



## DISCUSSIESTUK

# memo

Clustering

**Naam dienstonderdeel**  
BBO

Kingsfordweg 1  
1043 GN Amsterdam  
Postbus 58944  
1040 EE Amsterdam  
www.belastingdienst.nl

**Contactpersoon**

**Datum**  
8 december 2016

**Betrokkenen**

### Aanleiding

Wij merken dat het clusteringsvraagstuk in de praktijk tot discussie leidt. Dit geeft aanleiding het vraagstuk nader te duiden aan de hand van het bestaande beleid, de jurisprudentie, de parlementaire geschiedenis en de reeds verschenen SVLO notities waaronder de SVLO notitie 'Schema Afbakening'.

De nadere duiding is tevens van belang in het kader van de resultaatbepaling. We lichten dit toe aan de hand van het volgende voorbeeld:

### Visie

*De hoofdregel is dat de ondernemingscriteria voor iedere activiteit afzonderlijk dienen te worden doorlopen. Hierbij dient te worden bedacht dat een activiteit alleen afzonderlijk kan worden beoordeeld indien het een zekere zelfstandigheid bezit. Een ondeelbare activiteit is in beginsel één activiteit. De vraag wanneer sprake is van één activiteit, is een belangrijke voorvraag. In de parlementaire geschiedenis wordt hierbij het volgende voorbeeld gegeven: de verhuur van het kluisje in het zwembad is geen afzonderlijke activiteit, maar gaat op in de hoofdactiviteit zijnde de exploitatie van het zwembad. Op het moment dat sprake is van één activiteit, komt clustering niet aan de orde.*

*Nadat de afbakening van activiteiten heeft plaatsgevonden komt het clusteringsvraagstuk aan de orde. Een van de vragen is of clustering van niet-ondernemingsactiviteiten en ondernemingsactiviteiten er toe kan leiden dat concurrerende belaste activiteiten niet tot heffing leiden, als gevolg van het feit dat ze gezamenlijk de ondernemingstoets doorlopen. Op grond van letterlijke lezing van artikel 2, lid 1, onderdeel e en g Wet Vpb 1969 ('indien en voor zover') kan worden gesteld dat niet-ondernemingsactiviteiten geen rol spelen bij de belastingplicht van de entiteit. Dat impliceert dat niet-ondernemingsactiviteiten buiten aanmerking dienen te worden gelaten bij het clusteringsvraagstuk of er althans niet toe kunnen leiden ondernemingsactiviteiten transformeren naar onbelaste activiteiten. Ook de NOB en de Raad van State lijken hiervan uit te gaan gedurende het wetgevingsproces.<sup>1</sup> In de parlementaire geschiedenis wordt*

<sup>1</sup> NOB commentaar – Consultatie concept wetsvoorstel Modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen, 12 mei 2014, p. 6-7 en Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 4, p. 21-22 (Advies Raad van State).

*clustering van niet-ondernemingsactiviteiten en ondernemingsactiviteiten onder bepaalde feiten en omstandigheden echter wel mogelijk geacht.<sup>2</sup> Dat betekent dat het, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, mogelijk is niet-ondernemingsactiviteiten te clusteren met ondernemingsactiviteiten.*

*Mede gelet op het voorgaande zullen wij, in geval ons een concrete casus wordt voorgelegd, moeten nagaan of clustering op grond van het beleid, de jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis mogelijk is, gelet op de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Dit geldt met name in situaties waarbij clustering invloed heeft op de verschuldigde belasting. Hieronder geven wij hieraan nadere invulling.*

*Op grond van het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M maken we in geval van de clustering onderscheid tussen naar aard vergelijkbare en naar aard verschillende activiteiten.<sup>3</sup> Op het moment dat de activiteiten naar aard vergelijkbaar zijn, ligt clustering voor de hand. Het is echter niet zo dat de naar aard vergelijkbare activiteiten per definitie geclusterd kunnen worden. In geval sprake is van naar aard vergelijkbare activiteiten dient clustering ondersteund te worden door één of meer verwevenheden (bij naar aard vergelijkbare activiteiten ligt het niet voor de hand dat cumulatief moet worden voldaan aan de verwevenheden). Het ligt het meest voor de hand dat in geval van naar aard vergelijkbare activiteiten onderzocht moet worden of sprake is van organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid.*

