

MEMO

Aan De Belastingdienst
Van Egbert Monsma
Betreft Va
stlegging besproken pragmatische lijn
Datum 9 februari 2017

- - - - -

Inleiding

Conform de op 1 februari 2017 gemaakte afspraak volgt hierna een uitwerking van de pragmatische lijn. Deze uitwerking is opgesteld in nauw overleg tussen de Belastingdienst, vier vertegenwoordigende waterschappen (Hoogheemraadschap Hollands Noorderkwartier, Wetterskip Fryslân, Waterschap Vallei en Veluwe en Waterschap Hollandse Delta) en de Unie van Waterschappen. De schriftelijk overlegde informatie en hetgeen wij in de besprekingen op 12 januari 2017 en 1 februari 2017 hebben gewisseld vormt hiertoe de basis.

Met de uitwerking is gevolg gegeven aan het besluit van de Uniecommissie BCF op 9 december 2016 om de pragmatische lijn verder uit te werken. Op basis van deze uitwerking zal binnen de vereniging nadere besluitvorming plaatsvinden over het vervolg van het implementatietraject van de vennootschapsbelastingplicht (hierna "Vpb-plicht") bij de waterschappen.

De pragmatische lijn

Aangezien inmiddels is gebleken dat de term 'pragmatisch' verschillend wordt opgevat en daarmee verwarrend kan uitwerken, wordt hierna deze term niet meer gehanteerd. De uitwerking die hierna volgt past wel binnen de initieel bedoelde uitleg van 'pragmatisch'. Waar nodig zal ten behoeve van het onderscheid worden gesproken over de 'oude aanpak' en de 'nieuwe aanpak'.

Binnen de nieuwe aanpak is het mogelijk om in vijf stappen de Vpb-plicht vast te stellen. Stap 1 tot en met 3 moet voor alle activiteiten worden uitgevoerd. Hiermee wordt namelijk bepaald of de activiteit kwalificeert als ondernemingsactiviteit voor de Vpb.

Stap 4 en 5 zijn alleen noodzakelijk voor activiteiten waarvan bij stap 1 tot en met 3 is vastgesteld dat het ondernemingsactiviteiten zijn voor de Vpb. Op basis van de uitgevoerde inventarisatie bij genoemde vier waterschappen bestaat het beeld dat in veel gevallen stap 4 en 5 achterwege kunnen blijven.

Hierna worden de stappen verder beschreven en waar mogelijk – ter verduidelijking – voorzien van voorbeelden. Ter verduidelijking is in bijlage 5 voor een drietal activiteiten (gladheidsbestrijding, levering energie uit RWZI's en slibverwerking) uitgewerkt hoe de notitie wordt toegepast.

Stap 1: inventariseer activiteiten aan de hand van opbrengsten van derden

Zonder vergoeding kan geen sprake zijn van een Vpb-plichtige activiteit, aangezien niet voldaan kan worden aan de criteria deelname aan het economisch verkeer (criterium 2) respectievelijk (geobjectiveerd) winststreven (criterium 3). Daarom is het van belang om de door het waterschap (te) ontvangen vergoedingen (opbrengsten van derden) in beeld te krijgen. Hiertoe kan bijvoorbeeld het grootboek¹ en de debi-

¹ Het gaat om de grootboekrekening waarop opbrengsten worden verantwoord. Dit betreft in de regel de 8-rubriek (exploitatie) en de opbrengsten die via de balans lopen (zoals investeringen).

teurenadministratie geraadpleegd worden. De in beeld gebrachte opbrengsten dienen vervolgens te worden gekoppeld aan activiteiten van het waterschap. De opbrengst zelf is namelijk geen activiteit.

Indien de inkomende geldstroom niet een tegenprestatie vormt voor een (individuele) levering of dienst is geen sprake van een vergoeding. Met de Belastingdienst is afgestemd dat deze geldstromen niet tot belastingplicht leiden zolang hiermee interne activiteiten worden bekostigd. Het betreft bijvoorbeeld (van derden) ontvangen bijdragen, subsidies en belastingopbrengsten, zolang deze worden aangewend voor eigen taken van het waterschap. Deze (interne) activiteiten hoeven dan ook hierna niet te worden getoetst.

Voorbeelden:

Inkomende geldstroom	Activiteit
Vergoeding baggeren voor gemeente	Regievoering en toezicht houden op baggerwerkzaamheden voor gemeente
Ontvangen vergoeding voor schade aan wegdek	Herstel van eigen wegdek (vanuit wegenbeheertaak)
Subsidie Hoogwaterbeschermingsprogramma (HWBP)	Vorbereiden en toezicht houden op versterking eigen waterkeringen

In bijlage 1 is op basis van de inventarisatie van de vier betrokken waterschappen een overzicht opgesteld van inkomende geldstromen en daarbij behorende activiteiten. Dit overzicht kan als hulpmiddel voor de andere waterschappen dienen bij stap 1.

Stap 2: stel vast of de geïnventariseerde activiteiten geclusterd (moeten) worden

De in stap 1 in beeld gebrachte activiteiten *kunnen* (op basis van indicatoren) of *moeten* (op basis van onlosmakelijke verwevenheid) geclusterd worden. Clustering kan zowel van toepassing zijn tussen alleen externe activiteiten² als tussen (een) externe en (een) interne activiteit(en)³.

Of de activiteiten geclusterd kunnen/moeten worden of separate activiteiten vormen, kan in beeld worden gebracht met de volgende hulpmiddelen:

- Schema Afbakening, publicatiedatum 2 juni 2015; Notitie Toerekening activiteiten bij samenwerking, publicatiedatum 30 november 2015; en
- Overzicht jurisprudentie (bijlage 2).

Uit de besprekingen met de Belastingdienst volgt dat indien (een) externe met (een) interne activiteit(en) geclusterd word(t)(en), complexe vraagstukken kunnen ontstaan voor de winstoogmerkttoets, waaronder over de toerekening van belastingopbrengsten. Hieruit is geconcludeerd dat het voor de hand ligt om clustering in dergelijke gevallen te beperken tot gevallen dat sprake is van een *moeten* clusteren op basis van onlosmakelijke verwevenheid. Uit het bijgevoegde overzicht (bijlage 2) van jurisprudentie blijkt dat hierbij de feiten en omstandigheden van het geval van groot belang zijn. Dit is de reden dat geen generieke afstemming met de Belastingdienst heeft plaats kunnen vinden over welke activiteiten onlosmakelijk verweven zijn. Waterschappen zullen op basis van de bijgevoegde jurisprudentie dus zelf per activiteit moeten beoordelen of deze geclusterd moet worden.

Stap 3: toets de ondernemingsvereisten

Beoordeeld moet worden of ten aanzien van de in stap 2 vastgestelde (geclusterde) activiteiten een Vpb-plicht geldt. Indien sprake is van geclusterde activiteiten (zie stap 2), moeten de activiteiten gezamenlijk onderworpen worden aan de ondernemingstoets. Er is alleen sprake van Vpb-plicht indien aan alle drie de vereisten van de ondernemingstoets is voldaan, namelijk:

1. duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

² Externe activiteiten zijn activiteiten voor derden

³ Interne activiteiten zijn activiteiten voor (de taken van) het waterschap zelf

2. deelname aan het economisch verkeer
3. het beogen van winst of het behalen van structurele overschotten

Indien voor een in stap 2 vastgestelde (cluster van) activiteit(en) niet wordt voldaan aan één van de bovenstaande drie vereisten, is geen sprake van Vpb-plicht voor deze (cluster van) activiteit(en). De administratieve verplichting blijft dan beperkt tot de vastlegging van de gegevens/documenten waaruit dit blijkt. De vereisten mogen in willekeurige volgorde worden getoetst. Dit is van belang, omdat hiermee de administratieve verplichtingen kunnen worden beperkt. Immers, indien op voorhand de verwachting is dat voor een in stap 2 vastgestelde (cluster van) activiteit(en) niet aan één van de vereisten wordt voldaan, ligt het voor de hand deze vereiste eerst te toetsen. Indien kan worden vastgesteld dat inderdaad niet aan het vereiste wordt voldaan, is het niet nodig om de andere vereisten ook nog te toetsen. Er is dan immers al vastgesteld dat niet aan de ondernemingstoets wordt voldaan.

