



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De ondernemingstoets: de invulling van het begrip "activiteit"

Kreveld, N.M.A. van; Lubbers, A.O.

Citation

Kreveld, N. M. A. van, & Lubbers, A. O. (2018). De ondernemingstoets: de invulling van het begrip "activiteit". *Weekblad Fiscaal Recht*, 2018(7234), 474-479. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/68782>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/68782>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

WFR 2018/68

De ondernemingstoets: de invulling van het begrip “activiteit”

MEVR. DR. N.M.A. VAN KREVELD¹ EN PROF. DR. A.O. LUBBERS²

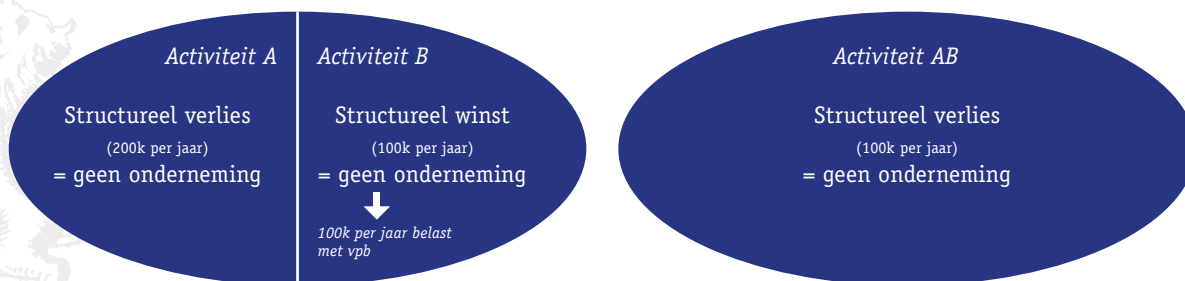
1 Inleiding

Op grond van art. 2 lid 1 onderdeel g Wet VPB 1969 zijn publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de staat, belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Voor de beantwoording van de vraag of een onderneming wordt gedreven, moet worden beoordeeld of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het economische verkeer winst wordt beoogd (hierna: ondernemingstoets).³ De ondernemingstoets wordt in beginsel toegepast per uitgeoefende activiteit.⁴ Dit roept de vraag op onder welke omstandigheden de werkzaamheden/prestaties van een overheidslichaam als één activiteit hebben te gelden.⁵ Deze vraag, die uiteindelijk door de Hoge Raad als hoogste rechter in belastingzaken moet worden beantwoord, is van belang indien met bepaalde werkzaamheden/prestaties een positief resultaat wordt

behaald en andere werkzaamheden/prestaties een negatief resultaat opleveren. Indien zij afzonderlijk moeten worden gezien, kan het zijn dat slechts de werkzaamheden/prestaties met een positief resultaat worden belast. Als zij als één activiteit hebben te gelden, kan het zijn dat het geheel geen onderneming vormt omdat het resultaat per saldo negatief is.

Vergelijkbare problematiek doet zich overigens voor bij de beoordeling of de werkzaamheden van stichtingen, verenigingen en natuurlijke personen kunnen worden beschouwd als een onderneming.

In dit artikel proberen wij invulling te geven aan het begrip “activiteit” voor de ondernemingstoets. In dat kader besteden wij in de eerste plaats aandacht aan de parlementaire geschiedenis van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen en onderzoeken wij



¹ Netty van Kreveld is verbonden aan Mazars Paardekoper Hoffman N.V. en aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

² Allard Lubbers is verbonden aan Lubbers, Boer & Douma en aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

³ Zie voor de toepassing van deze definitie onder meer HR 28 oktober 2005, nr. 41 071, BNB 2006/80 (r.o. 3.2).

⁴ Zie echter onderdeel 2.2, waarin wij de relatie met “clustering” beschrijven.

