

Clustering van activiteiten bij overheidslichamen: duidelijkheid via proefprocedures?

Prof. dr. A.O. Lubbers¹

Overheidslichamen dienen in verband met de invoering van vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016 voor al hun activiteiten te beoordelen of met de uitoefening van de desbetreffende activiteit een onderneming in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 wordt gedreven.² In dat kader moeten activiteiten die een bepaalde samenhang vertonen als één activiteit in de beoordeling worden betrokken ('clustering'). Het vraagstuk van de clustering van activiteiten is niet nieuw. De vraag of bepaalde activiteiten in het kader van het regime 'winst uit onderneming' afzonderlijk of in onderlinge samenhang moeten worden beoordeeld, is in de jurisprudentie van de Hoge Raad al meerdere keren impliciet of expliciet aan de orde gekomen.³ De Hoge Raad heeft de ontwikkeling van dit leerstuk echter nooit naar zich toegetrokken, maar altijd aan de feitenrechter gelaten. Anders gezegd: hij heeft zelf nooit heldere criteria voor clustering ontwikkeld, maar de beslissingen van de feitenrechters doorgaans in cassatie onaantastbaar geacht.⁴ Hierdoor bestaat geen zekerheid over welke beoordelingscriteria voor clustering van belang zijn en hoe die criteria moeten worden gewogen. Voor overheidslichamen die hun vennootschapsbelastingplicht moeten bepalen, bestaat aldus rechtsonzekerheid. Daarbij komt dat het belang van de clusteringsdiscussie groot kan zijn. Als twee activiteiten afzonderlijk moeten worden beoordeeld, kan de conclusie zijn dat de ene activiteit, die winstgevend is, tot ondernemerschap leidt en dat de andere activiteit, die verliesgevend is, niet leidt tot ondernemerschap. Indien de activiteiten geclusterd moeten worden bezien, kan de conclusie zijn dat het *geheel* van de activiteiten wel of niet tot ondernemerschap leidt.

In de SVLO-notitie van 2 juni 2015 ('Schema Afbakening') worden voor de beantwoording van de vraag of clustering van activiteiten moet plaatsvinden als beoordelingscriteria aangereikt: de aard van de activiteiten, de ruimtelijke vormgeving en de organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid. Tevens worden diverse indicatoren gegeven voor de invulling

¹ Allard Lubbers is verbonden aan Lubbers, Boer & Douma en aan de Universiteit Leiden. Hij houdt zich aanbevolen voor reacties uit de praktijk (lubbers@lubbersboerdouma.com).

² Dit geldt niet voor activiteiten die worden verricht door onder meer NV's en BV's, aangezien art. 2, lid 5, Wet VPB 1969 bepaalt dat dit soort lichamen worden geacht een onderneming te drijven met hun gehele vermogen. Alle activiteiten worden dan (tezamen) beschouwd als een onderneming.

³ Zie bijvoorbeeld HR 5 november 1958, nr. 13738, BNB 1959/42 en HR 5 juni 1991, nr. 26333, BNB 1991/282.

⁴ Een voorbeeld daarvan is HR 28 oktober 2005, nr. 41071, BNB 2006/80, inzake de vraag of de museumactiviteiten en de museumwinkelactiviteiten van belastingplichtige als één activiteit moeten worden gezien. R.o. 4.1 en 4.2 illustreren dat de Hoge Raad de problematiek niet naar zich toe trekt maar aan de feitenrechter laat.

van deze beoordelingscriteria. Dat het SVLO is gekomen tot een lijst met praktische criteria voor de clustering van activiteiten, moet worden toegejuicht. Zeker nu de jurisprudentie van de belastingrechter onvoldoende handvatten biedt. Ik stel echter vast dat de SVLO-lijst met criteria te lang is om in de praktijk eenvoudig toe te passen, zeker als daarbij de indicatoren voor de invulling van die criteria worden betrokken. Een lange lijst met criteria betekent dat in een gegeven geval aan sommige criteria wel en aan sommige criteria niet is voldaan. De vraag rijst vervolgens langs welke lijnen de uiteindelijke afweging wordt gemaakt of wel of niet moet worden geclusterd. Een ander probleem is dat de SVLO-criteria niet bindend zijn. Een overheidslichaam of de Belastingdienst hoeft mitsdien niet zonder meer akkoord te gaan met de SVLO-clusteringcriteria en de toepassing daarvan in een gegeven geval.