De drie vereisten worden hierna verder toegelicht.

Vereiste 1 'duurzame organisatie van kapitaal en arbeid'

Het eerste vereiste 'duurzame organisatie van kapitaal en arbeid' kan worden getoetst met behulp van twee notities die in het implementatietraject zijn ontwikkeld:

1. Notitie Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, publicatiedatum 17 augustus 2015; en
2. Notitie Normaal vermogensbeheer, publicatiedatum 28 oktober 2015.

Uit de inventarisatie bij de betrokken 4 waterschappen kwam naar voren dat voor de in bijlage 1 genoemde activiteiten 19 t/m 26 denkbaar is dat niet wordt voldaan aan dit eerste vereiste.

Vereiste 2 'deelname aan het economisch verkeer'

Het tweede vereiste 'deelname aan het economisch verkeer' kan worden getoetst met behulp van:

- Notitie Deelname aan het economisch verkeer, publicatiedatum 2 juni 2015.

Zoals in deze notitie is toegelicht is er sprake van deelname aan het economisch verkeer als een prestatie wordt verricht tegen vergoeding. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij een levering van een goed of dienst tegen vergoeding (een prijs). Ook bij leges en retributies is dit het geval, aangezien daar een individuele afnemer is te onderkennen.

Uit de inventarisatie bij de betrokken 4 waterschappen kwam naar voren dat voor de in bijlage 1 genoemde activiteiten naar verwachting voor alle activiteiten (1 t/m 38) wordt voldaan aan dit vereiste, aangezien een vergoeding wordt ontvangen. Voor activiteit 32 is evenwel denkbaar dat niet wordt voldaan aan dit vereiste (zie uitzondering in notitie Deelname aan het economisch verkeer voor "eigen kring").

Vereiste 3 'winststreven'

Het derde vereiste 'winststreven' kan worden getoetst met behulp van:

- Notitie Winstoogmerk, publicatiedatum 11 februari 2016;
- Notitie Detachering aan derden, publicatiedatum 15 april 2016; en
- Notitie Verrekenprijzen ('transfer pricing'), publicatiedatum 16 december 2016.

Voor de toets van het derde vereiste dient te worden vastgesteld of met de in stap 2 vastgestelde (geclusterde) activiteit stelselmatig winst wordt behaald. Hiertoe dient het financiële resultaat te worden bepaald, waarbij het van belang is dat de juiste kosten en opbrengsten aan deze activiteit worden toegerekend. In de notitie winstoogmerk wordt dit nader toegelicht, waarbij ook de toerekening van algemene kosten (met een verdeelsleutel) wordt toegelicht.

Op basis van de notitie winstoogmerk (toegelichte afpelmethode) kunnen de administratieve lasten veelal beperkt worden, ook als sprake is van clustering. Dit wordt hierna toegelicht aan de hand van de in de no-

titie winsttoogmerk opgenomen schema's welke eenvoudigheidshalve ook aan deze notitie zijn toegevoegd als bijlage 3 en 4.

Bijlage 3: afpelmethode (alleen externe prestaties)

Dit schema (zie bijlage 4) is van toepassing op situaties waarbij in stap 2 een (cluster van) activiteit(en) is vastgesteld waarbij alleen extern (dus aan derden) wordt gepresteerd. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de activiteit detachering.

Bijlage 4: afpelmethode (interne en externe prestaties)

Dit schema (zie bijlage 4) is van toepassing op situaties waarbij in stap 2 een cluster van activiteiten is vastgesteld waarbij niet alleen extern (dus aan derden), maar ook intern (dus aan het waterschap zelf) wordt gepresteerd. Op grond van optie 2 uit bijlage 4 hoeft een waterschap voor de beoordeling van het winststreven enkel de opbrengst van derden af te zetten tegen de kosten van de prestatie aan deze derde. De interne opbrengsten en kosten kunnen buiten beschouwing blijven. In veel gevallen zullen de voor derden verrichte werkzaamheden verricht worden tegen kostprijs, zodat van een winststreven normaal gesproken geen sprake kan zijn. Hierdoor zullen de administratieve lasten worden beperkt

Dit is bijvoorbeeld het geval indien een waterschap naast het toezicht op eigen baggerprojecten ook toezicht houdt op baggerprojecten voor gemeenten. De baggerwerkzaamheden worden uitgevoerd door een aannemer. Het waterschap belast de op de gemeente betrekking hebbende kosten (de factuur van de aannemer) 1:1 door aan de gemeente. Er wordt geen andere vergoeding van de gemeenten ontvangen voor het verleende toezicht. Op basis van de in optie 2 beschreven toets van de afpelmethode kan worden vastgesteld dat geen sprake is van een winststreven.

Uit de inventarisatie bij de betrokken 4 waterschappen kwam naar voren dat voor een groot aantal van de resterende activiteiten het denkbaar is dat niet wordt voldaan aan dit vereiste, doordat de ontvangen vergoeding slechts een doorbelasting van kosten betreft.

Na de ondernemingspoort

De stappen 4 en 5 dienen alleen doorlopen te worden voor activiteiten waarvan bij stap 1 t/m 3 is vastgesteld dat sprake is van een ondernemingsactiviteit.

Stap 4: bepaal de fiscale winst

Voor de activiteiten die door de ondernemingspoort zijn gegaan moet de fiscale winst worden bepaald. Let op: deze toets wijkt af en is veel uitgebreider dan de in stap 3 uitgevoerde toets van het winststreven.

De fiscale winst dient namelijk volgens fiscale grondslagen te worden bepaald. Deze grondslagen wijken in een aantal gevallen af van de voor de jaarrekening gebruikte bedrijfseconomische grondslagen. Bovendien gelden vanwege de ingang van de belastingplicht per 1 januari 2016 specifieke aandachtspunten voor de openingsbalans. Binnen het SVLO-overleg wordt nog gestreefd naar een notitie openingsbalans, waarin dit kan worden verduidelijkt.

Indien de in stap 2 vastgestelde (cluster van) activiteit(en) uit zowel externe als interne prestaties bestaat, dan kan ten aanzien van de interne opbrengsten en kosten als uitgangspunt aangesloten worden bij de kostenverdeelstaat volgens de verslaggevingsvoorschriften BBVW (besluit beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen), omdat deze in de volgende stap worden vrijgesteld. De externe kosten en opbrengsten worden altijd volgens fiscale voorschriften bepaald, aangezien deze veelal niet vrijgesteld kunnen worden.

Stap 5: toets de vrijstellingen

Mogelijk kan een gedeelte van de in stap 4 berekende winst worden vrijgesteld. Hiermee kan de belastingplicht worden beperkt. Dit kan worden getoetst met behulp van:

- Schema's Objectvrijstellingen, publicatiedatum 10 maart 2016
- Notitie Algemene toepassing objectvrijstellingen, publicatiedatum 15 december 2015
- Notitie Objectvrijstelling quasi-inbesteding, publicatiedatum 15 december 2015
- Notitie Objectvrijstelling interne diensten, publicatiedatum 15 december 2015
- Notitie Objectvrijstelling overheidstaken, publicatiedatum 20 mei 2016
- Notitie Objectvrijstelling dienstverleningsovereenkomsten, publicatiedatum 20 mei 2016
- Notitie Objectvrijstelling samenwerkingsverbanden, publicatiedatum 13 juni 2016

Indien gebruik kan worden gemaakt van een vrijstelling worden de toerekenbare opbrengsten en kosten niet meegenomen in het belastbare resultaat.

Uit de inventarisatie bij de betrokken 4 waterschappen kwam naar voren dat nagenoeg voor alle resterende activiteiten het denkbaar is dat een vrijstelling van toepassing is, waardoor per saldo geen vennootschapsbelasting wordt geheven over deze activiteiten.

