

## Inleiding

SVLO (het samenwerkingsverband tussen de Belastingdienst en de koepels VNG, IPO en UvW) streeft er naar zo veel mogelijk te faciliteren dat overheidsondernemingen zelfstandig bepalen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn en wat de omvang van het daarbij behorende fiscale resultaat is. Het doel is dat zij voortvarend de implementatie van de Wet modernisering Vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen vorm kunnen geven. Vanuit die gedachte werkt SVLO aan informatievoorziening, kaders en andere hulpmiddelen die de overheidsondernemingen daarbij ondersteunen.

Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

SVLO heeft er voor gekozen om deze notitie nu ter beschikking te stellen, ook al geeft ze nog geen antwoord op alle mogelijke vragen die op kunnen komen. SVLO blijft werken aan een verdere vervolmaking van de informatievoorziening en zal de aanvullingen (bijvoorbeeld op deze notitie) zo spoedig mogelijk publiceren.

## Aanleiding schema afbakening

Op basis van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen dienen publiekrechtelijke rechtspersonen en overheidsstichtingen per activiteit te beoordelen of met de uitoefening van de betreffende activiteit een onderneming in fiscaalrechtelijke zin wordt gedreven. Gemeenten, provincies en waterschappen oefenen – in meer of mindere mate - een veelheid en diversiteit aan activiteiten uit. Bij de toets of sprake is van een fiscale onderneming of niet, komt de vraag op hoe de verschillende activiteiten in kaart gebracht moeten worden om dit te kunnen beoordelen. Bijgevoegd schema kan daarbij worden gebruikt als hulpmiddel en biedt de publiekrechtelijke rechtspersoon / overheidsstichting, handvatten om in twee stappen te komen tot een fiscaal acceptabele afbakening van activiteiten. Zodra er praktijkvoorbeelden bekend zijn zullen deze in een latere fase worden toegevoegd.

## Toelichting

### Stap 1 Schema afbakening

Stap 1 van het schema heeft als doel de verschillende (relevante) activiteiten van de entiteit van elkaar te onderscheiden en in beeld te krijgen. Het is goed denkbaar dat de entiteit de activiteiten al in beeld heeft gebracht. Stap 1 is dan een hulpmiddel om het eigen overzicht te controleren en/of te vervolmaken.

Op basis van stap 1a kunnen activiteiten waarmee geen opbrengsten van derden<sup>1</sup> worden behaald in beginsel buiten beschouwing worden gelaten, omdat deze activiteiten doorgaans niet geraakt zullen worden door het wetsvoorstel. Waarom dan 'in beginsel'? Omdat het voor kan komen dat een dergelijke activiteit onlosmakelijk

---

<sup>1</sup> Opbrengsten van derden zijn opbrengsten verkregen van privaatrechtelijke lichamen, natuurlijke personen en inkomsten van anderen dan het eigen publiekrechtelijke lichaam. Ook geormerkte, al dan niet Europese, subsidies kunnen hiertoe behoren. Ongelabelde bijdragen aan de algemene middelen verkregen van de Rijksoverheid (Gemeentefonds en Provinciefonds) zijn voorbeelden van opbrengsten die buiten beschouwing blijven.

verbonden is met een andere activiteit, waardoor deze activiteiten geclusterd worden (zie stap 2). Ook kan het voorkomen dat een concurrerende activiteit in een bepaald jaar geen opbrengst genereert.

Er zijn meerdere aanvliegroutes mogelijk voor het in beeld brengen van de activiteiten. Aan de hand van de bij stap 1b genoemde hulpmiddelen kunnen de feitelijke activiteiten in kaart worden gebracht. Overigens betreft het geen uitputtend overzicht van hulpmiddelen ten behoeve van het in kaart brengen van alle activiteiten.