⁵ Het begrip “activiteit” is ook terug te vinden in een aantal vrijstellingen in de sfeer van de overheidsondernemingen: zie bijvoorbeeld art. 8e, 8f en 8g Wet VPB 1969.

of daaraan bruikbare aanwijzingen kunnen worden ontleend voor de invulling van dat begrip (onderdeel 2).⁶ In onderdeel 3 onderzoeken wij of rechtsvergelijking binnen het belastingrecht (omzetbelasting) en buiten het belastingrecht (mededingingsrecht) een handvat kan bieden voor de invulling van het begrip “activiteit”.

⁶ Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met de modernisering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen (Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen).

In onderdeel 4 geven wij onze visie op de inhoud van het begrip “activiteit” in het kader van de ondernemingstoets. Daarbij laten wij een aantal voorbeelden de revue passeren. Wij sluiten af met een aantal conclusies (onderdeel 5).

2 De ondernemingstoets

2.1 Activiteit en clustering

In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen beoogt de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) met betrekking tot de ondernemingstoets dat deze dient plaats te vinden op het niveau van elke afzonderlijke activiteit.⁷ Een activiteit kan volgens de staatssecretaris alleen afzonderlijk worden beoordeeld als er een zekere mate van zelfstandigheid aan kan worden toegekend. Deze twee uitgangspunten onderschrijven wij. Daarbij merken wij op dat indien tussen twee of meer activiteiten een zekere mate van organisatorische, financiële en/of administratieve verwevenheid bestaat, die activiteiten voor de toepassing van de ondernemingstoets als één geheel worden gezien (clustering).

Stap 1: het onderkennen van *zelfstandige activiteiten*



Stap 2: het groeperen van zelfstandige activiteiten tot *clusters* van met elkaar verweven activiteiten



Stap 3: de (geclusterende) activiteiten aan de ondernemingscriteria toetsen

In dit artikel richten wij ons op de vraag wanneer sprake is van een activiteit (stap 1) en niet op de vervolgvraag wanneer clustering van activiteiten dient plaats te vinden (stap 2). Daarom volstaan wij met de opmerking dat activiteiten naar onze mening onder de volgende omstandigheden moeten worden geclusterd:

- Gelijksortige activiteiten vormen één activiteit voor de ondernemingstoets.
- Niet-gelijksortige activiteiten vormen één activiteit voor de ondernemingstoets, indien een zekere mate van organisatorische, financiële en/of administratieve verwevenheid tussen die activiteiten bestaat. Voor de beantwoording van de vraag of die verwevenheid zich voordoet, kan gebruik worden gemaakt van de

criteria die in de SVLO-notitie ‘Schema afbakening’ zijn opgenomen.⁸

2.2 Een inventarisatie van de problemen rondom het begrip “activiteit”

In de nadere memorie van antwoord (hierna: nmva) beoogt de staatssecretaris aandacht aan de ondernemingstoets en aan het begrip “activiteit”.⁹ Naar zijn mening omvat een activiteit 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 (prestaties). De prestatie is dus gericht op een specifieke (interne of externe) gebruiker of kring van gebruikers, aldus de staatssecretaris.

Aan de hand van de nmva kan worden geïllustreerd welke problemen zich met betrekking tot het begrip “activiteit” in de ondernemingstoets voordoen. Wij brengen die problemen hierna in kaart.

In de eerste plaats rijst de vraag of werkzaamheden die op meerdere locaties worden verricht, zijn te beschouwen als één activiteit. In de nmva wordt het voorbeeld aangehaald van een gemeente die een aantal zwembaden exploiteert. De VNG had opgeworpen dat sprake is van één activiteit. Volgens de staatssecretaris zal de exploitatie van een zwembad van de gemeente veelal op zichzelf staan ten opzichte van de exploitatie van een ander zwembad van dezelfde gemeente. In de visie van de staatssecretaris is mitsdien sprake van meerdere activiteiten, die per zwembad-complex een onderneming kunnen vormen.¹⁰

In de tweede plaats wordt gesproken over de verhuur van kluisjes bij het zwembad. De staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat binnen het zwembad de verhuur van kluisjes een activiteit is die ondergeschikt is aan en daardoor op gaat in de hoofdactiviteit, de exploitatie van het zwembad zelf. Een ander voorbeeld zou kunnen zijn de betaalde garderobe in een theater. In onderdeel 4 werken wij deze problematiek van “hoofdprestatie” en “bijkomende prestatie” uit.