Bijlage 1: activiteiten (stap 1) op basis van inkomende geldstromen

Voor het opstellen van deze notitie zijn bij de vier betrokken waterschappen de activiteiten op basis van inkomende geldstromen in beeld gebracht. Dit overzicht kunnen de overige waterschappen gebruiken bij het in beeld brengen van de eigen activiteiten op basis van inkomende geldstromen (stap 1). Het overzicht geeft geen beeld van de daarop volgende stappen (waaronder vraagstuk clustering).

Nr.	Inkomende geldstroom	Bijbehorende activiteit
1	Opbrengst levering van gezuiverd afvalwater (effluent)	levering van gezuiverd afvalwater
2	Levering van zoetwater aan andere overheden	Levering van zoetwater aan derden
3	Strooien zout op wegen derden	Gladheidsbestrijding
4	Ontwatering slib bedrijven	Verwerken externe afvalstoffen
5	Onderhoud rioolgemalen voor gemeenten	Onderhoud rioolgemalen voor gemeenten
6	Bijdrage van gemeenten in onderhoud eigen rioolgemalen en persleidingen	Transporteren van afvalwater
7	Opbrengst leges vanwege vergunningverlening	Vergunningverlening
8	Onderhoud watergangen (baggeren) voor gemeenten	Vorbereiden en toezicht houden op uitvoeren baggerprojecten
9	Afvoeren bagger van gemeenten	Verwerken van baggerspecie
10	Onderhoud en beheer openbare verlichting (OV) voor overheden	Vorbereiden en toezicht houden op onderhoud en beheer openbare verlichting.
11	Onderhoud en beheer verkeersregelinstallatie (VRI) voor overheden	Vorbereiden en toezicht houden op onderhoud en beheer VRI
12	Beheer en onderhoud waterlopen (maaïen)	Vorbereiden en toezicht houden op uitvoeren beheer en onderhoud waterlopen
13	Ongediertebestrijding (Bruine rat)	Bestrijding bruine rat
14	Samenwerking in de afvalwaterketen middels DVO	meten en monitoren van gegevens van transportstelsel en grondwater t.b.v. de gehele waterketen
15	Samenwerking in de afvalwaterketen middels DVO	coördineren en ondersteunen van samenwerkingsverband (penvoerder)
16	Detachering personeel	Detachering personeel
17	Administratie GR en derden	Uitvoeren administratie voor derden
18	Aanleg en onderhoud fietspaden voor derden	Vorbereiden en toezicht houden op aanleg en onderhoud van fietspaden voor derden
19	Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van eigendommen, huurwoningen	Verhuren en verkopen van woningen
20	Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van eigendommen, molens	Verhuren en verkopen van molens
21	Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van eigendommen, kantoorruimte	Verhuren en verkopen van kantoorruimte
22	Verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van eigendommen, kantoorruimte	Verhuren, verpachten, vestigen zakelijke rechten en verkopen van (strategische) gronden
23	Verpachting, verhuur (eventueel gevolgd door verkoop) van eigendommen, erfpacht/pacht	Jacht- en visrechten en vergunningen in watergangen, regcognities
24	Financiering: positieve rente bij het uitzetten van kort geld (kasgeldleningen) en terug betaling te veel betaalde rente.	Vermogensbeheer
25	Verstreckte geldleningen aan personeel of derden	Vermogensbeheer
26	Dividenden	Vermogensbeheer
27	Verwerken externe (per as) afvalstoffen	Verwerken afvalstoffen voor derden (slib en afvalwater)
28	Productie en teruglevering van energie rwzi's	Levering aan derden van energie uit RWZI'S
29	Productie en teruglevering van energie SDI	Levering aan derden van energie uit SDI

30	Productie en teruglevering van energie stuwen	Levering aan derden van energie bij stuwen
31	Productie en verkoop grondstoffen	Verkoop van grondstoffen
32	Exploiteren bedrijfskantine	Exploiteren bedrijfskantine voor eigen personeel
33	Samenwerking ICT op basis van DVO	Dienstverlening ICT
34	Ontvangen bijdrage(n) in kosten voor beheer en onderhoud van gemeenten.	Vorbereiden en toezicht houden op beheer en onderhoud van individuele behandeling afvalwatersystemen (IBA's).
35	Leges in verband met exceptionele transporten in verband met gebruik van wegen van het Waterschap (RDW)	Vergunningverlening
36	Vaarwegbeheer provincie betreft onderhoud sluizen	Vorbereiden en toezichthouden op onderhoud van schutsluizen
37	Labanalyses derden	Analyseren van watermonsters
38	Vaarwegbeheer provincie betreft onderhoud oevers	Vorbereiden en toezichthouden op onderhoud van oevers

De navolgende inkomende geldstromen bestaat het vermoeden dat deze bij eigen taken van het waterschap (interne activiteiten) behoren en dus niet verder getoetst hoeven worden:

39	Subsidie en bijdrage derden in innovatief project zuivering (Anammox)
40	Herstel eigendom als gevolg van schade (bij ontvangst schadevergoeding)
41	Wegenbeheer, bijv. op grond van Wegenwet of Wet herverdeling wegen (WHW) of provinciale bijdrage
42	Bijdrage provincie in onderhoud waterkering
43	Subsidie in kader van Hoogwaterbeschermingsprogramma (HWBP) eigen projecten
44	Ruimte voor de rivierprojecten
45	Compenserende Maatregelen Kier (CMK)
46	Zuivering van afvalwater vanuit een aangrenzend Waterschap
47	Boetes en doorbelasting kosten in kader van bestuursdwang/keur
48	Vergoeding van UWV bij ziekte
49	Verkoop duurzame goederen
50	Verkoop gewassen e.d.
51	Pro rata teruggave inzake de BTW inclusief rente
52	Doorbelaste administratiekosten
53	Nadeelcompensatie
54	Bijdrage aan communicatie voor Waterschapsgerelateerde initiatieven.
55	Ontvangen boetes/compensatie wegens wanprestatie, contractbreuk etc.
56	Bijdrage privé gebruik leaseauto's directie
57	Subsidies vanuit WOK met provincies
58	POP3 subsidies

Bijlage 2: Jurisprudentie over clustering

In deze bijlage is casuïstische jurisprudentie opgenomen welke in het kader van het vraagstuk clustering van belang is. Deze jurisprudentie ligt mede ten grondslag aan het schema Afbakening⁴. Zoals uit de jurisprudentie blijkt is het van belang om de feiten en omstandigheden te beoordelen.

Casuïstische jurisprudentie. HR Vpb

HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36 (concl. A-G Wattel, m.nt. Van der Geld; V-N 2008/49.14, p. 62; FED 2009/39, m.nt. Arts) (Betaaldvoetbalorganisatie)

“4.5. Het Hof verwerpt het betoog van de belanghebbende, dat voor de beoordeling van de subjectieve belastingplicht de opbrengsten uit de verkopen van de spelers buiten beschouwing moeten blijven. Naar het oordeel van het Hof, houdt de verkoop van de spelers dermate nauw verband met het **doel** van de belanghebbende om het voetbalspel tegen betaling te laten bijwonen door toeschouwers dat met het oog op de beoordeling van de subjectieve belastingplicht de vorenbedoelde opbrengsten behoren tot het resultaat van de voor die belastingplicht in aanmerking te nemen activiteiten.”

“ 3.3.1. ‘s Hofs oordeel dat, gelet op het nauwe verband tussen de verkopen van spelers en belanghebbendes doelstelling om tegen betaling de mogelijkheid te bieden tot het bijwonen van voetbalwedstrijden, voor de beoordeling van de subjectieve belastingplicht van belanghebbende mede de opbrengsten uit deze verkopen in aanmerking moeten worden genomen, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Gelet op de onmiskenbare samenhang tussen het aanbieden van voetbalwedstrijden op zo hoog mogelijk niveau enerzijds, en het aan- en verkopen van spelers anderzijds, is dit oordeel niet onbegrijpelijk. Het middel faalt in zoverre.”

