftrek berekend over 24,6% en [V] over 75,4% van de kostprijs van de films. Ik ben inderdaad van mening dat [V] een dergelijke aanspraak kan maken. Voor de CVs en haar commandieten ligt dat anders.

()

Wat is er () feitelijk overeengekomen? De CVs hebben aan [V] bij voorbaat het recht verleend om onder omstandigheden die [V] zelf kan creëren zich de film toe te eigenen zonder dat daartoe nog enige medewerking van de CV is vereist.

Ik ben daarom van mening dat de CVs de films bij voorbaat hebben vervreemd en dat het aandeel in de film dat zij van de servicemaatschappijen[e] hebben gekocht voor hen geen bedrijfsmiddel vormt maar verkoopvoorraad. Investerings in zaken die bestemd zijn voor de verkoop leveren geen recht op investeringsaftrek op.

()

Mijn conclusie luidt dat de CVs en [V] elk als zelfstandig ondernemer tezamen hebben geïnvesteerd in een drietal films waarbij voor [V] haar aandeel in die films een bedrijfsmiddel vormen en de CVs hun aandeel hebben gekocht voor de verkoop.

Aan de CVs (aan de commanditaire vennoten) komt dan ook geen recht op investeringsaftrek toe.

()

E.

De inspecteur te Haarlem heeft een bezwaarschrift in behandeling van een belastingplichtige die in elk van de drie CVs deelneemt. Ik ben voornemens de inspecteur te verzoeken uitspraak te doen op dit bezwaarschrift en slechts aftrek te verlenen voor de bedragen die zijn genoemd in onderdeel A6 van deze brief. ()"

2.19. Bij brief van 27 november 2002 heeft [de contactinspecteur] vervolgens onder meer als volgt aan [R] geschreven:

"Ik zie in uw brief [Hof: van 22 november 2002] geen aanleiding mijn standpunt geheel dan wel gedeeltelijk te herzien. Ik heb inmiddels de inspecteur te Haarlem verzocht uitspraak te doen op het bezwaarschrift en - omdat hij in overleg met de betrokken belastingplichtige reeds een gedeeltelijke aftrek had verleend - een navorderingsaanslag op te leggen."

2.20. Met betrekking tot de zaak van de belastingplichtige vallende onder de inspecteur te Haarlem waaraan [de contactinspecteur] in zijn brieven van 8 november 2002 (sub E) en van 27 november 2002 refereert, heeft op 23 april 2003 een hoorgesprek plaatsgevonden. Bij de hoorzitting waren drs. R.T. Kenters (hierna: Kenters, de inspecteur die de bezwaarprocedure van de desbetreffende belastingplichtige behandelde) en [de contactinspecteur] namens de Belastingdienst aanwezig. Namens de belastingplichtige waren [R] en [Q] aanwezig. In de uitspraak op bezwaar ten name van de betreffende belastingplichtige op 5 mei 2004 schrijft Kenters:

"Bij de hoorzitting aanwezig was ook () [Q] in zijn hoedanigheid van directeur en aandeelhouder van [V] (). Mij was () bekend welke centrale rol [Q]/[V] vervulde in de filmprojecten van de [Y] CVs. [Q]/[V] zou niet alleen de financiering van de drie films voor 3/4 deel voor haar rekening hebben genomen maar tevens voor vele miljoenen gulden minimumgaranties aan de [Y] CVs hebben afgegeven. Daarnaast zou [Q]/[V] het wereldwijde distributierecht hebben met daaraan gekoppeld het recht om de films namens de [Y] CVs aan derden te verkopen dan wel om onder omstandigheden zich de films toe te eigenen.

Toen echter tijdens het gesprek de minimumgaranties ter sprake kwamen en gevraagd werd naar de schriftelijke stukken inzake die garanties bleek [Q]/[V] van niets te weten. Ook overigens maakte [Q]/[V] op mij de indruk dat zij pas kort daarvoor was ingelicht over de rol die haar was toebedacht in de aan de fiscus gepresenteerde structuren.

Met name de hiervoor geschetste rol en houding van (..) [Q] tijdens de hoorzitting stoorden mij dermate dat ik serieus heb overwogen het gesprek vroegtijdig te beëindigen. U zult zich wellicht nog herinneren dat ik de hoorzitting op enig moment heb geschorst; slechts op uitdrukkelijk verzoek van () [de contactinspecteur] heb ik hem hervat.

()

Tijdens de hoorzitting is aan [Q]/[V] gevraagd welke opbrengst per film de [Y] CVs feitelijk hadden genoten in het eerste jaar van exploitatie. Mij lijkt dat een duidelijke vraag waarop [Q]/[V] ook een duidelijk antwoord gaf: de overnameclausule was niet in werking getreden omdat iedere film vóór 1 januari 2003 voldoende had opgeleverd om de leningen te kunnen aflossen. Op de vraag hoe [Q]/[V] dat had vastgesteld werd geantwoord dat dit was gebleken uit de uit Amerika ontvangen afrekeningen.

In mijn brief van 17 oktober 2003 heb ik onder meer gevraagd mij afschriften te zenden van die Amerikaanse afrekeningen waaruit dan zou moeten blijken dat de films inderdaad zoveel inkomsten voor de [Y] CVs hadden opgeleverd dat zij daaruit de leningen konden aflossen. De gevraagde afrekeningen zijn niet overgelegd. () In plaats van de gevraagde Amerikaanse afrekeningen verstrekt [Q]/[V] per CV een Afrekening 2002 () waarbij zij een drietal License Agreements heeft gevoegd die zij heeft gesloten met drie Amerikaanse vennootschappen. Hoewel ik niet had gevraagd naar de sublicenties die [Q]/[V] als hoofdlicentiehoudster met derden had gesloten, geven de contracten (..) wel een goed inzicht in de wijze waarop alle betrokken partijen de constructie voor de Nederlandse fiscus hebben opgezet."

2.21. Ten gevolge op de hoorzitting heeft Kenters bij brief van 17 oktober 2003 vragen gesteld aan [R] over de speelfilms en de exploitatie daarvan door de CV's. Naar aanleiding hiervan heeft [R], bij brief van 4 februari 2004, aan Kenters een brief van [V] van 27 januari 2004 toegezonden waarin door [Q] op de gestelde vragen antwoord wordt gegeven. [Q] schrijft aan [R]:

"Allereerst mijn excuses voor de vertragingen bij de beantwoording van uw vragen.

Ik heb de laatste maanden gebruikt om te onderzoeken of er nog relevante exploitatieopbrengsten zijn geweest, alsmede om te onderzoeken of er nog opbrengsten te verwachten zijn in de loop van dit jaar.

Voorts heb ik conclusies getrokken uit de hieronder vermelde gegevens inzake de drie afzonderlijke CVs, [Y] CV 4, 5, en 6. Ik zal in de loop van dit jaar mijn overeenkomsten terzake met [Y] beëindigen, hetgeen zal betekenen dat [Y] zelve voortgaande exploitatie dient te regelen. De kosten/baten analyse is dusdanig negatief dat voor [V] verdere bemoeienis oninteressant is geworden. Hierbij komt nog dat [Y] mij heeft medegedeeld zich uit de filmwereld te willen terugtrekken. Ook uit oogpunt van continuïteit van de relatie is daarom voorgaande exploitatie niet langer zinvol.