### *Stap 2 Schema afbakening*

Uit de jurisprudentie zoals deze is geweest voor stichtingen en verenigingen blijkt dat voor elke activiteit afzonderlijk beoordeeld dient te worden of er een onderneming wordt gedreven in fiscaalrechtelijke zin. Publiekrechtelijke rechtspersonen worden voor de belastingplicht voor de Vpb op gelijke wijze in de heffing betrokken als stichtingen en verenigingen, maar anders dan bij stichtingen en verenigingen valt er bij publiekrechtelijke rechtspersonen een grote diversiteit en veelheid aan activiteiten te onderscheiden. Gezien deze diversiteit en het belang van de praktische uitvoerbaarheid is binnen de bestaande wet- en regelgeving - waar mogelijk - gezocht naar ruimte voor clustering. Stap 2 van het schema geeft handvatten voor deze clustering van verweven activiteiten. Indien een activiteit onlosmakelijk verbonden is met een andere activiteit leidt dit in beginsel tot clustering. Daarnaast zijn er aspecten genoemd op basis waarvan geclusterd kan worden. Deze aspecten zijn indicatief en kunnen door de (potentieel) belastingplichtige worden gebruikt voor de onderbouwing van het al dan niet clusteren van (een deel van) haar activiteiten.

Onderdeel	Stappen	Toelichting
<p>Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting</p>	<pre> graph TD     A[Producten op basis van BBV of IV3 in jaarrekening] --&gt; C[Onderkennen van activiteiten.]     B[Activiteiten waarmee een opbrengst wordt behaald] --&gt; C     D[Organogram publiekrechtelijk lichaam] --&gt; C     C --&gt; E{In lijn met de hiernaast vermelde aanknopingspunten?}     E -- Ja --&gt; F[Pas het overzicht van activiteiten aan a.h.v. hiernaast vermelde criteria]     E -- Nee --&gt; F     F --&gt; G[Groep de zelfstandige activiteiten tot 'clusters' van met elkaar verweven activiteiten] </pre>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stap 1a: kijk naar de activiteiten waarmee een opbrengst van derden wordt behaald.</li> <li>• Stap 1b: basis voor deze beslisboom kunnen zijn de producten die op basis van het BBV in de jaarrekening zijn opgenomen, IV3, dan wel het organogram van het publiekrechtelijk lichaam. Binnen deze producten/het organogram wordt gekeken naar de te onderscheiden activiteiten. Voor de vraag wat als activiteit* wordt onderkend kunnen de volgende aanknopingspunten (niet limitatief) als handvat dienen: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ BTW ondernemerschap.</li> <li>○ Lijst activiteiten die in kaart is gebracht voor zgn. Wet Markt en Overheid (Stb. 2011, 162).</li> <li>○ De activiteiten zijn herkenbaar als zelfstandige activiteit.</li> <li>○ De activiteiten zijn in lijn met de bedrijfseconomische realiteit.</li> </ul> </li> </ul> <p>Voor de fiscale beoordeling dienen alle activiteiten in beginsel afzonderlijk beoordeeld te worden voor de ondernemingspoort (A).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De uitkomst van dit activiteitenoverzicht vormt de ingang voor stap 2: de clustering van activiteiten.</li> </ul> <p>* Zie tevens de notitie 'duiding begrip "activiteit"</p>
<p>Beoordeling van de verwevenheid van activiteiten</p>	<pre> graph TD     G[Groep de zelfstandige activiteiten tot 'clusters' van met elkaar verweven activiteiten] --&gt; H{Clustering op basis van onlosmakelijke verwevenheid of hiernaast genoemde indicatoren?}     H -- Ja --&gt; I[Op basis van verwevenheid geclusterde activiteiten]     H -- Nee --&gt; J{Andere argumentatie voor clustering?}     J -- Ja --&gt; I     J -- Nee --&gt; K[Leg overwegingen (eventueel advies) gedocumenteerd vast]     I --&gt; K     K --&gt; L([A: start ondernemingstoets]) </pre>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stap 2: Activiteiten kunnen worden geclusterd op basis van onlosmakelijke verwevenheid.</li> <li>• Daarnaast kan indicatie voor clustering van de activiteiten zijn: de ruimtelijke vormgeving, de aard van de activiteiten, de organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid. Indicatoren die hierbij een rol kunnen spelen, zijn bijvoorbeeld: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ De activiteiten worden aangestuurd door dezelfde direct leidinggevende;</li> <li>○ Er wordt één prijs in rekening van de afnemer gebracht;</li> <li>○ Doel activiteit (doelgroep en maatschappelijke functie);</li> <li>○ De activiteiten zijn (uitsluitend) ondersteunend aan de hoofdactiviteit;</li> <li>○ De activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten (sprake van 1 product);</li> <li>○ Bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen;</li> <li>○ De activiteiten zijn fysiek verweven;</li> <li>○ De activiteiten zijn onlosmakelijk verbonden (criterium uit jurisprudentie).</li> </ul> </li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De (geclusterde) activiteiten vormen de ingang voor de (fiscale) ondernemingstoets (A).</li> </ul>