Relevante activiteiten:

- *Het tegen betaling bijwonen van voetbalwedstrijden*
- *Verkopen van spelers*
- *Shirtreclame*
- *Sponsoring*
- *Het exploiteren van een business club*
- *Ontvangen van televisiegelden*
- *Incidentele activiteiten*

Wel clustering omdat:

- *Verkoop van spelers houdt nauw verband met het doel van belanghebbende om het voetbalspel tegen betaling te laten bijwonen*
- *Naar aard verschillend*

HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80 (concl. A-G Van Ballegooijen; m.nt. Essers; V-N 2005/54.13, p. 57; FED 2006/28, m.aant. Marres) (Museumwinkel)

Belanghebbende, een stichting, exploiteert een museum en een daarop geënte winkel. Naar het oordeel van het hof (Hof Leeuwarden 7 mei 2004, nr. 02/1962, V-N 2004/57.1.6, p. 10), betreft onder de gegeven omstandigheden de winkel zowel **organisatorisch, ruimtelijk en naar de aard van de activiteit gezien**, een als los van het museum te beschouwen organisatie van kapitaal en arbeid, terwijl de bestemming van de te behalen winst voor de kostendekking van het museum niet afdoet aan het kennelijke winst oogmerk met die organisatie van kapitaal en arbeid. De in cassatie daartegen aangevoerde motiveringsklacht faalt.

Hof: “Gelet op de aard van deze activiteiten en de door haar hiermee behaalde omzetten zoals deze te de-zen vaststaan, is het hof van oordeel, dat belanghebbende in zoverre beschikt over een organisatie van

⁴ SVLO-product, publicatiedatum 2 juni 2015

kapitaal en arbeid, waarmee zij deelneemt aan het economische verkeer kennelijk met het oogmerk daarmee winst te behalen, derhalve over een onderneming als bedoeld in artikel 2 van de Wet. Aan dat oordeel doet niet af de stelling van belanghebbende, dat de winkel ondergeschikt is aan het museum en van enige zelfstandigheid door de aard van de aldaar verkochte artikelen geen sprake is, **terwijl de opbrengsten strekken tot kostendekking van het museum**, zodat van een winststreven met het winkelgedeelte geen sprake is. Naar het oordeel van het hof betreft onder de gegeven omstandigheden de winkel zowel organisatorisch, ruimtelijk en naar de aard van de activiteit gezien, een als los van het museum te beschouwen organisatie van kapitaal en arbeid, terwijl de bestemming van de te behalen winst voor de kostendekking van het museum niet afdoet aan het kennelijke winstoogmerk met die organisatie van kapitaal en arbeid."

"3.7. Belanghebbende stelt - zakelijk weergegeven - dat de winkelactiviteiten geen zelfstandige betekenis hebben los van het museum, zodat ten aanzien van de winkel - evenals ten aanzien van het museum - niet geconcludeerd kan worden tot een winstoogmerk. Belanghebbende bedoelt kennelijk te stellen dat de activiteiten zodanig met elkaar zijn verweven dat geen splitsing valt te maken tussen het museum en de winkel en dat voor het geheel van de activiteiten niet tot een winstoogmerk kan worden geconcludeerd. Het Hof heeft geoordeeld dat de winkel 'zowel organisatorisch, ruimtelijk **en** naar de aard van de activiteit gezien, een los van het museum te beschouwen organisatie van kapitaal en arbeid' is. Dit oordeel is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk."

Relevante activiteiten:

- *Exploitatie museum*
- *Museumwinkel*

Geen clustering omdat:

- *Naar aard verschillend*
- *Geen organisatorische, ruimtelijke en naar aard verweven activiteiten*
- *Dat de activiteit dient ter kostendekking is niet relevant (leidt niet tot ondergeschiktheid > dus 2 separate activiteiten)*

HR 15 september 2006, nr. 42 000, V-N 2006/47.1.1, p. 9

De Hoge Raad moest beslissen op het cassatieberoep tegen de uitspraak van Hof 's-Gravenhage 15 maart 2005, nr. 03/2768, V-N 2005/32.3, p. 16. Daarin overwoog het hof onder meer als volgt.

Belanghebbende is een kenniscentrum voor de recreatief toeristische sector. Zij verwerft, verzamelt en beheert informatie op dat gebied en geeft die informatie door aan haar opdrachtgevers in de door hen gewenste vorm. De grootste opdrachtgever is het Ministerie van LNV. Verder krijgt belanghebbende opdrachten van provincies, gemeentelijke instellingen en verenigingen als B en A. De werkzaamheden van belanghebbende hebben een betekenende omvang. Zij heeft verder tussen de tien en twintig werknemers in dienst. De werkzaamheden voor het Ministerie van LNV en de overige opdrachtgevers zijn naar het oordeel van het hof niet van elkaar te onderscheiden, maar zodanig met elkaar verweven dat deze niet kunnen worden gesplitst. **De aard van de werkzaamheden verschilt niet. Het gaat immers telkens om het doorgeven van kennis en informatie op het gebied van de recreatie en het toerisme. Ook in organisatorisch opzicht is niet aannemelijk dat de activiteiten voor het LNV en de overige activiteiten van elkaar verschillen. Belanghebbende heeft dat althans niet aannemelijk gemaakt.** Gelet op een en ander vormt belanghebbende één organisatie van kapitaal en arbeid en neemt zij deel aan het economische verkeer. Aan dit oordeel doet niet af dat de grootste opdrachtgever deel uitmaakt van de overheid, dat een aantal andere uit de publieke sector afkomstig zijn en dat als tegenprestatie door de grootste opdrachtgever exclusief aan belanghebbende budgetsubsidie wordt verstrekt. De Hoge Raad verwierp het cassatieberoep met een beroep op art. 81 RO.

Relevante activiteiten:

- *Verwerven, verzamelen en beheren van informatie voor de recreatieve toeristische sector voor het Ministerie van LNV*



- *Verwerven, verzamelen en beheren van informatie voor de recreatieve toeristische sector voor overige afnemers*

Wel clustering omdat:

- *Naar aard vergelijkbaar*
- *Organisatorisch verweven*

HR 26 januari 2000, nr. 35 044, BNB 2000/213 (m.nt. Van der Geld; V-N 2000/9.14, p. 853)

In geschil is of belanghebbende, een stichting, met als statutair doel het bevorderen van de praktische opleiding van werknemers ten behoeve van de bouwnijverheid (door middel van het verlenen van subsidies aan bedrijven die hieraan bijdragen en door het initiëren van opleidingsmogelijkheden) aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen.

HR: Indien de stelling van belanghebbende, dat haar activiteiten uitsluitend bestaan uit het innen van gelden van deelnemende aannemers en het verstrekken van gelden aan opleidende bedrijven en instellingen, juist is, drijft zij geen onderneming in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel d, Wet VPB 1969. Verwezen wordt voor een onderzoek naar deze stelling. **Hierbij verdient opmerking dat ingeval komt vast te staan dat belanghebbende nog andere activiteiten verricht en moet worden geoordeeld dat deze andere activiteiten op zichzelf beschouwd een onderneming vormen, zulks niet zonder meer meebrengt dat de eerder vermelde activiteiten tot de ondernemingsactiviteiten kunnen worden gerekend.**

HR 24 juni 1987, nr. 23 936, BNB 1987/265 (concl. A-G Verburg, m.nt. Slot; V-N 1987, p. 1713, punt 28)

Leeuwarden overwoog dat belanghebbendes terrein is ingericht voor de toeschouwers bij haar wedstrijden en voor parkeergelegenheid, en derhalve essentieel is voor de exploitatie van haar circuit. Gesteld noch aannemelijk geworden is dat enig deel van haar bezit voor een ander doel is aangekocht of aan haar onderneming is onttrokken. De door belanghebbende subsidiair verlangde aftrekpost moet reeds daarom worden verworpen. De Hoge Raad kwam aan deze kwestie niet toe.