*Ook indien de activiteiten naar aard verschillen, maar toch sterk verweven zijn, kunnen zij geclusterd worden. In onderdeel 3.2 van het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M is aangegeven dat hiervan met name sprake is indien het lichaam bij deelname aan het maatschappelijke verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt. In lijn met het voornoemde besluit wordt in de parlementaire geschiedenis<sup>4</sup> in het kader van 'clustering' verwezen naar de in de jurisprudentie geïntroduceerde verwevenheden (organisatorisch, naar aard en naar ruimtelijke vormgeving)<sup>5</sup>. Deze passage is gebaseerd op het Museumwinkel-arrest.<sup>6</sup> Er is weinig jurisprudentie op het gebied van clustering en de uitspraken die er zijn, zijn feitelijk van aard. Het Museumwinkel-arrest is als richtinggevend beschouwd in de parlementaire geschiedenis. In het Museumwinkel-arrest was clustering van de winkel en het museum niet aan de orde omdat geen sprake was van verwevenheid vanuit organisatorisch oogpunt en vanuit het oogpunt van ruimtelijke vormgeving en gelet op de aard van de activiteit.*

7

*Wij zijn van mening dat de lijn zoals verwoord in het beleid en de jurisprudentie, leidend is. Voorgaande benadering leidt ertoe dat clustering slechts in uitzonderingsgevallen kan plaatsvinden.*

<sup>2</sup> Zie hetgeen opgemerkt in *Kamerstukken II 2014-2015, 34 004, nr. 3, p. 16-17* en *Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, F, 4-5* in het licht van de interne dienstvrijstelling. Zie ook *Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 13* Bijlage II, p. 1 met het voorbeeld waarin de waterzuivering wordt geclusterd met de verkoop van energie en fosfaat.

<sup>3</sup> In het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M wordt impliciet een onderscheid gemaakt tussen naar aard vergelijkbare en naar aard verschillende activiteiten door te verwijzen naar de naar aard verschillende activiteiten.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 10, Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 11* en *Brief 18 december 2014, nr. 34 003, nr. 13, p. 3.*

<sup>5</sup> De financiële/economische verwevenheid lijkt niet terug te komen in de jurisprudentie. Deze is wel genoemd in de SVLO notitie.

<sup>6</sup> *Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 6, p. 11, voetnoot 11.*

<sup>7</sup> Zie ook E.J.W. Heithuis, R.C. de Smit en L.J.A. Pieterse, *Vpb-plicht bij overheidslichamen, Fiscaal Actueel*, Deventer: Kluwer 2016, p. 53.

## Overzicht

### **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>8</sup> Een ondeelbare activiteit is in principe één activiteit. Op het moment dat sprake is van één activiteit, is clustering niet aan de orde.

In de parlementaire geschiedenis wordt het volgende voorbeeld gegeven waarin sprake is van één activiteit.

*'Binnen zo'n zwembad lijkt mij de verhuur van kluisjes echter een activiteit die ondergeschikt is aan en daardoor op gaat in de hoofdactiviteit, de exploitatie van het zwembad zelf.'*

De toets of sprake is van het drijven van een onderneming moet, als er verschillende activiteiten worden uitgeoefend, op het niveau van elke afzonderlijke activiteit plaatsvinden. Een activiteit kan uiteraard alleen afzonderlijk worden beoordeeld als er een zekere zelfstandigheid aan kan worden toegekend.

Hoofdregele: iedere activiteit dient afzonderlijk te worden getoetst aan de ondernemingscriteria.

Uitzondering: activiteiten worden tezamen getoetst aan de ondernemingscriteria indien zij geclusterd dienen te worden > zie hieronder.

### **Clustering**

Om te beoordelen of activiteiten geclusterd kunnen worden, wordt het volgende beoordelingskader gehanteerd:

#### **1. Naar aard vergelijkbaar (Besluit van 23 december 2005, CPP 2005/2730)**

Activiteiten zijn naar aard vergelijkbaar op het moment dat het karakter van de activiteiten overeenkomt. Bij de vaststelling of de activiteiten naar aard vergelijkbaar zijn, kan tevens worden gekeken naar de kring van afnemers.