### Inleiding

Per 1 januari 2016 worden overheidsondernemingen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dat vraagt van overheden, dat zij vaststellen of en in hoeverre zij een onderneming drijven. Bij die vaststelling (en bij het bepalen of een eventuele objectvrijstelling van toepassing is) speelt allereerst het begrip “activiteit” een belangrijke rol. De wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven kan uitstraling hebben naar onder andere stichtingen en verenigingen,<sup>1</sup> waarbij dit begrip eveneens van belang is bij het bepalen van de omvang van de eventuele onderneming.

De jurisprudentie met betrekking tot onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen is sterk ingegeven door de specifieke feiten en omstandigheden bij de betreffende rechtspersoon. Algemene criteria worden nauwelijks gegeven.<sup>2</sup> Het begrip ‘activiteit’ is in de jurisprudentie niet nader gedefinieerd.

Voor het implementatieproces van het wetsvoorstel is het gewenst, dat meer richting gegeven wordt aan de invulling van bovengenoemd begrip, zodat (potentiële) belastingplichtigen zelf hun verantwoordelijkheid kunnen nemen bij het duiden van de relevante feiten en omstandigheden. Ook voor de Belastingdienst is meer richting wenselijk om eenheid van beleid en uitvoering te kunnen borgen. Bovendien zijn alle partijen erbij gebaat om discussie te beperken en zo mogelijk zelfs te voorkomen. Deze notitie kan in samenhang met de parlementaire stukken en het schema afbakening worden gebruikt. De notitie verwijst tevens naar de in het schema afbakening<sup>3</sup> genoemde indicatoren.

### Activiteit

Een activiteit omvat doorgaans een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) om iets tot stand te brengen of te produceren. Een activiteit is vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking wordt gesteld (prestatie). De prestatie is dus gericht op een specifieke (interne of externe) gebruiker of kring van gebruikers (schema afbakening; herkenbaar als zelfstandige activiteit).<sup>4</sup>

Als er een vergoeding gevraagd wordt voor het eindproduct, is deze prestatie doorgaans eenvoudig te identificeren. Als er geen vergoeding tegenover de prestatie staat kan dat lastiger zijn.

Voorbeelden van prestaties met een vergoeding: leges, uitgifte paspoort, uittreksel basisregistratie personen, zwembadkaartje. Zie ook stap 1a van het schema afbakening.

Voorbeelden van externe prestaties zonder vergoeding: inrichten speeltuin, opname in de basisregistratie personen.

Voorbeelden van interne prestaties zonder vergoeding: interne ICT-diensten.<sup>5</sup>

In het afbakeningsschema is een aantal aanknopingspunten opgenomen, die kunnen bijdragen aan het in kaart brengen van de te onderkennen activiteiten (zoals het BTW ondernemerschap).