Wel clustering omdat:

- *Functioneel met elkaar verweven*

HR 24 juni 1987, nr. 23 933, BNB 1987/264 (conc. A-G Verburg, m.nt. Slot; V-N 1987, p. 1716, punt 29; FED 1988/257, m.aant. Rensema)

De vraag of belanghebbende met andere ondernemingen in concurrentie is getreden heeft het hof ontkennend beantwoord. Bij die beantwoording heeft het hof de werkzaamheid van belanghebbende (onder meer) gezien als de exploitatie van een proefboerderij, waarbij het hof de uitoefening van het landbouwbedrijf en de daarmee gepaard gaande overige activiteiten (het verrichten van onderzoek en het verstrekken van voorlichting) als één geheel heeft beschouwd.

Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven**Hof Amsterdam 31 mei 2002, nr. 00/0335, V-N 2002/52.17, p. 5042 (Jaarboek)**

Belanghebbende is een vakorganisatie voor personeel met ongeveer 1800 leden. Zij geeft sinds 1905 elk jaar een jaarboek uit. Adverteerders in dit jaarboek betalen voor hun advertentie. De verkoop van het jaarboek brengt geld op. Het hof acht de stelling van belanghebbende dat de uitgave van het jaarboek niet voldoende kan worden onderscheiden van de overige activiteiten van de vereniging voor discussie vatbaar. De uitgave van een dergelijk boek ten behoeve van de leden kan tot de normale verenigingsactiviteiten worden gerekend, maar de winstgevende verkoop van dit boek aan het (...), (...) en aan derden doet een bijzondere situatie ontstaan.

"5.2.3. (...) Het Hof acht de stelling van belanghebbende dat de uitgave van het jaarboek niet voldoende kan worden onderscheiden van de overige activiteiten van de vereniging voor discussie vatbaar. De uitgave van een dergelijk boek ten behoeve van de leden kan tot de normale verenigingsactiviteiten worden gerekend maar de winstgevende verkoop van dit boek aan het (...), (...) en aan derden doet een bijzondere situatie ontstaan."

"5.2.4. De uitgave van het jaarboek dient naar het oordeel van het Hof echter in elk geval te worden aangemerkt als een uiterlijk met het drijven van een onderneming overeenkomende werkzaamheid die in dit opzicht voldoende zelfstandigheid heeft om van de overige werkzaamheden van de vereniging te kunnen worden onderscheiden. **Er is immers een speciale functionaris aangewezen om de uitgave te verzorgen, er wordt een afzonderlijke boekhouding terzake gevoerd, de uitgave is ook bestemd voor verkoop aan derden en de overige activiteiten kunnen ook zeer wel los van de uitgave plaatsvinden nu de uitgave van het jaarboek in beginsel ook door een commerciële uitgever kan worden verzorgd.**"

"5.2.5. (...) Belanghebbende is derhalve voor de resultaten van de uitgave van het jaarboek aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen. De omstandigheid dat de uitgave van het jaarboek **onlosmakelijk verbonden is met het geheel van de verenigingsactiviteiten en volledig in lijn ligt met de verenigingsactiviteiten doet hieraan onvoldoende af.**"

Relevante activiteiten:

- *Behartiging belangen leden (voorlichting, kadervorming, scholing, opleiding)*
- *Uitgifte van een jaarboek aan leden en niet-leden*

Geen clustering omdat:

- *Voldoende zelfstandigheid*
 - o *Speciale functionaris*
 - o *Afzonderlijke boekhouding*
 - o *Verkoop aan derden*
 - o *Overige activiteiten kunnen los van deze activiteit plaatsvinden*
- *Naar aard verschillend*

Hof 's-Gravenhage 7 december 2001, nr. 98/4031, V-N 2002/7.23, p. 856 (Gesubsidieerde scholen)

"6.2. Belanghebbendes activiteiten kunnen worden onderverdeeld in het exploiteren van scholen, het verhuren van woningen en de in het E ondergebrachte ondersteunende diensten ten behoeve van enerzijds eigen scholen/gelieerde schoolbesturen en anderzijds derden."

"6.3.4. Evenmin kan het verlenen van onderwijsondersteunende diensten, voor zover die niet ten goede komen aan derden, althans aan als derden te beschouwen instanties, worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Voor zover niet aan derden wordt gepresteerd, is geen, althans onvoldoende, sprake van deelname aan het economische verkeer. De ten behoeve van de eigen scholen verrichte diensten maken deel uit van en gaan op in de exploitatie van die scholen. Het door belanghebbende gedane beroep op het vertrouwensbeginsel behoeft mitsdien geen bespreking meer.

6.3.5. Belanghebbende drijft echter wel een onderneming voor zover zij dergelijke diensten verricht ten behoeve van derden. Op zichzelf is het verrichten van werkzaamheden op het gebied van directievoering,

organisatie en advies, personeel, boekhouding en administratie (zie 3.3) al te beschouwen als een ondernemingsactiviteit. Daarbij komt dat in casu, gelet op de schaal van deze dienstverlening, niet gesproken kan worden van bijkomstige activiteiten van een relatief verwaarloosbare omvang en voorts dat ten aanzien van deze dienstverlening een winststreven aanwezig was.”

Relevante activiteiten:

- *Exploitatie aangesloten scholen*
- *Ondersteunende werkzaamheden voor aangesloten en niet-aangesloten scholen⁵*
- *Verhuur woningen personeel/derden*

Geen clustering omdat:

- *Geen argumentatie.*
- *Naar aard verschillend*

Hof Arnhem 9 juli 2001, nr. 00/00133, V-N 2002/4.14, p. 563

Uit de gang van zaken leidt het hof af dat belanghebbende ter verwezenlijking van haar doelstelling gebruik heeft gemaakt van de bij haar in de vorm van de leden van het bestuur aanwezige netwerk van contacten en de bij die leden aanwezige kennis van wat zich in de bouwwereld binnen haar regio afspeelde. Alsdan is sprake van een continue proces, waarbij een zodanige verwevenheid bestaat tussen enerzijds het in ontvangst nemen van de vrijwillig betaalde gelden van aannemers en het — na onderzoek en selectie door belanghebbende — verstrekken van gelden aan inlenende bouwbedrijven, dat deze activiteiten niet los van elkaar kunnen worden gezien en in zijn geheel moeten worden aangemerkt als een organisatie van arbeid en kapitaal waarmee wordt deelgenomen aan het maatschappelijk verkeer.

“ 5.3. Uit de gang van zaken als vermeld onder 5.2 hiervóór leidt het Hof af dat belanghebbende ter verwezenlijking van haar doelstelling gebruik heeft gemaakt van de bij haar in de vorm van de leden van het bestuur aanwezige netwerk van contacten en de bij die leden aanwezige kennis van wat zich in de bouwwereld binnen haar regio afspeelde. **Alsdan is sprake van een continue proces, waarbij een zodanige verwevenheid bestaat tussen enerzijds het in ontvangst nemen van de vrijwillig betaalde gelden van aannemers rondom de Stichting (A) en het - na onderzoek en selectie door belanghebbende - verstrekken van gelden aan inlenende bouwbedrijven, dat deze activiteiten niet los van elkaar kunnen worden gezien en in zijn geheel moeten worden aangemerkt als een organisatie van arbeid en kapitaal waarmee wordt deelgenomen aan het maatschappelijk verkeer.**”

Relevante activiteiten:

- *In ontvangst nemen betaalde gelden*
- *Na onderzoek en selectie verstrekken van gelden*

Wel clustering omdat:

- *Kan niet los van elkaar worden gezien*

Hof Arnhem 22 april 1986, nr. 3076/84, V-N 1986, p. 2098 (Antroposofiewinkel)

Belanghebbende, een stichting, heeft ten doel de verspreiding van de antroposofie en exploiteert in verband daarmee een winkel waarin boeken, speelgoed en voedingsartikelen worden verkocht. De stichting meent belastingplichtig te zijn voor de vennootschapsbelasting omdat er sprake zou zijn van het drijven van een onderneming en derhalve in aanmerking te komen voor een investeringsbijdrage. De inspecteur bestrijdt in laatste instantie de belastingplicht. Het hof meent dat de genoemde activiteiten van de stich-