De vragen van () Kenters laten zich als volgt beantwoorden:

CV4

Deze film "[H]" kwam in november 2001 gereed. De wereldpremière vond plaats op 12 januari 2002 op het [N] Festival in Park City (V.S.). De film werd in 2002 in vertoning gebracht in de Verenigde Staten, Canada, Israël en Zuid-Afrika. In 2003 volgden nog Singapore, Groot-Brittannië, Mexico, Spanje Nederland, Argentinië, Italië, IJsland, Australië, Nieuw-Zeeland en Frankrijk. De exploitatie van de film is helaas minder succesvol dan mocht worden verwacht. Onderzoek door mij bij de licentienemers heeft mij geen aanleiding gegeven te vermoeden dat er nog nabetalingen te verwachten zijn.

De film is bij mijn weten door de CV niet aan derden verkocht en aldus nog steeds via mij in exploitatie bij de CV.

CV 5

Deze film geheten [I] kwam gereed in december 2001. Ook van deze film vond de wereldpremière plaats op het [N] Festival in januari 2002. In de loop van 2002 werd de film vertoond in Frankrijk, de Verenigde Staten en Tsjechië. In 2003 volgden Groot-Brittannië en Japan. De film blijkt niet genoeg commerciële potentie te hebben voor een grote bioscooprelease.

Inmiddels zijn overeenkomsten gesloten voor de release op DVD. Met name in de Verenigde Staten zou dit nog wel wat opbrengsten kunnen genereren. Het lijkt mij echter al te optimistisch om te veronderstellen dat dit zoveel oplevert dat er nadere opbrengsten voor de CV zouden kunnen ontstaan. Mijn onderhandelingen over de verkoop van alle overgebleven rechten van deze film zijn helaas gestrand.

CV6

Deze film [J] kwam in december 2001 gereed. De pogingen tot exploitatie van deze film, welke zijn première beleefde op 3 oktober 2002 op het Hollywood Filmfestival is nagenoeg zonder resultaat gebleken. Een hand vol uitnodigingen voor filmfestivals, een aantal openbare vertoningen en daarmee was de koek op. De relatie met de belanghebbenden ter zake verloopt uiterst moeizaam. Verdere opbrengsten zijn niet te verwachten, alle overgebleven rechten rusten nog bij de CV.

Bijgaand treft u aan, afschriften van de licentiecontracten van de bedoelde CVs, alsmede een kopie van mijn afrekening aan [Y]. ()"

2.22. Bij de brief van [Q] van 27 januari 2004 zijn afschriften gevoegd van "License Agreements" tussen [V] (als vendor) en [F Productions] (inzake [H]) respectievelijk [M] Pictures Inc. (inzake [I]) en [L] Inc. (inzake [J]). Twee contracten zijn gedateerd 18 december 2000 en één 22 december 2000. De tekst van de contracten is grotendeels gelijk. In het contract tussen [V] en [F Productions] is onder meer het volgende vermeld:

"2. Grant of Rights

Vendor hereby irrevocably grants and assigns to [F Productions] throughout the Territory [Hof: in de overeenkomst gedefinieerd als The world] during the Term [Hof: in de overeenkomst gedefinieerd als 20 jaren] on an exclusive basis all of Vendors rights in the Screenplay, The Picture and all characters and literary and artistic material contained therein ()

3. Picture Specifications

Vendor agrees that the Picture shall have the following specifications:

(a) The Picture shall be based upon the Screenplay with only such changes therein as have been approved by [F] Productions.

()

(c) The Picture shall have a final budget which has been approved by [F Productions] and shall have been produced in accordance with such budget.

()

6. License Fee.

The License Fee is an amount equal to 89,5% (but no less than US\$ 5.740.000) of the final approved production budget for the Picture ("Budget"). The License Fee shall be paid to Vendor or its designee in U.S. Dollars (); provided that the parties hereto acknowledge that a portion of the License Fee equal to 30% of the Budget () has been paid prior to December 18, 2000. A portion of the First Installment equal to 11% of the Budget (but no less than US\$ 705.000) shall be paid to Vendor in Euros at an exchange rate to be mutually determined by the parties hereto. At the same date an amount of US\$ 545.000 shall be paid to [I] Inc.

()

8. Residuals, Royalties and Other Third Party Payments

[F Productions] shall be solely responsible for the payment of all gross and net participations, all contingent compensation, deferrals, residuals, royalties, reuse fees, supplemental payments and similar payments arising out of or relating to the production or distribution of the Picture, and Vendor shall have no responsibility to pay any of such or similar payments.

9. Ownership.

The Picture and all rights therein in the Territory, whether now known or hereafter devised, shall during the Term be vested in [F Productions] or its designees."

In mei 2004 zijn de license agreements naar [de contactinspecteur] gezonden.

2.23. Op 17 oktober 2006 heeft de FIOD onderzoeken verricht op de woon- en bedrijfsadressen van [S] en [Q] en op het kantooradres van [R]. De FIOD heeft, met toestemming van de Officier van Justitie, aan de inspecteur inzage verleend in de bij deze onderzoeken in beslag genomen stukken. De inspecteur heeft afschriften van de volgende door de FIOD in beslag genomen stukken in het geding gebracht:

(a) een faxbericht van [Q] aan [O] van 14 juni 2000,

(b) een faxbericht van [Q] aan [O] van 4 december 2000,

(c) een van het logo van [V] voorzien stuk waarin in de Engelse taal de werkwijze van [V], en [Y] Film Fund wordt uitgelegd en

(d) een tweetal in de Engelse taal opgestelde optiecontracten, gedateerd 18 december 2000.

2.24. Het hiervoor in 2.23 onder (a) bedoelde faxbericht vermeldt geen afzender, maar is wel voorzien van het opschrift "Amsterdam, 14 juni 2000". In dit faxbericht staat onder meer het volgende:

"Het doel van mijn bezoek de komende week is om besprekingen te hebben met producenten die in principe in staat en bereid zijn om filmproducties via [Y] Film Fund te produceren.

Het zal naar mijn ervaring in alle gevallen zo zijn dat juristen van allerlei soort en pluiimage namens deze producenten allerlei, meestal niet ter zake doende vragen stellen en dito opmerkingen maken. Zoals je weet heb ik daar erg weinig geduld voor. Vandaar dat ik de contracten die wij nodig hebben uiterst beperkt in aantal en omvang wens te houden:

1. een optie-contract waarin alle exploitatierechten van het scenario bij [Y] Film Fund komen, mits [Y] FILM FUND het certificaat van Senter krijgt en de centjes ter beschikking stelt;
2. het daaraan gekoppelde verkoopcontract waarbij [V] de licentie van de film teruglevert;
3. een optiecontract waarin [V] de overblijvende rechten (ca. 1 jaar na aanvang licentie) teruglevert;
4. overdraagbare bankgaranties voor wat betreft de betaling van de rechten en de daarmee samenhangende lening bij de bank;
5. een completion guarantee. Deze completion guarantee kan in den beginne een voor ons acceptabele letter of intent van een completion guarantor zijn.
6. een production service agreement tussen [Y] (beherend vennoot van een [Y] FILM FUND-CV) en de uitvoerend producent, waarin staat wie wat, waar en hoe van de productie gaat verzorgen/regelen.