In de derde plaats wordt in de nmva ingegaan op activiteiten die in het verlengde van elkaar liggen. In dat kader wordt gesproken over gladheidsbestrijding als voor-

⁸ SVLO-notitie van 2 juni 2015, p. 3 onder “stap 2”.

⁹ Kamerstukken I 2014/15, 34 003, F, p. 4-5.

¹⁰ Overigens houdt de staatssecretaris de deur open om, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de exploitatie als één activiteit te zien.

⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 10.

beeld van een activiteit, waarbij een gemeente in het verlengde van het zout strooien op de openbare wegen deze diensten ook aanbiedt aan aanpalende percelen van derden.

2.3 Aanwijzingen in de SVLO-notitie

De SVLO-notitie 'Schema afbakening' probeert – met als doel het dienen van de praktijk – invulling te geven aan het begrip "activiteit".¹¹ Voor de beschrijving van het begrip "activiteit" wordt in de SVLO-notitie aansluiting gezocht bij de hiervóór in onderdeel 2.2 weergegeven uitgangspunten uit de parlementaire geschiedenis. Voor de vraag wat als activiteit wordt onderkend kunnen volgens de notitie de volgende aanknopingspunten (niet limitatief) als handvat dienen:

- BTW ondernemerschap.
- Lijst activiteiten die in kaart is gebracht voor de zogenoemde Wet Markt en Overheid (*Stb.* 2011, 162).
- De activiteiten zijn herkenbaar als zelfstandige activiteit.
- De activiteiten zijn in lijn met de bedrijfseconomische realiteit.¹²

Deze – door ons letterlijk geciteerde – handvatten worden (vrijwel) niet uitgewerkt in de SVLO-notitie, zo constateren wij. De handvatten inspireren ons echter wel aan de hand van rechtsvergelijking te onderzoeken of nadere invulling aan het begrip "activiteit" kan worden gegeven (zie onderdeel 3).

3 Meer zicht op begrip "activiteit" door rechtsvergelijking?

3.1 Kan inspiratie worden ontleend aan de BTW?

Zoals wij hiervoor in onderdeel 2.2 hebben laten zien, is de staatssecretaris van mening dat een activiteit doorgaans een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) omvat om iets tot stand te brengen of te produceren. Een activiteit is volgens hem vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking wordt gesteld (prestaties). De staatssecretaris sluit mitsdien aan bij het begrip "prestatie". Dit begrip wordt ook in de omzetbelasting gehanteerd.

Samengestelde prestaties

Voor de heffing van omzetbelasting is relevant – onder meer voor de toepassing van vrijstellingen en tarieven – hoe *samengestelde prestaties* worden beoordeeld. Gedacht kan worden aan het tegen vergoeding verschaffen van een servicecertificaat bij de verkoop van een huishoudelijk apparaat, zoals aan de orde was in het hierna te bespreken arrest HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3. Volgens Hummel kunnen drie categorieën gevallen worden onderscheiden met betrekking tot de wijze waarop een samengestelde prestatie moet worden beoordeeld:¹³

1. gevallen waarin wordt gesplitst (toepassing van de "hoofdregel");
2. gevallen waarin één van de prestaties zodanig overheerst dat de andere prestatie daarin opgaat (de zogenoemde absorptie);
3. gevallen waarin de prestaties zodanig met elkaar samenhangen dat zij een onsplitsbaar geheel vormen (de "prestatie sui generis").