⁵ Het Hof splitst de activiteit in werkzaamheden, verricht voor de eigen scholen aan de ene kant en werkzaamheden verricht voor derden scholen aan de andere kant. De werkzaamheden voor de eigen scholen hebben volgens het hof niet plaatsgevonden in het economisch verkeer en maken bovendien deel uit van de verliesgevende exploitatie van de scholen. Vervolgens oordeelt het hof dat er voor de diensten verricht aan derden wel sprake is van een onderneming. Vakstudie: Het lijkt ons meer voor de hand te liggen dat gelijksoortige werkzaamheden - hetgeen het hof zelf feitelijk heeft vastgesteld - die bovendien apart zijn ondergebracht in een samenwerkingsverband en die apart worden geadmistreerd, bij elkaar horen, dan de exploitatie van de scholen en de ondersteunende diensten aan die scholen.

ting niet los kunnen worden gezien van de verspreiding van de antroposofische gedachte, constateert het de facto ontbreken van een winststreven en concludeert dat de stichting voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling van art. 6 van de wet.

“3. Met betrekking tot de samenhang tussen deze doelstelling en belanghebbendes bedrijfsmatige activiteiten, waarvan het hof aannemelijk acht dat zij in het jaar 1981 feitelijk reeds tot belanghebbendes doelstelling behoorden, geeft belanghebbende in haar beroepschrift de volgende toelichting: „De Stichting R exploiteert een winkel waar men boeken, speelgoed en voedingsartikelen, die ontwikkeld zijn of worden vanuit de anthroposofie, wil verkopen. Dit zijn produkten die vaak een geheel andere achtergrond hebben dan de meeste produkten die te koop zijn in traditionele winkelbedrijven. De anthroposofische produkten worden gemaakt vanuit een visie op de wereld en samenleving die veel verder gaat dan men bij gewone consumenten-produkten kan en mag verwachten. Waar een gewone winkelier voor de verkoop van zijn produkten derhalve vaak voldoende heeft aan het plaatsen van advertenties en een goede uitstalling, is het bij een winkel als R noodzakelijk veel meer te doen. Gezien het feit dat het verschil tussen de produkten van R en traditionele winkels daar in ligt dat er bij R met produkten gewerkt wordt die vanuit de anthroposofische filosofie ontwikkeld zijn, is het vanzelfsprekend ook noodzakelijk dat men zich bij de marketing van deze produkten ook speciaal dient te concentreren op de „marketing" via deze filosofie. De cursus- en bibliotheekactiviteiten zijn dan ook ondergebracht in de Stichting om de consumenten geïnteresseerd en vertrouwd te maken met de anthroposofie en hen zodoende aan te zetten tot het kopen van produkten die vanuit de anthroposofie ontwikkeld zijn. Zonder de cursus- en bibliotheekactiviteiten zou er een grote mate van onbegrip zijn met betrekking tot de produkten die in de winkel verkocht worden zodat ook de verkopen aanmerkelijk zouden achterblijven. De reden hiervoor is dat de anthroposofie in N pas kort echt in een meer algemene belangstelling staat er pas weinig mensen echt het fijne van weten. Derhalve zijn de activiteiten in het Studiecentrum en de bibliotheek van het grootste belang om de verkopen van de Stichting mogelijk te maken en te stimuleren. Gezien de aard van de produkten is een andere vorm van marketing niet echt mogelijk. De grond van bovenstaande overwegingen heeft het bestuur van de Stichting besloten dat zij, toen ze de winkelonderneming startte, tevens de voorlichting zou moeten geven die noodzakelijk is voor de verkoop van vanuit de anthroposofie ontwikkelde produkten, die ook vaak veel duurder zijn, noodzakelijk is. De activiteiten van de Stichting R die plaats vinden onder de noemer „studiecentrum" en „bibliotheek" zijn derhalve wel degelijk een onderdeel van de commerciële activiteiten van de Stichting en de onderhavige kosten dienen dan ook mede-verwerkt te worden in de verlies- en winstrekening van de Stichting.”

4. Op grond van deze toelichting, die het hof aannemelijk voorkomt, is het van oordeel dat belanghebbendes bedrijfsmatige activiteiten onderdeel zijn van de verspreiding en verzorging van de anthroposofie.”

Relevante activiteiten:

- *Verspreiding van de antroposofie*
- *Exploitatie winkel (boeken, speelgoed en voedingsartikelen)*

Wel clustering omdat:

- *Geen argumentatie.*
- *Naar aard verschillend*

Hof 's-Gravenhage 27-01-1992, V-N 1992/2008, 9

Belanghebbende oefent sedert jaren het restaurantbedrijf uit door middel van twee of meer restaurants, in de vorm van een eenmanszaak.

“3.2. De restaurants worden onder een onderscheiden naam geëxploiteerd; zij voeren, sedert 1985, een eigen administratie, hebben aparte bankrekeningen, eigen personeel en menukaarten met per restaurant eigen gerechten. De twee in 1986 geëxploiteerde restaurants hebben een eigen overeenkomst met twee verschillende brouwerijen.

Belanghebbendes standpunt is dat zijn onderneming uit het exploiteren van restaurants bestaat zodanig dat ieder door hem geëxploiteerd restaurant een zelfstandige onderneming vormt en hij derhalve recht heeft op de stakingsvrijstelling van f 20 000 in 1986 als gevolg van de verkoop van een der restaurants. De Inspecteur is daarentegen van mening dat de door belanghebbende gedreven restaurants tesamen een onderneming vormen.”

“4.4. Belanghebbende heeft voorts ter zitting nog het volgende aangevoerd. Elk restaurant heeft een eigen bedrijfsvoering, waaronder valt het doen van inkopen voor het desbetreffende restaurant. Behalve voor het restaurant waar belanghebbende zelf het bedrijf leidt, is de bedrijfsvoering in handen van een in loondienst zijnde bedrijfsleider. Belanghebbende neemt de investeringsbeslissingen ten aanzien van de restaurants; zodra belanghebbende een nieuwe zaak begint wordt door hem een nieuw bankkrediet aangevraagd. Sinds 1985 zijn per restaurant een aparte administratie en gesplitste bank- en girorekeningen aanwezig. Restaurants worden door belanghebbende verkocht ofwel door personeelsgebrek ofwel omdat de bedrijfsleider zelfstandig elders een restaurant voor zichzelf begint. Bij de verkoop van de restaurants stond de bedrijfsleider niet meer op de loonlijst. Een goede bedrijfsleider zou bij verkoop van de zaak juist wel nog op de loonlijst voorkomen.”

Hof: 6.2. “Op grond van het vermelde onder 3.2 en 4.4 is het Hof van oordeel dat belanghebbendes activiteiten in meerdere restaurants **economisch en organisatorisch** zodanig gescheiden worden uitgeoefend dat sprake is van meerdere door hem uitgeoefende ondernemingen.”