Meer is het niet!

De totale periode vanaf het moment dat ik budget, scenario en optie-contract heb tot het moment waarop ik definitief kan toezeggen of [Y] FILM FUND de film kan financieren, bedraagt 4 à 6 weken. In deze periode dient de producent zijn deel van de deal voor te bereiden, dat wil zeggen de letter of intent van de completion guarantor, de bankgaranties, en eventueel de long form contracts, zo hij dat wenst. Mij interesseert dat laatste geen laars. Ik ben slechts geïnteresseerd in het feit dat de 'carousel' goed functioneert.

P.S. Indien jij meent dat producenten waarmee wij dienen te praten niet tot een basisbeslissing over samenwerking met [Y] FILM FUND/[V] kunnen komen zonder eindeloos juridisch geneuzel, dan heb ik voor die producenten geen emploti."

2.25. Het hiervoor in 2.23 onder (b) bedoelde faxbericht van [Q] aan [O] luidt aldus:

"Bijgaand tracht ik een zo volledig mogelijk overzicht te geven van de diverse stappen, transacties en contracten. Inmiddels zijn er fiscaal en juridisch een aantal eisen verzacht, waardoor wij een 'geldcarousel' via de notaris tot stand kunnen brengen die aan alle Nederlandse eisen voldoet.

De geldstroom

Bij de notaris zullen alle gelden op één moment samen dienen te komen. De notaris zorgt vervolgens voor de juiste distributie van het geld. De notaris verbindt zich om de financiële toezeggingen van een aantal overeenkomsten uit te voeren. Je moet je hier een soort transactie bij voorstellen, zoals een notaris verricht bij koop en verkoop van een huis waarop een hypotheek rust.

Indien we als voorbeeld een film van US\$ 1 M nemen, en als koers 1 US\$ = 1.10 Euro, dan zouden de bedragen als volgt luiden:

US\$ 790.000,- (zijnde US\$ 785.000,-+US\$ 5.000,- in verband met het renteverskil) zou door de koper aan de notaris dienen te worden overgemaakt ten behoeve van [V].

Dit is de bekende 78,5%.

Euro 115.500,- dient eveneens ten behoeve van [V] door de koper te worden overgemaakt aan de notaris. Dit is de 11%, doch zoals de 78,5% met 0,5% is verhoogd, is de 11% met 0,5% verlaagd.

Het geheel komt dan toch neer op 89,5%, zoals eerder beloofd.

Aan deze storting ligt ten grondslag verkoopcontract van [V] aan de koper, waarbij de licentie voor exploitatie van de film voor 15 of 20 jaar wordt verkocht.

Aangezien de betaling pas plaats zal vinden bij levering van de film zijn beide stortingen te beschouwen als leningen. De notaris zal dan ook een leningsovereenkomst ter zake maken. De uiteindelijke koopsom

zal dan bedragen: US\$ 790.000,- plus de rente die op de lening is verschuldigd, alsmede Euro 115.500,- (US\$ 105.000,-x1,10) plus rente.

Aangezien de rentebetaling uiteraard verschuldigd is aan de koper zelf, betaalt hij toch slechts 89,5%.

US\$ 785.000,- worden doorgeleend door [V] aan de CV tegen rentecondities die iets ongunstiger zijn dan waarvoor [V] heeft geleend van de koper. Dit dient [V] te doen omdat het een zakelijke transactie dient te zijn. Hieraan ligt uiteraard ook een leningsovereenkomst ten grondslag die door de notaris zal worden opgesteld.

Op grond van deze overeenkomst wordt de desbetreffende CV verplicht ter aflossing de film aan [V] te leveren.

De desbetreffende CV betaalt aan de uitvoerende productiemaatschappij (de koper) US\$ 785.000,- + Euro 236.500,- (US\$ 215.000,- x 1,10). Dit is, zoals je ziet, de gehele productiesom van de film. Het bedrag ad Euro 236.500,- is uiteraard het bedrag dat de Nederlandse CV bijdraagt aan de productiekosten. Dit geld komt bij de notaris binnen als storting van de participanten voor hun aandeel in de CV. De notaris maakt hiervoor een intredingsakte. De betaling aan de uitvoerende producent heeft als basis het production services agreement. In dit production services agreement dienen wij een alinea op te nemen waaruit blijkt dat vanwege de volledige betaling van de productiekosten bij het aangaan van de overeenkomst er een voordeel wordt behaald door de uitvoerend producent en dat hij dit voordeel reeds heeft ingecalculerd in zijn begroting.

Dit dient om te voorkomen dat er geen goede reden zou zijn voor de CV om al het productiegeld ineens bij ondertekening te betalen.

Zoals gezegd zal de notaris deze transacties slechts uitvoeren indien hij alle gelden onder zich heeft en alle contracten heeft bekrachtigd. Het geld (89,5%) uit Amerika zal dus binnen 48 uur na ontvangst door de notaris weer terug zijn in Amerika, maar plotseling aangegroeid tot 100%. De 89,5% heet 'lening', de 100% heet 'productiekosten'. Na levering van de film door de uitvoerend producent aan de CV heet de 100% 'voortbrengingskosten', en de 89,5% 'verkoopopbrengst'.

De contracten

Zoals je zult begrijpen wijzigen de overeenkomsten, zoals wij die nu in concept hebben, niet in belangrijke mate. Het verschil zit hem in de leningsovereenkomsten én bovendien in een oud probleempje dat ik heb aangaande de optie van de koper op de rechten ná de licentie-periode. Deze optie ad 0,25% van de productiekosten, dient niet in het verkoopcontract tussen [V] en de koper vermeld te staan, doch in een separaat document.

De fiscale consequenties

Doordat bij afsluiting van het productions services agreement de productiekosten in haar geheel worden betaald, is dat alleen al voldoende om de 27% uitgaven te hebben gedaan. Het is dus niet nodig dat de uitvoerend producent reeds voor 1 januari 2001 27% van de productiekosten heeft uitgegeven.

Deze transacties kunnen, wat ons betreft, ook worden gedaan zonder dat er reeds een completion bond is afgesloten, mits 10,5% van het geld dan nog op een geblokkeerde rekening blijft staan totdat de bond er is.

De startdatum van de film kan ergens in het kalenderjaar 2001 liggen. De eerste openbare vertoning, en daarmee de start van de exploitatie, dient vóór 1 januari 2003 plaats te hebben.

De verklaring van het Ministerie van Economische Zaken dienen wij vóór 1 januari 2001 te hebben aangevraagd, de afgifte kan echter later plaatsvinden.

De 'geldcarroussel' dient vóór 1 januari 2001 te hebben gedraaid. Ik denk dat er vast wel productiemaatschappijen te vinden zijn die één of meer filmpjes hebben, te produceren in 2001, waarop zij middels het heen en weer sturen van geld 10,5% winst kunnen maken.