Oplossingen voor conflicten over clusteringsproblematiek

In het licht van het voorgaande is het niet vreemd dat op een aantal plaatsen al wordt gesteggeld met de Belastingdienst over de clusteringsproblematiek. De vraag is hoe deze discussies op een efficiënte wijze kunnen worden beëindigd. Ik bespreek een aantal potentiële oplossingen.

De eerste oplossing zou kunnen zijn dat de Belastingdienst op korte termijn met praktisch toepasbare beleidsregels komt aan de hand waarvan de clusteringsproblematiek grotendeels kan worden opgelost. Om tot evenwichtige beleidsregels te komen moet echter ervaring worden opgedaan met praktijkgevallen. Ik kan mij voorstellen dat het hiervoor nog te vroeg is; de aangiften vennootschapsbelasting voor het eerste belastingjaar (2016) worden de komende maanden pas ingediend. Bovendien zijn de overheidslichamen niet gebonden aan de beleidsregels van de Belastingdienst. Deze overheidslichamen kunnen 'onwelgevallige' criteria naast zich neerleggen en uiteindelijk ervoor kiezen de zaak voor te leggen aan de belastingrechter.

De tweede oplossing zou kunnen zijn dat tussen de Belastingdienst en groepen overheidslichamen convenanten (vaststellingsovereenkomsten) worden gesloten. Essers heeft bij herhaling gewezen op de voordelen van het sluiten van dit soort convenanten.⁵ Convenanten bieden rechtszekerheid en voorkomen procedures, hetgeen kostenbesparend werkt voor zowel de overheidslichamen als de Belastingdienst. In het kader van de invoering van de integrale vennootschapsbelastingplicht voor woningcorporaties per 1 januari 2008 is een vaststellingsovereenkomst gesloten waarin diverse kwesties zijn geregeld. Deze afspraken lijken, gelet op het feit dat niet is geprocedeerd over vragen die verband houden met de invoering van de belastingplicht, afdoende te werken. Ik kan mij echter voorstellen dat het eenvoudiger is een convenant te sluiten met een relatief beperkte groep woningcorporaties die werkzaam zijn op hetzelfde terrein dan met de vele overheidslichamen die op verschillende

⁵ Zie bijvoorbeeld P.H.J. Essers, Goed koopmansgebruik: quo vadis?, TFO 2003/157.

terreinen werkzaam zijn. Bovendien zijn de handvatten die de jurisprudentie biedt om het clusteringsvraagstuk op te lossen, naar mijn mening onvoldoende concreet om goede afspraken te maken tussen de Belastingdienst en groepen overheidslichamen. Mijns inziens ligt het dan ook niet voor de hand dat op korte termijn convenanten worden gesloten over de clusteringsproblematiek. Ten slotte wijs ik op het risico dat de in het convenant neergelegde afspraken worden beschouwd als verboden staatssteun.

De derde oplossing zou kunnen zijn dat overheidslichamen in overleg treden met de Belastingdienst en individuele afspraken over de clustering van activiteiten proberen te maken. Slagen zij daarin niet, dan kan het overheidslichaam de zaak voorleggen aan de belastingrechter. De schaduwzijde van dit individualisme is dat als de eerste zaak slecht wordt uitgeprocedeerd bij de belastingrechter, de praktijk wordt opgescheept met clusteringscriteria die onpraktisch of nadelig zijn. En indien de Hoge Raad eenmaal een weg is ingeslagen, is hij daarvan moeilijk af te brengen. Het is overigens mijn ervaring dat belastingplichtigen en de Belastingdienst soms openstaan voor een soort mediation, waarbij een onafhankelijke derde met een zekere autoriteit nog eens naar de zaak kijkt en zijn/haar mening geeft. Dit zou voor een individueel overheidslichaam een oplossing kunnen bieden. Het probleem is echter dat weliswaar voor het individuele geval een oplossing kan worden bereikt, maar dat de 'branche' als geheel daarmee niet is geholpen. En ook hier bestaat het risico van verboden staatssteun. Eventueel kunnen dit soort afspraken een opstapje vormen voor beleidsregels of convenanten.