Relevante activiteiten:

- *Restaurant X*
- *Restaurant Y*

Geen clustering omdat:

- *Naar aard vergelijkbaar*
- *Economisch en organisatorisch gescheiden uitoefening*
 - o *Eigen bedrijfsvoering (inkopen)*
 - o *Aparte administratie*
 - o *Gesplitste bank- en giro rekeningen*
 - o *Andere naam*
 - o *Eigen personeel*
 - o *Andere menukaarten*
 - o *Andere brouwerijen*

Bijlage 3: Winststreven; afpelmethode (alléén externe prestaties)

Bijlage 2: Afpelmethode (alléén externe prestaties)

Onderdeel	Winstoogmerktoets: de afpelmethode voor situatie 1: externe prestaties	Toelichting
Afbakening Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting	<p>Situatie 1</p>	<ul style="list-style-type: none"> Dit kan een mogelijke uitkomst zijn van het "Schema afbakening". Voorbeeld: de gemeentelijke begraafplaats
Winstoogmerk Beoordeling van het winstoogmerk aan de hand van de afpelmethode	<p>Start</p> <p>Fase 1 Breng kosten op het totaalbedrag aan opbrengsten in mindering, waarvan commercieel = fiscaal.</p> <p>Uitkomst?</p> <p>uitkomst < nihil → geen winstoogmerk</p> <p>uitkomst > nihil →</p> <p>Fase 2 Kosten welke commercieel niet gelijk zijn aan fiscaal, waarbij in de regel substantiële afwijkingen optkomen. Breng de fiscaal aanvaardbare kosten op het saldo uit stap 1 in mindering.</p> <p>Uitkomst?</p> <p>uitkomst < nihil → geen winstoogmerk</p> <p>uitkomst > nihil →</p> <p>Fase 3 Kosten welke commercieel niet gelijk zijn aan fiscaal, met in de regel kleinere afwijkingen. Breng de fiscaal aanvaardbare kosten op het saldo uit stap 2 in mindering.</p> <p>Uitkomst?</p> <p>uitkomst < nihil → Doorgaans geen winstoogmerk</p> <p>uitkomst > nihil →</p> <p>Waarschijnlijk winstoogmerk aanwezig</p>	<ul style="list-style-type: none"> Breng de opbrengsten verkregen van derden in kaart, denk hier bijvoorbeeld aan de leges en retributies, diverse belastingen en overige rechten en tarieven. NB: Let op de verschillen in behandeling tussen bijdragen uit de algemene middelen en de geoordeelde gelden, zoals bijvoorbeeld subsidies. Breng vervolgens in kaart of alle kosten daadwerkelijk samenhangen met de prestaties aan derden. Zo nee, behoren de kosten dan bij een andere activiteit? Denk bij Fase 1 aan salariskosten, huur, kortom de groene vlakken uit het overzicht van de economische categorieën. NB: Het winstoogmerk wordt getoetst aan de hand van meerdere (doorgaans 3) jaren. Bijgaande stappen kunnen in al deze jaren een handvat bieden bij het beoordelen van de winstoogmerktoets. Denk bij Fase 2 bijvoorbeeld aan dotaties aan voorzieningen dan wel reserves. Of aan afschrijvingen op onroerende zaken. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën. Denk bij Fase 3 bijvoorbeeld aan afschrijvingen op roerende zaken, dat wil zeggen fiscaal afwijkende afschrijvingstermijnen. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën.

Bijlage 4: Winststreven; afpelmethode (interne en externe prestaties)

Bijlage 2: Afpelmethode (interne en externe prestaties)

Onderdeel	Winstoogmerktoets: de afpelmethode voor situatie 2: in- en externe prestaties	Toeflichting
Afbakening Zicht op activiteiten binnen publiekrechtelijk lichaam en overheidsstichting	Situatie 2 	<ul style="list-style-type: none"> Dit kan een mogelijke uitkomst zijn van het "Schema afbakening". Voorbeeld: de interne ICT-afdeling welke prestaties levert aan zowel het lichaam zelf als aan externe derde partijen.
Winstoogmerk Beoordeling van het winstoogmerk aan de hand van de afpelmethode		<ul style="list-style-type: none"> Geclusterde activiteiten hebben een apart startpunt: Breng eerst in kaart, of er een positief bedrag over blijft nadat de bijdragen uit de algemene middelen in mindering zijn gebracht op de opbrengsten vastgesteld volgens 1) of 2). NB: Let ook op de verschillen in behandeling tussen bijdragen uit de algemene middelen en de geoormerkte gelden, zoals bijvoorbeeld subsidies. Onderbouw welk deel van de kosten daadwerkelijk relateert aan de externe prestaties! Denk bij Fase 2 bijvoorbeeld aan salariskosten, huurkosten: kortom de groene vlakken uit het overzicht van de economische categorieën. Is er een mechanisme aanwezig waardoor interne opbrengsten worden meegenomen? Of: staan de kosten daadwerkelijk in relatie tot de interne opbrengsten? NB: Het winstoogmerk wordt getoetst aan de hand van meerdere (doorgaans 3) jaren. Bijgaande stappen kunnen in al deze jaren een handvat bieden bij het beoordelen van de winstoogmerktoets. Denk bij Fase 3 bijvoorbeeld aan dotaties aan voorzieningen dan wel reserves. Ook bijvoorbeeld afschrijvingen op onroerende zaken. Sluit ook aan bij het overzicht van de economische categorieën. Denk bij Fase 4 bijvoorbeeld aan afschrijvingen op roerende zaken. Met andere woorden fiscaal afwijkende afschrijvingstermijnen. Sluit aan bij het overzicht van de economische categorieën.

Bijlage 5: voorbeelden toepassing notitie

De betrokken waterschappen hebben ter verduidelijking van de toepassing van deze notitie een drietal voorbeelden opgesteld.

Voorbeeld uitwerking gladheidsbestrijding

Stap 1: inventariseren activiteiten aan de hand van opbrengsten van derden

Vanuit de debiteurenadministratie is de opbrengst 'Ontvangen bijdragen in het kader van gladheidsbestrijding 2016 van diverse gemeenten' onderkend. De activiteit die hier bij hoort is gladheidsbestrijding.

Stap 2: stel vast of de geïnterpreteerde activiteiten geclusterd moeten worden

Het waterschap strooit zout op zowel eigen wegen als op aanpalende wegen van derden. Beide activiteiten worden uitgevoerd met eigen personeel/materieel en met ingehuurd personeel/materieel. Op basis van de jurisprudentie en het schema afbakening kan geconcludeerd worden dat sprake is van onlosmakelijk verweven activiteiten. Dit blijkt onder meer uit:

- De aard van de activiteiten: deze is vergelijkbaar intern en extern.
- Organisatorisch verwevenheid: de interne en externe activiteit worden beiden aangestuurd door de dezelfde direct leidinggevende.
- De bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen.
- Onlosmakelijke verbondenheid: het waterschap strooit alleen zout voor derden (externe activiteit), omdat het waterschap ten aanzien van de eigen taak ook zout moet strooien (interne activiteit).

De interne en de externe activiteit dienen op grond van bovenstaande overwegingen geclusterd te worden.

Stap 3: toets de ondernemingsvereisten

1. *Is er sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid* → Ja, er zijn personeelsleden in dienst ten behoeve van de gladheidsbestrijding (arbeid) en deze gebruiken bedrijfsmiddelen om de activiteiten uit te voeren (kapitaal).

2. *Is er sprake van deelname aan het economisch verkeer* → Ja, er is sprake van een prestatie aan een derde tegen vergoeding.

3. *Is er sprake van het beogen van winst of het behalen van structurele overschotten* →

Om te bepalen of sprake is van een winststreven wordt de 'afpelmethode (interne en externe prestaties)' toegepast, waarbij alleen de van derden ontvangen opbrengsten en daaraan toe te rekenen kosten worden meegenomen (optie 2 uit het schema in bijlage 4).

Jaar	2014	2015	2016	Bron
Opbrengst derden	10.000	55.000	35.000	Financiële administratie, werkplanproduct gladheidsbestrijding
Totaal kosten	600.000	1.300.000	1.000.000	Financiële administratie, werkplanproduct gladheidsbestrijding
Totaal areaal	950	950	950	
Waarvan voor derden	30	30	30	
aantal strooibeurten	4	36	14	
Kosten per strooibeurt	158	38	75	
kosten strooien voor derden	18.947	41.053	31.579	
Resultaat	-8.947	13.947	3.421	

Met de externe activiteit gladheidsbestrijding wordt in 2016 een winst behaald. Ook in 2015 is een winst behaald. Naar verwachting zal ook in 2017 winst worden behaald. Hiermee wordt aan het criterium winststreven voldaan.

Stap 4: bepaal de fiscale winst

Deze stap dient nader uitgewerkt te worden.