Mijn enige zorg hierbij zit hem in het feit dat de films uiteindelijk echt gemaakt moeten worden. De verplichtingen die de CV aangaat ten aanzien van de productie en de kosten dienen namelijk onherroepelijk te zijn.

Ik hoop dat je hiermee uit de voeten kunt. Ik ben op maandagavond niet bereikbaar, wij vieren namelijk Sinterklaas. Ik zal dinsdagmorgen LA-time contact met je opnemen.

Vragen over deze brief dien je te e-mailen aan [V], en niet aan [W] of [Y]."

2.26. Het hiervoor in 2.23 onder (c) bedoelde stuk (waarvan ook een Nederlandse vertaling is bijgevoegd) bevat onder meer de volgende passages:

"You will, at first, purchase the licence to exploit the film for a period between 15 and 25 years. Only 12 months after the purchase of that licence they will be allowed to buy the remaining exploitation rights, for an amount equal to 0,25% of your budget.

(...)

The reason that [V] will, at delivery, only sell the licence to the exploitation rights of the movie for a period of 15 to 25 years, and not the exploitation rights in perpetuity, is caused by the fact that the Dutch tax authorities would consider the sale of all exploitation rights as a "de-investment" by the private partners. Since the advantage for the private partners has been the investment premium they received on their investment in the movie, "de-investment" would ruin their tax break.

If however, after one year the remainder of the exploitation rights will be sold, "de-investment" will only be calculated as a percentage of the sum received for these remaining exploitation rights. Since the purchase price will be only 0,25% of the budget, the taxes on the "de-investment" will be very limited."

2.27. Van de twee hiervoor in 2.23 onder (d) bedoelde optiecontracten is het eerste gesloten tussen [F Productions] enerzijds en [V] (in het contract aange-duid als "Vendor") anderzijds. Het contract bevat onder meer de volgende tekst:

"1. Option/Purchase.

[F Productions] (or its assignee) shall have the exclusive, irrevocable option ("Option"), exercisable not earlier than one year following "Delivery" (as such term is defined in the License Agreement), to acquire from Vendor all of Vendor's right, title and interest in and to the Picture (as such term is defined in the License Agreement) throughout the universe in perpetuity. The Option shall be exercisable upon written notice together with payment to Vendor of an amount equal to 0,25% of the Budget (as such term is defined in the License Agreement)."

Het tweede in 2.23 onder (d) bedoelde optiecontract, dat in gelijke bewoordingen luidt, is gesloten tussen [K] S.A. enerzijds en [V] anderzijds.

2.28. In het kader van belastingprocedures betreffende andere participanten in de zogenoemde film-CV's heeft de rechtbank op 21 augustus 2007 [S] en [R] en op 4 oktober 2007 [Q] als getuigen gehoord. De processen-verbaal van het getuigenverhoor zijn door de inspecteur in het geding gebracht. [S] heeft blijkens een van deze processen-verbaal onder meer het volgende verklaard:

"Ik heb dagelijks contact gehad met [Q]. Ook hield ik de lijsten bij van de participanten van de film-cv's en dat soort werkzaamheden. Met de constructie op zich van de cv's hield ik mij niet zo bezig, dat deed [Q]; het was een beetje zijn kind.

(...)

Volgens mij vloeide uit de raamovereenkomst voort dat [V] de vrije hand kreeg om over de film te beschikken. Hij kon daar alles mee doen. [V] had het recht om alles te verkopen, dus ook de intellectuele eigendomsrechten, maar volgens mij is dat dus niet gebeurd. Ik vond dat niet raar want [V] droeg ook het financieringsrisico.

(...)

De CV's hebben nooit daadwerkelijk geld ontvangen uit de VS. De inleg van de commandieten minus de exploitatiekosten en de productie-fee zijn door de CV's doorbetaald aan de VS. De rest van het geld is door [V] rechtstreeks aan de Amerikanen betaald. Dat wilde[n] de Amerikanen. In de boeken van de CV's staat dat bedrag vermeld als geleend van [V] en betaald aan de Amerikaanse productiemaatschappijen. Ik heb nooit enige opbrengst zien binnen komen, alles gaat op papier."

[Q] heeft blijkens een van deze processen-verbaal onder meer het volgende verklaard:

"Deze [Hof: license] agreements zijn inderdaad afgesloten voordat de film klaar was of met de productie daarvan was begonnen. Dat is de wijze waarop internationaal films worden gefinancierd. Alle films van de laatste 25 jaar zoeken financiering door vooraf overeenkomsten te sluiten waarin licentie op de exploitatie wordt gegeven."

[R] heeft blijkens een van deze processen-verbaal onder meer het volgende verklaard:

"Er bleven punten van geschil met de inspecteur. Op een gegeven moment hadden we wel een akkoord over het verlies en het recht op investeringsaftrek; alleen de toepassing van de gefaseerde willekeurige afschrijving bleef een punt van discussie. (...) In oktober 2003 heeft Kenters mij nog stukken gevraagd. Die stukken heb ik van [V] gekregen en doorgezonden aan de inspecteur. Het betreft de license-agreements. Ik heb de stukken wel bekeken. Tot dan toe kende ik ze niet. Ik was niet erg blij met deze stukken. Ik had gedacht dat [V] de exploitatie op een bredere schaal had gedaan. Uit deze stukken blijkt dat [V] vrijwel gelijktijdig met de aankoop van de films de vertoningsrechten al in december 2000 in een klap voor een periode van vele jaren heeft verkocht."

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

1. Staat het zogenoemde nieuw-feitvereiste (als bedoeld in artikel 16, lid 1, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de AWR)) aan navordering in de weg?
2. Zo de eerste vraag in ontkennende zin moet worden beantwoord: handelt de inspecteur door oplegging van de onderhavige navorderingsaanslag in strijd met het vertrouwens-beginsel?
3. Zo de eerste twee vragen in ontkennende zin moeten worden beantwoord: dient de navordering te worden beperkt tot het exploitatieresultaat van de CV's?

Belanghebbende beantwoordt deze vragen in bevestigende zin. De inspecteur is een tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. De inspecteur stelt dat er geen sprake is van een ambtelijk verzuim. Vóórdat hij bekend raakte met de license agreements kon hij niet weten dat de CVs geen onderneming dreven en er aldus geen bron van inkomen was.

De inspecteur stelt dat hij, nadat hij in juni 2001 op de hoogte kwam van het bestaan van de CVs 4, 5 en 6, daarover overleg heeft gehad en heeft gecorrespondeerd met [R]. Op grond van de informatie die hij aanvankelijk van [R] ontving, zou in 2000 niet (en wellicht ook niet in 2001) binnen de CVs een recht bestaan op (willekeurige) afschrijvingen omdat er in dat jaar (die jaren) geen sprake was van voortbrengingskosten door de CV. Hij ging er vanuit dat er uit dien hoofde wél recht op afschrijvingen zou zijn in 2001 of 2002. Omdat de Belastingdienst geen belang had bij een verschuivingscorrectie voor honderden belastingplichtigen, heeft voor het jaar 2000 geen correctie van de willekeurige afschrijvingen plaatsgevonden.