Niets staat eraan in de weg de criteria die worden gebruikt om deze categorieën van gevallen van elkaar te onderscheiden, ook te gebruiken om in het kader van de ondernemingstoets te beoordelen of sprake is van één of meerdere activiteiten. Sterker nog, de rechtseenheid is ermee gediend om geen "ongemotiveerde" verschillen in leerstukken te laten ontstaan op de diverse rechtsgebieden binnen het belastingrecht. Bovendien kan voor de ondernemingstoets worden geprofiteerd van criteria die zijn ontwikkeld in het kader van de omzetbelasting. Het ligt mitsdien voor de hand die criteria in kaart te brengen en, zo nodig, aan te passen voor het gebruik in het kader van de ondernemingstoets.

In HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3, geeft de Hoge Raad – voortbouwend op jurisprudentie van het Hof van Justitie – aanwijzingen voor de beantwoording van de vraag wanneer sprake is van één prestatie of van afzonderlijke prestaties. Aan dit arrest is een uitgebreide conclusie van A-G Van Hilten voorafgegaan. Zij laat zien dat sinds het Hof van Justitie in HvJ EG 13 juli 1989, nr. 173/88 (Morten Henriksen), *FED* 1990/72, overwoog dat de verhuur van parkeergelegenheid zo nauw met de verhuur van woningen kan samenhangen dat beide verhuren één economische handeling vormen, vele arresten zijn geweest waarin de behandeling van prestaties die uit verschillende elementen bestaan ("samengestelde prestaties") aan de orde is. Van Hilten constateert dat de behandeling van samengestelde prestaties nog steeds niet duidelijk is.¹⁴ Hoewel de behandeling van samengestelde prestaties een casuïsti-

¹¹ SVLO-notitie van 2 juni 2015, p. 4 e.v.

¹² Uit onze eigen praktijk weten wij dat in dit kader van belang kan zijn of de resultaten in één administratie worden verwerkt. Het nadeel van zo'n criterium is dat het zich relatief eenvoudig laat "manipuleren".

¹³ Annotatie van C.J. Hummel bij HR 12 september 2014, nr. 13/01640, *BNB* 2015/9, onderdeel 2.

¹⁴ Zie concl. A-G Van Hilten, onderdeel 5.1.

sche aangelegenheid is, geeft het Hof van Justitie in zijn jurisprudentie wel aanwijzingen aan de hand waarvan kan worden bepaald of een verzameling handelingen al dan niet als verschillende prestaties moet worden aangemerkt.¹⁵

Uit *BNB* 2013/3, waarin de Hoge Raad voortbouwt op die jurisprudentie van het Hof van Justitie, volgt dat indien een belastingplichtige tegelijk jegens één afnemer verschillende handelingen tegen afzonderlijke vergoedingen verricht, elk van die handelingen voor de heffing van omzetbelasting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.¹⁶ Het gaat hierbij om de door Hummel onder categorie 1 bedoelde gevallen. Dit is anders, zo overweegt de Hoge Raad, indien sprake is geweest van het kunstmatig splitsen van een objectief gezien ondeelbare economische prestatie (Hummel, categorie 3). Daarvan was in *BNB* 2013/3 echter geen sprake: de afnemers konden volstaan met de aankoop van een apparaat en konden afzien van het afnemen van een servicecertificaat. De door het servicecertificaat belichaamde prestatie vormde derhalve geen verkoopvoorwaarde voor de levering van het apparaat. Naar het oordeel van de Hoge Raad kan reeds daarom, objectief gezien, geen sprake zijn van één ondeelbare economische prestatie. Ook wanneer bij het tegelijkertijd verrichten van twee of meer handelingen jegens een klant geen sprake is van een kunstmatige splitsing van één prestatie, is niet uitgesloten dat die handelingen niettemin voor de heffing van omzetbelasting hetzelfde fiscale lot moeten delen. Dat is met name het geval wanneer één of meer aspecten van de desbetreffende handelingen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl één of meer andere aspecten moeten worden beschouwd als bijkomend bij die hoofdprestatie, aldus de Hoge Raad. Het gaat hierbij om de door Hummel onder categorie 2 bedoelde gevallen. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹⁷

In de jurisprudentie zijn voorbeelden te vinden van gevallen die de hiervóór weergegeven regels tot leven brengen. Zo ging het in HR 10 maart 2006, nr. 41 811, *BNB*

2006/220, om een attractiepark dat bezoekers liet betalen voor het parkeren van de auto en het stallen van de fiets. De belastingrechter oordeelde dat het gelegenheid geven tot parkeren en het stallen van fietsen geen dienst is die als “bijkomend” bij het verlenen van toegang tot het park kan worden aangemerkt. Er was mitsdien sprake van zelfstandige diensten. Zie bijvoorbeeld ook Hof Arnhem-Leeuwarden 9 januari 2018, nr. 17/00466 t/m 17/00468, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561. In r.o. 4.6 geeft het hof een uitvoerige motivering voor het oordeel dat het bieden van parkeergelegenheid bij een attractiepark als een “zelfstandige hoofdprestatie” is te beschouwen.

3.2 Kan inspiratie worden ontleend aan de Mededingingswet?

Met de inwerkingtreding per 1 juli 2012 van de Wet Markt en Overheid, welke wet als doel heeft zo gelijk mogelijke concurrentieverhoudingen tussen overheden en bedrijven te creëren, zijn in de Mededingingswet vier gedragsregels opgenomen waaraan overheden zich moeten houden wanneer zij economische activiteiten verrichten.

Naar onze mening biedt deze wet geen aangrijpingspunten om het begrip “activiteit” voor de toepassing van de ondernemingstoets nader in te vullen. De nadruk ligt sterker op “economische” dan op “activiteit”. Een voor de toepassing van de ondernemingstoets bruikbare invulling van het begrip “activiteit” wordt niet gegeven.

Op de website van de Autoriteit Consument en Markt is een lijst opgenomen met voorbeelden van economische activiteiten als bedoeld in de Wet Markt en Overheid.¹⁸ Deze lijst met economische activiteiten van gemeenten is echter minder uitgebreid dan de SVLO-notitie ‘Activiteitenlijst Gemeenten’ van 17 augustus 2015.¹⁹ Bovendien biedt zo’n (casuïstische) lijst weinig steun bij de invulling van het begrip “activiteit”.

Onze conclusie is dan ook dat aan de Wet Markt en Overheid geen zinvolle handvatten kunnen worden ontleend ter beantwoording van de vraag wanneer sprake is van een “activiteit” voor de toepassing van de ondernemingstoets.

4 Onze visie op het begrip “activiteit” in de ondernemingstoets

Voortbouwend op onze bevindingen uit de onderdelen 2 en 3 proberen wij hierna invulling te geven aan het be-

15 Concl. A-G Van Hilten, onderdeel 5.5.

16 De Hoge Raad wijst in dit kader op HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd. (CPP)*), *BNB* 1999/224, punt 29, en HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *LJN BK0916*, *BNB* 2009/318.

17 De Hoge Raad wijst in dit kader op de volgende Hof van Justitie-arresten: HvJ EG 11 juni 2009, nr. C-572/07 (*Tellmer Property*), *V-N* 2009/29.17, punt 19, en HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (*Bog e.a.*), *V-N* 2011/18.17, punt 54.