De vierde oplossing zou kunnen zijn dat een aantal proefprocedures wordt gevoerd. Het voeren van proefprocedures dient zorgvuldig te gebeuren. In de eerste plaats dienen geschikte zaken te worden uitgezocht die representatief zijn voor de clusteringsdiscussies die zich in de praktijk voordoen. Dat vergt nauwe samenwerking tussen de Belastingdienst en (de belastingadviseurs van) een aantal overheidslichamen.⁶ In de tweede plaats dient te worden voorkomen dat de proefprocedures worden ingehaald of doorkruist door procedures van – kort gezegd – individuele gevallen. Hier ligt mijns inziens een taak voor de Belastingdienst, die ervoor kan zorgen – door in afwachting van de uitkomst van de proefprocedures het bezwaar aan te houden – dat buiten de proefprocedures geen andere procedures bij de belastingrechter worden gestart. In de derde plaats moet de belastingrechter goed worden voorgelicht. Zonder goede voorlichting kan de belastingrechter de praktijk geen bruikbare handvatten voor de clusteringsproblematiek bieden. Er moet door de procespartijen daarom haast een wetenschappelijke aanpak worden gekozen bij het in kaart brengen van (a) de relevante feiten, (b) de mogelijke criteria voor clustering en (c) de voor- en nadelen van die criteria en de implicaties

⁶ Zie P.J. van Amersfoort, Over de ivoren toren, de feitelijke grondslag in cassatie en zaaksoverstijgende rechtsoordelen, in: J.P. Boer (red.), Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht, (Lubbers-bundel), Sdu Uitgevers Den Haag 2013, p. 11-17, in het bijzonder paragraaf 6 (Het bundelen van krachten).

voor de praktijk. In dat kader kan namens het overheidslichaam ook worden gepleit voor een systeem waarbij voor het overheidslichaam een zekere mate van vrijheid bestaat met betrekking tot clustering (wel of geen clustering van twee of meer activiteiten), maar clustering in sommige gevallen verplicht is. Hier kan een parallel met het leerstuk van vermogensetikettering worden getrokken. De eenmaal gekozen clustering moet dan worden vastgelegd in de administratie en kan slechts in (zeer) bijzondere omstandigheden worden gewijzigd. Indien zo'n proefprocedure wordt gevoerd, kan de rechtbank worden gestimuleerd prejudiciële vragen aan de Hoge Raad stellen.⁷ Dit heeft als voordeel dat relatief snel duidelijkheid over de clusteringscriteria kan worden geboden. Bovendien wordt een deel van de werklast al vrij snel na het starten van de procedures neergelegd bij de Hoge Raad, die bij uitstek in staat is om leiding te geven aan de rechtsontwikkeling. De Hoge Raad kan zich bovendien breed laten informeren over de problematiek door ook anderen dan procespartijen in de gelegenheid te stellen om schriftelijke opmerkingen te maken.⁸

Conclusie

De criteria die het SVLO heeft ontwikkeld voor de clustering van activiteiten ter beoordeling van het ondernemerschap van overheidslichamen, zijn mijns inziens niet goed werkbaar. Het bevreemdt dan ook niet dat op een aantal plaatsen al wordt gesteggeld met de Belastingdienst over de clusteringsproblematiek. De vraag is hoe deze discussies op een efficiënte wijze kunnen worden beëindigd. In dat kader heb ik vier potentiële oplossingen geschetst. Hoewel mijn voorkeur uitgaat naar het afsluiten van convenanten tussen groepen van overheidslichamen en de Belastingdienst, lijkt mij deze optie niet haalbaar. De 'branche' lijkt dan het meest gebaat bij het voeren van een aantal uitgebalanceerde proefprocedures. Zoals ik heb bepleit, moet het voeren van proefprocedures zorgvuldig gebeuren. Dit vergt afstemming tussen overheidslichamen onderling en afstemming tussen overheidslichamen enerzijds en de Belastingdienst anderzijds. Bovendien is het essentieel dat de belastingrechter door de procespartijen goed wordt voorgelicht, zodat deze in staat is de praktijk bruikbare handvatten voor clustering te bieden.

⁷ Zie art. 27ga e.v. AWR.

⁸ Zie art. 8.1 en 12.2 van de Procesregeling prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad der Nederlanden.