In de brief van 19 november 2001 aan [R] heeft de inspecteur geen twijfel geuit over het ondernemerschap van de CVs, maar over het ondernemerschap van de commandieten omdat niet was gebleken dat zij op 31 december 2000 reeds wisten of en, zo ja, in welke CV zij participeerden, aldus de inspecteur.

In de brief van 8 november 2002 heeft de inspecteur weliswaar de vraag opgeworpen of de CVs een onderneming dreven (onder A.3), maar uit de verdere tekst van de brief en met name uit de conclusie in onderdeel C moet worden afgeleid dat hij ervan uitging dat de CVs een onderneming dreven. Hij heeft beslist dat voor het jaar 2000 de algemene kosten van circa f 700 per participatie in aftrek konden komen.

De inspecteur stelt dat de ontdekking in mei 2004 dat slechts kasrondes waren uitgevoerd en nimmer films waren voortgebracht en/of geëxploiteerd, een tweede nieuw feit opleverde dat zelfstandig grond tot navordering vormt.

De ontvangst van de license agreements en daarmee de ontdekking van het kasrondje lag helemaal niet in het verlengde van een onderzoek dat hij eerder had moeten uitvoeren, maar is een nieuw feit. De inspecteur stelt dat hij in 2002 klaar was met deze zaak en slechts door een toevalligheid de license agreements onder ogen kreeg. Hij nam namelijk in april 2003 deel aan een hoorgesprek dat een andere belastingplichtige betrof. Bij dat hoorgesprek was tot zijn verbazing [Q] aanwezig. Naar aanleiding van het hoorgesprek stuurde [R] de door hem van [Q] ontvangen afrekeningen toe met daarbij de license agreements. Dat had niet hoeven want daar was helemaal niet naar gevraagd. Zonder de license agreements had de inspecteur nooit op de hoogte kunnen komen van het kasrondje en van het feit dat de CVs geen onderneming dreven, aldus de inspecteur.

Volgens de inspecteur had de omstandigheid dat in de overeenkomst tussen [Y] BV en [V] niet de eis was opgenomen dat de film ten minste vier maanden daadwerkelijk voor rekening en risico van de CV zou worden geëxploiteerd, niet tot een nader onderzoek hoeven leiden omdat deze termijn alleen in WVOs met de inspecteur werd gehanteerd. Deze in de WVOs gehanteerde viermaandseis is uitsluitend van belang voor de vraag of de film als een bedrijfsmiddel kan worden aangemerkt. De viermaandseis heeft geen enkel belang voor de vraag of een CV een onderneming drijft. Het is mogelijk dat een CV die een film voor maar twee of drie maanden exploiteert, een onderneming drijft. Een CV die een film voortbrengt met geen ander oogmerk dan om de film onmiddellijk met winst te verkopen, drijft ook een onderneming, aldus de inspecteur, maar de film vormt voor haar geen bedrijfsmiddel. Nader onderzoek naar de viermaandstermijn was dan ook niet nodig om vast te kunnen stellen of de CVs een onderneming dreven. Het oordeel van de rechtbank is reeds om die reden onbegrijpelijk, zo stelt de inspecteur.

3.3.1. Belanghebbende heeft de standpunten van de inspecteur betwist. Hij stelt primair dat er geen sprake is van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt.

Vóór het opleggen van de onderhavige aanslag, op 4 oktober 2001, bestond bij [de contactinspecteur] al gereede twijfel over de juistheid van het door de commanditaire vennoten aangegeven verlies uit

onderneming en de geclaimde fiscale faciliteiten. Dit blijkt uit de conclusies die [de contactinspecteur] trekt in de brief van 19 november 2001 aan [R], welke brief [de contactinspecteur] heeft geschreven na de ontvangst van diverse stukken in juli, september en oktober 2001 en na een gesprek met [S] en [R] dat op 4 september 2001 heeft plaatsgevonden. In de brief van 19 november 2001 concludeert [de contactinspecteur] dat de participanten fiscaal niet kunnen worden aangemerkt als ondernemers en dat zij dan ook geen recht hebben op de fiscale faciliteiten die toekomen aan ondernemers die in eigen onderneming een film voortbrengen.

Belanghebbende wijst erop dat [de contactinspecteur] in die brief heeft geschreven dat hij voornemens is de inspecteurs in te lichten dat zij aan commanditaire vennoten in de [Y] CVs geen aftrek van enig verlies uit onderneming kunnen verlenen. Uit die brief blijkt dat [de contactinspecteur] wist dat er in 2000 geen recht bestond op toepassing van willekeurige afschrijvingen omdat er op 31 december 2000 niet de daarvoor noodzakelijke Senterverklaring was afgegeven en omdat er in 2000 geen voortbrengingskosten waren gemaakt zodat de investeringsaftrek niet mocht worden toegepast. Indien de inspecteur bij het regelen van de aanslag informatie had ingewonnen bij [de contactinspecteur] dan had hij diens standpunt vernomen dat het aangegeven verlies uit onderneming niet diende te worden gehonoreerd.

Belanghebbende wijst erop dat, gelet op de uitspraak van Hof Amsterdam van 5 juli 2006, 04/02274, [de contactinspecteur] in de brief van 19 november 2001 eveneens de juiste conclusie heeft getrokken dat geen enkel verlies uit onderneming kon worden gehonoreerd.

Volgens belanghebbende was [de contactinspecteur] in 2002 al van mening dat de administratie van de CVs onvoldoende informatie bevatte en er geen afdoende bewijs was voor de gestelde investeringen in de films. Belanghebbende voert aan dat [de contactinspecteur], gelet op hetgeen hij schrijft in zijn brief van 29 april 2002 aan [R], bewust heeft afgezien van het instellen van een onderzoek bij [V]. Had hij dit wel gedaan dan waren de license agreements hem veel eerder bekend geworden. Er is daarom sprake van een ambtelijk verzuim. De later uit de administratie van [V] verkregen informatie geldt daarom niet als nieuw feit.

Belanghebbende stelt dat [de contactinspecteur] heeft verzuimd zijn woorden, in zijn brieven van 19 november 2001 en 29 april 2002, om te zetten in daden en derhalve heeft verzuimd zijn collegas in den lande te informeren over het door hem ingenomen standpunt, hetgeen is aan te merken als een ambtelijk verzuim.

Volgens belanghebbende heeft het nieuwe feitenmateriaal dat de inspecteur in zijn hoger-beroepschrift aandraagt geen relevantie voor de beslechting van dit geschil. De feiten hadden deels ook al naar voren kunnen komen indien de inspecteur zijn onderzoek in 2002 had uitgebreid tot de administratie van [V].

3.3.2. Belanghebbende beroept zich voorts op het vertrouwensbeginsel. Door bij het regelen van de aangifte vragen te stellen met betrekking tot het aangegeven verlies uit onderneming en vervolgens de aanslag conform de aangifte te regelen, heeft de inspecteur de indruk gewekt dat hij het bewuste standpunt heeft ingenomen dat het verlies terecht is opgevoerd.