Op het moment dat activiteiten naar aard vergelijkbaar zijn, is dat een indicatie dat de activiteiten geclusterd kunnen worden. Aan de hand van de feiten en omstandigheden dient te worden vastgesteld of de activiteiten verweven zijn. Bij naar aard vergelijkbare activiteiten voert het wellicht te ver om te stellen dat cumulatief aan alle drie de verwevenheden dient te zijn voldaan. Het ligt het meest voor de hand dat clustering van naar aard vergelijkbare activiteiten aan de orde is op het moment dat in ieder geval sprake is van organisatorische, economische en financiële verwevenheid.<sup>9</sup> Van verwevenheid naar ruimtelijke vormgeving lijkt bij naar aard vergelijkbare activiteiten minder snel sprake te zijn. Bij de ICT dienst die intern en extern haar diensten aanbiedt ligt verwevenheid naar ruimtelijke vormgeving meer voor de hand dan bij 2 gemeentelijke zwembaden.

Voorbeelden van naar aard vergelijkbare activiteiten:

- Leges van paspoorten en rijbewijzen (in dit geval afnemers dezelfde kring van gebruikers: inwoners gemeente), maar let op: geen omgevingsvergunningen.

<sup>8</sup> Kamerstukken I, 2014/15, nr. 34003, F, p. 4.

<sup>9</sup> Zie Hof Den Haag 27 januari 1992, V-N 1992/2008-9. In deze hof uitspraak met betrekking tot de inkomstenbelasting (stakingsvrijstelling) ging het om meerdere restaurants die naar het oordeel van het Hof separate ondernemingen vormden aangezien de restaurants economisch en organisatorisch zodanig gescheiden werden uitgeoefend. Van belang in deze beoordeling was dat ieder restaurant een eigen administratie voerde, aparte bankrekeningen heeft, eigen personeel heeft, eigen bedrijfsvoering (inkoop) en een eigen kredietverlening kent.

- ICT dienst intern en extern (restcapaciteit).<sup>10</sup>
- Zwembaden: In de parlementaire geschiedenis wordt het voorbeeld van 2 zwembaden genoemd. Gesteld wordt dat de exploitatie van het ene zwembad als separate activiteit kan worden gezien ten opzichte van de exploitatie van een ander zwembad in dezelfde gemeente. Daarnaast wordt aangegeven dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden deze zwembaden ook gezamenlijk kunnen worden beoordeeld voor de vraag of sprake is van het drijven van een onderneming.<sup>11</sup> Ervan uitgaande dat de zwembaden naar aard vergelijkbare activiteiten zijn<sup>12</sup>, kan dus niet zonder meer worden aangenomen dat deze activiteit geclusterd kunnen worden. Dit is afhankelijk van de feiten en omstandigheden.

## 2. Naar aard verschillend (Besluit van 23 december 2005, CPP 2005/2730)

**Een gescheiden beoordeling is niet aan de orde indien activiteiten sterk met elkaar verweven zijn. Dit is met name het geval indien het lichaam bij de deelname aan het maatschappelijke verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt** (CPP 2005/2730).

Op het moment dat er sprake is van sterke verwevenheid zal dat in de hoofdregel tot de conclusie leiden dat het lichaam bij deelname aan het economische verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt. Vice versa zal er automatisch sprake zijn van sterke verwevenheid op het moment dat een lichaam bij deelname aan het economisch verkeer met zijn geheel aan activiteiten als eenheid optreedt. Stelling is derhalve dat van beide sprake dient te zijn op het moment dat naar aard verschillende activiteiten geclusterd worden.

De verwevenheden worden ingevuld middels een divers aantal indicatoren. De indicatoren in de onderstaande opsomming zijn positief geformuleerd. De indicatoren dienen te worden gewogen<sup>13</sup>, waarbij gebruik kan worden gemaakt van 'contra-indicatoren'.<sup>14</sup>

- Verwevenheden:
  - Organisatorische, economische **en/of** financiële verwevenheid (HR 28 oktober 2005, BNB 2006/80 Museumwinkel)
    - Aansturing dezelfde direct leidinggevende (SVLO notitie afbakening)
    - Doorlopend/min of meer gelijktijdig dezelfde werknemers betrokken (Hof Amsterdam 31 mei 2002, V-N 2002/52.17 Jaarboek / SVLO notitie afbakening)
    - Dezelfde openingstijden (Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 4-5)
    - Functionele toerekening bedrijfsmiddelen aan dezelfde activiteiten (SVLO notitie afbakening)

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 17. Uit de MvT blijkt dat er ten minste 2 activiteiten te onderkennen zijn (intern vs. extern). Hieruit blijkt ook dat deze naar aard vergelijkbare activiteiten tezamen genomen kunnen worden voor de beoordeling of sprake is van een onderneming.