Soms zijn prestaties ondergeschikt aan de ‘hoofdprestatie’. Het gaat dan om prestaties die doorgaans alleen geleverd kunnen worden - en van ondergeschikt belang zijn voor de afnemer - als gebruik gemaakt wordt van die hoofdprestatie. Dergelijke ondergeschikte prestaties gaan op in de hoofdprestatie en vormen dus samen één activiteit (schema; de activiteiten zijn in lijn met de bedrijfseconomische realiteit).

Voorbeelden: verhuur van een kluisje in een zwembad, garderobe in een theater.

<sup>1</sup> Lichamen als genoemd in artikel 2, eerste lid onderdeel e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>2</sup> De gangbare omschrijving van het begrip ‘onderneming’ is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid welke door deelname aan het economische verkeer voordeel beoogt.

<sup>3</sup> Zie afbakeningsschema.

<sup>4</sup> Kamerstukken I, 2014/15, nr. 34003, F, blz. 4.

<sup>5</sup> In de Memorie van Toelichting worden voorbeelden genoemd van het verrichten van ‘interne activiteiten’, zoals de Dienst ICT. Verondersteld wordt derhalve dat ook bij interne prestaties er sprake is van een activiteit. TK 2014 34003, nr. 3, p. 12 (MvT).

### Verwevenheid van activiteiten

Soms is er sprake van een zodanige samenhang tussen activiteiten dat deze activiteiten gezamenlijk de ondernemingstoets moeten doorlopen.<sup>6</sup> Het gaat om activiteiten die economisch en/of financieel, organisatorisch, naar de ruimtelijke vormgeving en de aard sterk verweven zijn.

Organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid houdt doorgaans in, dat de inzet van mensen en de procedures rond de verschillende activiteiten op meerdere aspecten door elkaar lopen.

Denk bij organisatorische verwevenheid aan aansturing door dezelfde leidinggevende, dezelfde mensen dragen doorlopend, min of meer gelijktijdig, bij aan verschillende activiteiten, etc. Zie ook de in het schema genoemde indicatoren; aansturing door dezelfde direct leidinggevende, functionele toerekening van bedrijfsmiddelen.

Verwevenheid met betrekking tot de ruimtelijke vormgeving betekent dat de werkzaamheden van de verschillende activiteiten worden verricht op of vanuit veelal dezelfde locatie (bij voorkeur gezien vanuit het perspectief van de afnemer van de prestatie).

Denk aan huisvesting van medewerkers van twee afdelingen in dezelfde ruimte, twee afdelingen maken intensief gebruik van een gezamenlijke ruimte met specifieke bedrijfsmiddelen etc.

Indien een museum of zwembad een café exploiteert en dit café ook toegankelijk is zonder dat een kaartje is gekocht voor het museum of zwembad, is er geen sprake van verwevenheid zoals hier wordt bedoeld.<sup>7</sup> Zie ook de in het schema genoemde indicatoren; de activiteiten zijn fysiek verweven en de activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten.

Verwevenheid naar aard kan invulling krijgen door te beoordelen of de ene activiteit uitsluitend ondersteunend is aan de andere activiteit.

Voorbeelden: in rekening brengen van een gezamenlijke prijs, gezamenlijk doel van de activiteit, een product dat uitsluitend dienstbaar is aan een ander product, sportcomplex met een betaalde parkeerplaats slechts toegankelijk voor de sporters etc. Zie ook de in het schema genoemde indicator ‘de activiteiten zijn (uitsluitend) ondersteunend aan de hoofdactiviteit’.

Activiteiten kunnen slechts gezamenlijk worden beoordeeld voor de toets of sprake is van het drijven van een onderneming, als sprake is van duidelijke kenmerken van verwevenheid op basis van de bovengenoemde voorwaarden en de bijbehorende indicatoren. Er zullen in de praktijk uitzonderingen zijn waardoor meer of minder belang toe kan komen aan één van de indicatoren, bijvoorbeeld als de ruimtelijke verwevenheid door een algemeen huisvestingsbeleid doorbroken wordt (bijvoorbeeld de kantoortuin). Op welke wijze de diverse indicatoren worden gewogen zal dan ook afhankelijk zijn van de specifieke feiten en omstandigheden in de betreffende situatie.