3.3.3. Ten slotte stelt belanghebbende dat indien aan het feit dat de inspecteur in mei 2004 tot de conclusie komt dat er geen onderneming is gedreven, wel zelfstandige betekenis toekomt, dit niet kan leiden tot navordering van de bij de aanslag gehonoreerde willekeurige afschrijving en investeringsaftrek. De inspecteur wist van meet af aan dat niet aan de voor deze aftrekken gestelde vereisten was voldaan. Het honoreren van deze aftrekken is derhalve niet afhankelijk van het feit of er wel of geen onderneming wordt gedreven. Dit betekent dat alleen het verlies uit exploitatie van de CVs kan worden nagevorderd. Dit betreft een bedrag van f 695 voor CV4 en f 710 voor CV 5. Belanghebbende wijst ter onderbouwing daarvan op de brief van [de contactinspecteur] van 8 november 2002. In dit geval dient het belastbaar inkomen van belanghebbende te worden vastgesteld op 39.686.

4. Beoordeling van het geschil

Het ambtelijke verzuim

4.1.1. Het Hof verenigt zich met het wettelijke kader zoals de rechtbank dat als volgt heeft verwoord:

"4.1. Ingevolge artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan de inspecteur, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat de aanslag voor enig jaar ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, 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. Van kwade trouw is in het onderhavige geval geen sprake, zodat het uitsluitend gaat om de vraag of sprake is van een feit in voornoemde zin."

4.1.2. De rechtbank heeft het volgende geoordeeld:

"4.6. Artikel 3 van de op 12 december 2000 tussen [Y] BV namens CV 4, 5 en 6 en [V] gesloten overeenkomsten is qua inhoud vrijwel identiek aan artikel 2 van de raam-overeenkomst. In mei 2000 was [de contactinspecteur] bekend met de inhoud van de raamovereenkomst. Deze overeenkomst werd door verweerder, tot in ieder geval 2 augustus 2002, toegepast bij de beoordeling van de CV's en de fiscale positie van de participanten hierin. De overeenkomsten van 12 december 2000 worden vermeld in de verklaring van [Q] van 20 september 2001 (bijlage 16 bij het verweerschrift) die aan [de contactinspecteur] is gezonden op 28 september 2001. [de contactinspecteur] heeft die overeenkomsten feitelijk in handen gekregen naar aanleiding van het begin 2002 ingestelde boekenonderzoek (zie hetgeen [de contactinspecteur] daaromtrent heeft vermeld in zijn brief van 8 november 2002 aan [R], blz. 3).

Onder die omstandigheden moet worden geoordeeld dat de in de raamovereenkomst en de overeenkomsten van 12 december 2000 opgenomen bepaling dat [V] het alleenrecht had tot exploitatie en verkoop van de film zonder dat een termijn was opgenomen gedurende welke de CV voor eigen rekening de film zou exploiteren - mede gelet op de in dit verband beleidsmatig gehanteerde eis - voor verweerder aanleiding had moeten zijn tot nader onderzoek op dit punt voordat hij tot het opleggen van de primitieve aanslag overging. Het nalaten van dit onderzoek dient als een ambtelijk verzuim te worden opgevat. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat [de contactinspecteur] in zijn brieven van 19 november 2001 en 8 november 2002 twijfel heeft geuit over het voeren van een onderneming door de CV's en het ondernemerschap van de diverse commandieten, maar de primitieve aanslagregeling desondanks niet heeft doen aanhouden. Zoals [de contactinspecteur] ook opmerkt in zijn brief van 29 april 2002 aan zijn collegas (zie onderdeel 2.13) was hem tot dat moment nog niet alles duidelijk, maar wilde hij niet langer wachten en de zaak op scherp stellen. De rechtbank leidt uit genoemde stukken af dat genoemde twijfel ook bestond op het moment van het opleggen van de primitieve aanslag.

4.7. Voor zover [de contactinspecteur] uit de licentieovereenkomsten heeft afgeleid dat de CV's nimmer films hebben geëxploiteerd, kan dat, gelet op hiervoor onder 4.5. en 4.6. overwogene, als zodanig geen nieuw feit opleveren dat navordering rechtvaardigt, gesteld al dat de CV's inderdaad geen materiële onderneming zouden hebben gedreven, over welke vraag de rechtbank zich thans niet uitlaat.

4.8. De rechtbank begrijpt het standpunt van verweerder aldus dat hij voorts van mening is dat de License Agreements en het gesprek met [S] waaruit hem bleek van een kasrondje een ander feit (door partijen ook wel aangeduid als een nieuw nieuw feit) vormt dan het feit waarop voornoemd ambtelijk verzuim ziet en dat eerstgenoemd feit gelet op arresten van de Hoge Raad (HR 4 mei 1988, nr. 25.370, BNB 1988/209 en HR 17 november 1999, nr. 34.702, BNB 2000/7), op zichzelf bezien navordering rechtvaardigt, zodat wel sprake is van een nieuw feit in voornoemde zin. Deze stelling kan de rechtbank niet volgen nu de constatering dat sprake is geweest van een kasrondje in het verlengde ligt van de feiten die verweerder reeds ten tijde van de primitieve aanslagregeling tot nader onderzoek hadden moeten nopen, namelijk gereede twijfel over de vraag of de CV's een onderneming dreven, zodat de constatering dat sprake moet zijn geweest van een kasrondje in dezen geen zelfstandige betekenis heeft.

Ook de omstandigheid dat [de contactinspecteur] eerst uit de licentieovereenkomsten het bestaan van het kasrondje heeft afgeleid, levert derhalve geen nieuw feit op dat navordering rechtvaardigt.

4.9. Gelet op het voorgaande ontvalt de basis aan de navorderingsaanslag en dient het beroep gegrond te worden verklaard."

4.1.3. Het Hof volgt de rechtbank niet in dit oordeel op grond van de hierna te noemen gronden.

4.1.4. Het Hof stelt allereerst, evenals de rechtbank, vast dat de inspecteur de beoordeling van, en de besluitvorming over, de fiscale behandeling van (de commanditaire vennoten van) film-CVs zoals de onderhavige heeft overgelaten aan de inspecteur van de Belastingdienst/ Utrecht-Gooi, kantoor Hilversum, en dat de inspecteur te Hilversum [de contactinspecteur] met die werkzaamheden heeft belast. Het Hof leidt evenals de rechtbank uit de gedingstukken af dat [de contactinspecteur] een coördinerende en ondersteunende rol heeft vervuld voor de lokale inspecteurs in het land die met de aanslagregeling van de commanditaire vennoten waren belast. Onder deze omstandigheden dient de kennis van [de contactinspecteur] aan de lokale inspecteurs te worden toegerekend, ook al hebben zij niet zelf onderzoek verricht naar de film-CVs (vgl. Hoge Raad 22 september 1954, nr. 11 875, BNB 1954/305).

4.1.5. Bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt stelt het Hof voorop dat het moet gaan om een feit dat de inspecteur redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn op het moment waarop de aanslag werd geregeld. Het Hof gaat er daarbij vanuit dat, nu de aanslag is gedagtekend 4 oktober 2001, de feitelijke aanslagregeling enige tijd daarvóór, in september 2001 heeft plaatsgevonden. Gelet op het feitenverloop zal het Hof er veronderstellenderwijs vanuit gaan dat de inspecteur op het moment waarop de aanslag werd geregeld reeds datgene wist wat hij in zijn brief van 19 november 2001 heeft geschreven.