<sup>11</sup> Kamerstukken I, 2014/15, nr. 34003, F, blz. 4-5.

<sup>12</sup> Op het moment dat het ene zwembad een enorm winstgevend subtropisch binnenzwembad is met allerlei glijbanen, wildwaterbanen etc. en het andere zwembad een eenvoudig gesubsidieerd binnenbad betreft waarin de zwemlessen plaatsvinden, is het de vraag of deze activiteiten nog naar aard vergelijkbaar zijn.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> Op het moment dat niet wordt voldaan aan de positief geformuleerde indicatoren kan dat leiden tot een contra-indicatie.

- Dezelfde administratie/boekhouding (Hof Amsterdam 31 mei 2002, V-N 2002/52.17 Jaarboek). Let op: Moeilijkheid splitsing afzonderlijke resultaten niet relevant > dan schatten (HR 15 november 1989, BNB 1990/48 Bloedbank)
- Eén bankrekening (Hof Den Haag 27 januari 1992, V-N 1992/2008-9)
- Eén kredietverlening (Hof Den Haag 27 januari 1992, V-N 1992/2008-9)
- Verwevenheid naar ruimtelijke vormgeving (HR 28 oktober 2005, BNB 2006/80 Museumwinkel):
  - Dezelfde ruimte/locatie > bij voorkeur vanuit perspectief afnemer. In het Museumwinkel-arrest werd het feit dat de twee activiteiten vanuit 1 pand werden verricht onvoldoende geacht (HR 28 oktober 2005, BNB 2006/80 Museumwinkel). Conclusie: voor beide activiteiten eenzelfde afnemer noodzakelijk!? Voorbeeld: café in zwembad enkel met kaartje toegankelijk. (SVLO notitie afbakening)
  - Bedrijfsmiddelen functioneel aan dezelfde activiteit toe te rekenen (SVLO notitie afbakening).
  - Fysieke verwevenheid (SVLO notitie afbakening)
- Verwevenheid naar aard (HR 28 oktober 2005, BNB 2006/80 Museumwinkel)
  - Ene activiteit uitsluitend ondersteunend aan de andere activiteit (SVLO notitie afbakening)
    - Gezamenlijke prijs (SVLO notitie afbakening)
    - Gezamenlijk doel (doelgroep/maatschappelijke functie) (SVLO notitie afbakening) of dermate nauw verband (HR 17 oktober 2008, BNB 2009/36 BVO)
    - Uitsluitend dienstbaar aan. Voorbeeld: sportcomplex slechts toegankelijk via betaalde parkeerplaats (SVLO notitie afbakening)
    - Sprake van 1 product (SVLO notitie afbakening)
    - Dezelfde afnemers (Hof Amsterdam 31 mei 2002, V-N 2002/52.17 Jaarboek) dus niet toegankelijk voor derden. (Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, nr. F, p. 4-5)

Op het moment dat aan bovenstaande verwevenheden wordt, is voldaan zijn de activiteiten onlosmakelijk verweven (SVLO notitie afbakening).

**Let op: bovenstaande verwevenheden moeten cumulatief getoetst worden!**

#### **Clusteren: een keuze?**

Activiteiten *kunnen* geclusterd worden, enkel indien zij sterk verweven zijn. Het gebruik van het begrip 'kunnen' in de SVLO notitie 'Schema Afbakening' veronderstelt een bepaalde keuzevrijheid. Deze keuzevrijheid is echter niet/bepert aanwezig. Op het moment dat activiteiten evident geclusterd moeten worden (omdat aan de verwevenheden wordt voldaan), kan belastingplichtige in

beginsel niet afzien van clustering.<sup>15</sup> Dit blijkt o.a. uit het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M waarin de volgende zinsnede is opgenomen:

*'Als de activiteiten naar hun aard verschillen maar toch sterk met elkaar verweven zijn, is een gescheiden beoordeling niet aan de orde.'*

Ook uit de jurisprudentie blijkt dat clustering niet vrijblijvend is (zie HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36 (Betaaldvoetbalorganisatie) en HR 15 september 2006, nr. 42 000, V-N 2006/47.1.1).

---

<sup>15</sup> Zie ook p. 18 van de Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf: *'Wanneer sprake is van een zeer sterke verwevenheid van activiteiten (activiteiten zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden) bestaat fiscaal een verplichting tot clustering.'*