Voorbeeld: Een gemeente geeft omgevingsvergunningen af (activiteit 1) en daarnaast kunnen burgers onder andere laten toetsen of verbouwplannen passen in het bestemmingsplan en/of vergunningplichtig zijn (activiteit 2). De contacten met de burgers verlopen via vier ambtenaren uit één team met hetzelfde takenpakket. Zij zitten in dezelfde ruimte en maken gebruik van dezelfde loketten.

### Af- en uitval

Deze notitie bevat geen visie op de wijze waarop af- en uitval<sup>8</sup> kwalificeren in relatie tot het begrip “activiteit” en “samenhang van activiteiten”. Nadere gedachtevorming hierover vindt plaats.

<sup>6</sup> TK 2014 34003, nr. 3, blz. 11 (MvT).

<sup>7</sup> HR 28 oktober 2005, nr. 41071, BNB 2006/80 (Museum winkel arrest).

<sup>8</sup> Met afval wordt de hoeveelheid grondstof bedoeld die na het productieproces resteert. Het kan gezien worden als de hoeveelheid grondstof die wel gebruikt wordt maar niet in het product verwerkt wordt. Een voorbeeld is een stof waar kledingstukken uit geknipt worden. Wanneer een jurk uit drie meter stof bestaat, kan er uit een rol stof van vijf meter maar één jurk gehaald worden. De andere twee meter wordt beschouwd als afval. Het afval kan niet meer gebruikt worden in het productieproces, maar kan soms nog wel verkocht worden. Zo kan de overgebleven stof nog verkocht worden aan partijen die producten maken waar kleinere stukken stof voor nodig zijn. Afval is niet het gevolg van fouten in de het productieproces en wordt zodoende als onvermijdelijk beschouwd

Met uitval worden producten bedoeld die gereed zijn, maar niet de kwaliteitseisen voldoen om verkocht te worden. Uitval kan toenemen door hogere eisen (alleen de beste producten worden verkocht) of door een verslechtering van het productieproces (verouderde machines waardoor er eerder fouten ontstaan). In het geval van een modebedrijf kan het gaan om een kledingstuk waarbij de afmetingen niet helemaal kloppen of waarbij een naad niet recht loopt. Het product kan hierdoor niet tegen de normale verkoopprijs verkocht worden. Om het product toch te kunnen verkopen, dienen er reparatiekosten gemaakt te worden. Zijn deze kosten te hoog, kan ervoor gekozen worden om de uitval volledig als verlies te nemen of om deze producten tegen een lager tarief te verkopen.

### Status

De invulling die hierboven gegeven wordt aan de duiding van “activiteit” en “de samenhang op basis waarvan clustering van activiteiten kan plaatsvinden” is bedoeld om overheidsondernemingen te faciliteren bij het zelfstandig beoordelen voor welke activiteiten zij belastingplichtig zijn en wat de omvang van het daarbij behorende fiscale resultaat is, met het doel de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen zelfstandig te kunnen implementeren. De notitie beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moet nemen bij de implementatie van de wet. Een zorgvuldige toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

De duiding van het begrip “activiteit” en de visie op de omstandigheden waaronder sprake is van samenhang en derhalve clustering zal plaatsvinden zijn nog in ontwikkeling; het gaat immers om een grijs gebied, waarbinnen niet onmiddellijk alle mogelijke varianten zijn te overzien. De ervaringen in de praktijk kunnen leiden tot verfijningen. Mede daarom en omdat in deze notitie geen specifieke casuïstiek aan de orde komt, heeft deze notitie op dit moment de status van een inlichting/algemene voorlichting.