4.1.6. De inspecteur heeft reeds in eerste aanleg aangevoerd dat navordering in casu mogelijk is omdat er in of omstreeks mei 2004 door [de contactinspecteur] een nieuw feit is ontdekt dat losstaat van een eventueel eerder begaan ambtelijk verzuim. Het betreft hier gegevens die in februari 2004 door Kenters zijn verkregen en waarover [de contactinspecteur] niet eerder heeft kunnen beschikken dan enige tijd na die verkrijging. De inspecteur verwijst in dit verband naar de arresten van de Hoge Raad van 4 mei 1988, nr. 25 370, BNB 1988/209, en van 17 november 1999, nr. 34 702, BNB 2000/7.

4.1.7. In zijn arrest van 17 november 1999, nr. 34 702, BNB 2000/7, heeft de Hoge Raad overwogen dat indien twee los van elkaar staande feiten elk voor zich grond opleveren voor het vermoeden dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld en één van die feiten de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, laatstbedoelde omstandigheid er niet aan in de weg staat dat de belasting wordt nagevorderd op grond van het andere feit.

4.1.8. In het onderhavige geval is de navorderingsaanslag, naar de inspecteur heeft gesteld en het Hof aannemelijk acht, gebaseerd op de ontdekking van de license agreements, weergegeven in 2.22. Op grond van deze license agreements rees bij de inspecteur het vermoeden dat de films (niet alleen nimmer door of voor rekening en risico van de CVs waren voortgebracht, doch evenzeer) nimmer door of voor rekening en risico van de CVs waren geëxploiteerd, dat zulks reeds op voorhand vaststond en dat eveneens op voorhand vaststond dat de activiteiten van de CVs geen positief resultaat zouden genereren. [de contactinspecteur] omschrijft deze door hem uit de license agreements afgeleide feitenconstellatie als "(het draaien van) een kasrondje" met Amerikaanse filmmaatschappijen. Het Hof is van oordeel dat de inspecteur zijn stelling dat hij en [de contactinspecteur] vóór de ontdekking van de license agreements niet konden beschikken over informatie die dit vermoeden rechtvaardigde, aannemelijk heeft gemaakt. Die stelling wordt namelijk ondersteund door de brief van 19 november 2001 van [de contactinspecteur] aan [R]. In die brief wordt ingegaan op de vraag of reeds in 2000 aanspraak gemaakt kon worden op de faciliteit voor film-CV's en de vraag of de CV's de films zelf hadden voortgebracht. Echter, niet aan de orde wordt gesteld de vraag of de exploitatie van de films wel geschiedt voor rekening en risico van de CV's. De stelling van de inspecteur wordt voorts ondersteund door het proces-verbaal van het getuigenverhoor van

[R] voor de rechtbank. In dat proces-verbaal staat onder meer dat volgens [R] er vóór de maand april 2003 wel een akkoord met de inspecteur was bereikt over het verlies van de CV's en het recht op investeringsaftrek, maar dat alleen de toepassing van de gefaseerde willekeurige afschrijving een punt van discussie bleef. Ook overigens zijn aan de stukken van het geding geen concrete aanwijzingen te ontleen dat de inspecteur of [de contactinspecteur] vóór de ontdekking van de license agreements kon beschikken over informatie op grond waarvan hij kon vermoeden dat de films niet voor rekening en risico van de CV's waren of zouden worden geëxploiteerd, dat zulks ook nooit de bedoeling was geweest en dat op voorhand vaststond dat er redelijkerwijs - in ieder geval indien deze worden bezien zonder daarbij de fiscale faciliteiten in aanmerking te nemen - geen positief resultaat kon worden behaald.

4.1.9. Naar het oordeel van het Hof vormt de ontdekking van de license agreements een feit dat losstaat van de feiten waarvan de inspecteur of [de contactinspecteur] ten tijde van de (primitieve) aanslagregeling op de hoogte was, of op de hoogte had kunnen zijn. Gelet ook op hetgeen de Hoge Raad in zijn hiervoor in 4.1.5 weergegeven arrest heeft overwogen levert deze ontdekking een feit op dat oplegging van de onderhavige navorderingsaanslag rechtvaardigt.

4.1.10. Belanghebbende heeft nog betoogd, samengevat weergegeven, dat de ontdekking van de license agreements niet los gezien kan worden van het onderzoek dat [de contactinspecteur] reeds halverwege 2001 was aangevangen, en dat [de contactinspecteur] hangende dit onderzoek de lokale inspecteurs had moeten informeren dat het door de commanditaire vennoten voor het jaar 2000 aangegeven verlies uit onderneming niet diende te worden gehonoreerd. Belanghebbende heeft erop gewezen dat, indien er een controle loopt, de uitkomsten moeten worden afgewacht voordat een aanslag wordt opgelegd en dat het gebruikelijk is dat indien er toch lopende een onderzoek een aanslag wordt afgedaan, de inspecteur tot behoud van rechten de aanslag corrigeert.

4.1.11. Het in 4.1.10 weergegeven betoog van belanghebbende veronderstelt terecht dat het niet aanhouden van de aanslagregeling hangende een onderzoek onder omstandigheden een ambtelijk verzuim kan opleveren dat aan navordering in de weg staat. Het betoog van belanghebbende miskent echter dat het in 4.1.9 bedoelde "tweede" nieuwe feit van de ontdekking van de license agreements zich eerst in of omstreeks mei 2004 heeft voorgedaan, terwijl het door [de contactinspecteur] ingestelde onderzoek, naar het Hof gelet op de inhoud van de brieven van 8 en 27 november 2002 en hetgeen [de contactinspecteur] in dat verband ter zitting heeft verklaard aannemelijk acht, in november 2002 was beëindigd. Dit strookt in het bijzonder met de inhoud van de brief van 8 november 2002, waarin [de contactinspecteur] had geconcludeerd dat de algemene kosten als ondernemingskosten van de CV's konden worden geaccepteerd (sub A.6 van de genoemde brief) maar dat de CV's geen recht hadden op investeringsaftrek (sub D van die brief).

De ontdekking van de license agreements vond begin van het jaar 2004 plaats in het kader van de behandeling van het bezwaarschrift van een andere commanditaire vennoot van de film-CV's 4, 5 en 6 door de Belastingdienst/Holland-Midden/kantoor Haarlem. Naar [de contactinspecteur] heeft verklaard en het Hof aannemelijk acht, heeft hij naar aanleiding van de ontvangst van de license agreements in mei 2004 zijn onderzoek heropend. De inspecteur of [de contactinspecteur] had deze license agreements ook niet bij het eerdere boekenonderzoek bij de CV's kunnen ontdekken, omdat deze geen onderdeel vormden van de administratie van de CV's, maar tot de administratie van [Q] dan wel [V] behoorden. In dit verband is het Hof van oordeel dat er destijds, in 2001/2002, geen feiten en omstandigheden aan de inspecteur of [de contactinspecteur] bekend waren of bekend hadden kunnen zijn, die noopten tot uitbreiding van het boeken-onderzoek tot de administratie van [V] dan wel [Q]. Anders dan belanghebbende heeft gesteld kon de inspecteur op basis van de in 2.4 vermelde raamovereenkomst in combinatie met de (lening)overeenkomst zoals weergegeven in 2.7, redelijkerwijs niet over de wetenschap beschikken meer in het bijzonder de vermoedens als vermeld in r.o. 4.1.8 die hij door kennisneming van de license agreements verkreeg.