Stap 5: toets de vrijstellingen

Het cluster van activiteiten 'gladheidsbestrijding' bestaat uit een interne activiteit en een externe activiteit. Voor de interne activiteit kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling interne diensten⁶. Per saldo wordt alleen de winst behaald met het strooien voor derden belast met vennootschapsbelasting.

Voorbeeld uitwerking levering energie uit RWZI's

Stap 1: inventariseren activiteiten aan de hand van opbrengsten van derden

Vanuit de debiteurenadministratie zijn opbrengsten uit de levering van elektra en warmte onderkend, alsmede een ontvangst van een SDE subsidie. De activiteit die hier bij hoort is levering aan derden van energie uit RWZI's.

Stap 2: stel vast of de geïnterpreteerde activiteiten geclusterd moeten worden

Met dezelfde installaties wordt zowel energie geproduceerd voor intern gebruik als voor levering aan derden. Op basis van de jurisprudentie en het schema afbakening kan geconcludeerd worden dat sprake is van onlosmakelijk verweven activiteiten. Dit blijkt onder meer uit:

- De aard van de activiteiten: deze is vergelijkbaar intern en extern.
- Organisatorisch verwevenheid: de interne en externe activiteiten wordt aangestuurd door de dezelfde direct leidinggevende.
- De bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen.

De interne en de externe activiteit dienen op grond van bovenstaande overwegingen geclusterd te worden.

Stap 3: toets de ondernemingsvereisten

1. *Is er sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid* → Ja, er zijn personeelsleden in dienst ten behoeve van de energieproductie en levering (arbeid) en deze gebruiken bedrijfsmiddelen om de activiteiten uit te voeren (kapitaal).

2. *Is er sprake van deelname aan het economisch verkeer* → Ja, er is sprake van een prestatie aan een derde tegen vergoeding.

3. *Is er sprake van het beogen van winst of het behalen van structurele overschotten* →

Om te bepalen of sprake is van een winststreven wordt de 'afpelmethode (interne en externe prestaties)' toegepast, waarbij zowel de interne als de externe opbrengsten en kosten worden meegenomen (optie 1 uit het schema in bijlage 4). Vanwege het interne gebruik van energie wordt fiscaal een extra opbrengst verondersteld.⁷

⁶ Artikel 8^e, lid 1, onderdeel a Wet op de vennootschapsbelasting 1964.

⁷ Zie notitie Winstoogmerk, publicatiedatum 11 februari 2016, pagina 5 ("Ad 1. Interne diensten of leveringen").



Berekening activiteit levering aan derden van energie uit rwzi's - 2016		
<i>Uitgangspunten</i>		
biogasproductie	7,2	miljoen m ³
Aardgasprijs	€ 0,31	m ³ (= inkoopprijs aardgas)
Biogasprijsfactor	72%	Biogas is vergelijkbaar met aardgas mits rekening wordt gehouden met het methaan gehalte. Het methaangehalte van biogas bedraagt ca 60-65% terwijl die van aardgas circa 82% en nog 3% hogere koolwaterstoffen bedraagt. De prijs van biogas (gereed voor levering en verbruik) zou derhalve maximaal ca. 72% van de aardgasprijs mogen bedragen.
Biogasprijs	€ 0,22	m ³
elektraproductie	9,8	miljoen kWh interne levering (60%)
	6,8	miljoen kWh teruglevering (40%)
<i>Financiële berekening</i>		
Opbrengsten (uit Coda)	-€ 880.000,00	SDE subsidie
	-€ 320.000,00	Teruglevering electra
	-€ 115.000,00	Verkoop warmte
Opbrengst (interne levering)	-€ 461.176,47	opbrengst teruglevering elektra omgerekend naar extern aandeel (€ 320.000 = 40%)
Totaal opbrengsten	-€ 1.776.176,47	
Kosten (uit Coda)	€ 296.000,00	Kosten drie WKK's die apart worden geregistreerd
Kosten toegerekend	€ 170.000,00	Kosten overige twee WKK's o.b.v. kosten uit Coda omgerekend naar capaciteit van de WKK
Inkoop biogas	€ 1.607.040,00	7,2 miljoen m ³ * € 0,22
Totaal kosten	€ 2.073.040,00	
RESULTAAT	€ 296.863,53	verlies

Met de cluster van activiteiten 'energielevering uit rwzi's' wordt in 2016 een verlies gemaakt. Ook in 2015 is een verlies gemaakt. Naar verwachting zal ook in 2017 geen winst worden behaald. Hiermee wordt niet aan het criterium winststreven voldaan.

Stap 4: bepaal de fiscale winst

NVT (activiteit komt niet door ondernemingspoort).

Stap 5: toets de vrijstellingen

NVT (activiteit komt niet door ondernemingspoort).

Voorbeeld uitwerking slibverwerking

Stap 1: inventariseren activiteiten aan de hand van opbrengsten van derden

Vanuit de debiteurenadministratie is de opbrengst 'ontwateren van slib van derden' onderkend. De activiteit die hier bij hoort is verwerken externe afvalstoffen.

Stap 2: stel vast of de geïnventariseerde activiteiten geclusterd moeten worden

Het waterschap ontwatert met dezelfde installaties zowel eigen slib als slib van derden. Gelet op de aard van beide activiteiten en de onlosmakelijke verwevenheid wordt de ontwatering van slib (voor zowel intern als extern gebruik) als één geheel gezien. De activiteiten worden uitgevoerd met eigen personeel, materiële vaste activa en goederen en diensten van derden.

Op basis van de jurisprudentie en het schema afbakening kan geconcludeerd worden dat sprake is van onlosmakelijk verweven activiteiten. Dit blijkt onder meer uit:

- Organisatorisch verwevenheid: de interne en externe activiteit wordt aangestuurd door de dezelfde direct leidinggevende.
- De bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen.
- Onlosmakelijke verbondenheid: het waterschap ontwatert slib voor derden (externe activiteit), omdat het waterschap ten aanzien van de eigen taak ook slib ontwatert (interne activiteit).

De interne en de externe activiteit dienen op grond van bovenstaande overwegingen geclusterd te worden.

Stap 3: toets de ondernemingsvereisten

1. *Is er sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid* → Ja, er zijn personeelsleden in dienst ten behoeve van de slibontwatering (arbeid) en deze gebruiken bedrijfsmiddelen om de activiteiten uit te voeren (kapitaal).

2. *Is er sprake van deelname aan het economisch verkeer* → Ja, er is sprake van een prestatie aan een derde tegen vergoeding.

3. *Is er sprake van het beogen van winst of het behalen van structurele overschotten* →

Om te bepalen of sprake is van een winststreven wordt de 'afpelmethode (interne en externe prestaties)' toegepast, waarbij alleen de van derden ontvangen opbrengsten en daaraan toe te rekenen kosten worden meegenomen.

Jaar	2014	2015	2016	Bron
Opbrengst derden	90.000	95.000	98.000	Financiële administratie, werkplanproduct afzet slib/restproducten
Totaal kosten	1.500.000	1.520.000	1.545.000	Financiële administratie, werkplanproduct afzet slib/restproducten
Totaal tonnage slib	95178	95389	96023	
Waarvan voor derden	3032	3208	3198	
% voor derden	3,19%	3,36%	3,33%	
kosten slib voor derden	47.784	51.119	51.455	
Resultaat	42.216	43.881	46.545	

Met de externe activiteit ontwateren slib wordt in 2016 een winst behaald. Ook in 2015 is een winst behaald. Naar verwachting zal ook in 2017 winst worden behaald. Hiermee wordt aan het criterium winststreven voldaan.

Stap 4: bepaal de fiscale winst

Deze stap dient nader uitgewerkt te worden.

Stap 5: toets de vrijstellingen

Het cluster van activiteiten 'ontwateren' bestaat uit een interne activiteit en een externe activiteit. Voor de interne activiteit kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling voor interne diensten⁸. Per saldo wordt alleen de winst behaald met het ontwateren van slib voor derden belast met vennootschapsbelasting.

⁸ Artikel 8^e, lid 1, onderdeel a Wet op de vennootschapsbelasting 1964.