Het vorenstaande brengt mee dat zelfs al zou de regeling van de primitieve aanslag zijn aangehouden totdat het boekenonderzoek eind 2002 was afgerond, het "tweede" feit ter zake waarvan is nagevorderd niet bij die aanslagregeling bekend had kunnen zijn.

4.1.12. De rechtbank heeft voor het oordeel dat de inspecteur destijds was gehouden tot nader onderzoek doorslaggevend geacht de omstandigheid dat "[V] het alleenrecht had tot exploitatie en verkoop van de film zonder dat een termijn was opgenomen (in de raamover-eenkomsten en de overeenkomsten van 12 december 2000) gedurende welke de CV voor eigen rekening de film zou exploiteren". Vervolgens heeft de rechtbank over de ontdekking van de license agreements geoordeeld dat deze in het verlengde lag van het onderzoek waartoe de inspecteur eerder gehouden was.

Het Hof is met de inspecteur van oordeel dat de omstandigheid dat er in de hiervoor bedoelde overeenkomsten geen termijn was opgenomen, in dit kader enkel belang had voor het antwoord op de vraag of er sprake was van een bedrijfsmiddel, en geen belang had voor het antwoord op de vraag of er al dan niet sprake was van het drijven van een onderneming door de CVs. Het Hof is dan ook van oordeel dat de enkele omstandigheid dat er geen (minimum)termijn voor de 'eigen' exploitatie (door de CV's) van de films in de bedoelde overeenkomsten was opgenomen, als zodanig geen aanleiding voor de inspecteur had moeten zijn te twifelen aan het ondernemerschap van de CVs en het Hof ziet daarin evenmin aanleiding voor het oordeel dat de inspecteur een nader onderzoek op dat punt had moeten instellen.

Voorts volgt het Hof de stelling van de inspecteur dat hij zich niet eerder dan in 2004 op het standpunt heeft gesteld dat de CVs geen onderneming dreven. Het Hof leidt uit de onder de feiten geschetste gang van zaken af dat de inspecteur (althans [de contactinspecteur]) twijfelde over de juistheid van de toepassing van de willekeurige afschrijvingen en van de investeringsaftrek en dat hij zich aan het einde van het onderzoek, met zijn brieven van 8 en 27 november 2002, op het standpunt heeft gesteld dat bij het vaststellen van de aanslag alleen rekening mocht worden gehouden met het 'normale' exploitatieresultaat. Daarin ligt besloten dat de inspecteur ertoen nog van uitging dat de CVs een onderneming dreven.

De gang van zaken die heeft geleid tot de ontvangst van de license agreements en het daarop gebaseerde vermoeden van de inspecteur dat door de CVs geen onderneming werd gedreven, berust naar het Hof aannemelijk acht op een toevallige samenloop van omstandigheden. Dit een en ander is daarmee geen feit dat in het verlengde ligt van de feiten die de inspecteur reeds ten tijde van de primitieve aanslagregeling tot nader onderzoek hadden moeten nopen, zoals de rechtbank heeft overwogen, maar een ("tweede") nieuw feit.

4.1.13. Op grond van hetgeen hiervoor is overwogen is het Hof van oordeel dat het feit dat grond voor navordering opleverde in het onderhavige geval de inspecteur ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag niet bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. Het bepaalde in artikel 16, lid 1, tweede volzin, van de AWR staat daarom niet aan navordering in de weg. De eerste in geschil zijnde vraag moet, overeenkomstig het standpunt van de inspecteur, in ontkennde zin worden beantwoord.

Het vertrouwensbeginsel

4.2.1. Belanghebbende beroept zich op het vertrouwensbeginsel. De inspecteur heeft betwist dat er sprake is van opgewekt vertrouwen.

4.2.2. Naar het oordeel van het Hof is geen sprake van door de inspecteur opgewekt vertrouwen met betrekking tot het aanvaarden van het verlies uit onderneming met betrekking tot de CVs, zoals belanghebbende heeft gesteld. De kwestie is door het enkele vermelden in de aangifte "Aandeel in cv" en het in de bijlage vermelden van "[Y] CV, 4 participaties (4 x Ngl. 16.748) 66.992, (Zie kopie inschrijfform. + toelichting)" niet uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde gesteld. Er is sprake van een goed verzorgde aangifte die de inspecteur niet noopte tot het instellen van een nader onderzoek. Naar het oordeel van het Hof zijn de omstandigheden dat de inspecteur om jaarstukken heeft verzocht en vervolgens de aangifte heeft gevolgd geen omstandigheden die bij belanghebbende de indruk hebben kunnen wekken dat de inspecteur over de aftrekbaarheid van het aangegeven verlies uit onderneming bewust een standpunt had bepaald. Onder deze omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat door de inspecteur bij belanghebbende het in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt dat de inspecteur het verlies heeft geaccepteerd na kennisneming van alle van belang zijnde feiten.

De omvang van de navorderingsaanslag

4.3.1. Belanghebbende heeft gemotiveerd gesteld dat indien het Hof beslist dat navordering mogelijk is, de navorderingsaanslag moet worden beperkt tot het verlies uit exploitatie van de CVs van f 695 voor CV 4 en f 710 voor CV 5. Navordering van de bij de primitieve aanslag gehonoreerde willekeurige afschrijving en investeringsaftrek is niet mogelijk omdat de inspecteur van meet af aan wist dat niet (dan wel eraan twijfelde of) aan de voor deze aftrekken gestelde vereisten was voldaan, aldus belanghebbende.

4.3.2. Anders dan belanghebbende betoogt, staat de omstandigheid dat de inspecteur de aftrek van willekeurige afschrijvingen en investeringsaftrek reeds had kunnen weigeren bij de vaststelling van de primitieve aanslag, op grond van hem op dat moment bekende feiten (zoals blijkt uit de brieven van 19 november 2001 en 8 november 2002), niet eraan in de weg dat hij een navorderingsaanslag oplegt op grond van een feit dat aanleiding geeft de aftrek van de willekeurige afschrijving en investeringsaftrek te weigeren om een andere reden, namelijk dat er geen onderneming door de CVs werd gedreven.

Slotsom

4.4. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd. Doende wat de rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het beroep ongegrond verklaren. De navorderingsaanslag blijft dus in stand.

5. Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank en
- verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.A.G. van der Ouderaa, voorzitter, J. den Boer en E.F. Faase, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. G.J.H.M. Milder-Wolbers, als griffier. De beslissing is op 24 december 2009 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld 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 naam en het adres van de indiener;
 - b. een 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.