18 www.acm.nl/sites/default/files/old_publication/publicaties/12647_lijst-voorbeelden-economische-activiteiten-markt-en-overheid.pdf

19 Zo ontbreken bijvoorbeeld diverse parkeerdiensten.

grip "activiteit" voor de toepassing van de ondernemingstoets. Zoals gezegd, wordt de ondernemingstoets toegepast per activiteit. Dit is slechts anders indien meerdere activiteiten moeten worden geclusterd omdat zij – kort gezegd – gelijksoortig van aard zijn of een bepaalde mate van verwevenheid kennen.²⁰

Koppelen aan begrip "prestatie"

In het licht van de hiervóór in onderdeel 2.2 geschetste parlementaire geschiedenis nemen wij als startpunt dat een activiteit een samenhangend geheel van handelingen omvat om een *prestatie* in de vorm van de levering van een goed of dienst tot stand te brengen. Het begrip "prestatie" wordt niet alleen in de parlementaire geschiedenis genoemd, maar is bovendien goed bruikbaar om invulling te geven aan het begrip "activiteit". Het begrip "prestatie" dekt immers niet alleen de levering van goederen en diensten, maar sluit ook goed aan bij het achterliggende doel van de ondernemingstoets, te weten de beoordeling of een activiteit moet worden aangemerkt als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het economische verkeer winst wordt beoogd.²¹

Handelingen opsplitsen in prestaties

Voor de beantwoording van de vraag welke activiteiten een overheidslichaam verricht, moet mitsdien een inventarisatie worden gemaakt van de prestaties die het overheidslichaam verricht. Indien het overheidslichaam bij particulieren afval ophaalt en een deel van dat afval (bijvoorbeeld het papier en karton) doorverkoopt aan een opkoper, is sprake van twee prestaties. De prestatie van het afval ophalen, verricht het overheidslichaam jegens de particulieren, de prestatie van de verkoop van het papier en karton verricht het jegens de opkoper.

De beoordeling van vergelijkbare prestaties

Vergelijkbare prestaties moeten in beginsel als één activiteit worden aangemerkt. Als prestaties echter op essentiële punten van elkaar verschillen, is geen sprake van "vergelijkbare prestaties". Wij zijn van mening dat bij de beoordeling of sprake is van "vergelijkbare prestaties" de volgende criteria van belang zijn:

- a. de handelingen die voor de levering van de prestatie worden verricht;
- b. de voorwaarden waaronder de prestatie wordt verricht;
- c. de plaats waar de prestatie wordt verricht;
- d. de afnemers van de prestatie.

Deze elementen zullen wij hierna, bij de bespreking van een aantal voorbeelden, nader uitwerken.

Een gemeente die afval ophaalt voor particulieren en bedrijven, verricht – beoordeeld naar de hiervóór vermelde criteria – naar onze mening geen vergelijkbare prestaties. Wij gaan ervan uit dat de handelingen die voor de totstandbrenging van de prestatie worden verricht, niet van elkaar zullen verschillen: het afval wordt – kort gezegd – op dezelfde wijze opgehaald. Ook de plaats waar de prestatie wordt verricht, zal niet verschillen; er zijn straten waarin particulieren en bedrijven door elkaar zijn gevestigd. Wel verschillen de prestaties van elkaar als wordt gekeken naar de criteria b en d. Wij gaan ervan uit dat particulieren de prestatie "betalen" langs de weg van een afvalstoffenheffing; de bedrijven betalen een rechtstreekse bijdrage aan de gemeente. Bovendien kunnen particulieren en bedrijven als afzonderlijke groepen afnemers worden aangemerkt. Onder deze omstandigheden is sprake van twee prestaties. Voor de ondernemingstoets is mitsdien sprake van twee activiteiten die afzonderlijk moeten worden beoordeeld, tenzij clustering dient plaats te vinden.

Met de hiervóór gegeven criteria kan ook de vraag worden beantwoord of door de gemeente verleende parkeerdiensten één of meerdere activiteiten vormen. Bij die parkeerdiensten kan worden gedacht aan bijvoorbeeld "straatparkeren", "garageparkeren auto's" en "bewaakt fietsparkeren".²² Wij zijn van mening dat hier drie prestaties worden verricht, aangezien de te onderscheiden parkeerprestaties op de criteria a t/m d van elkaar zullen verschillen. Afgezien van de clusteringsproblematiek, is voor de toepassing van de ondernemingstoets mitsdien sprake van afzonderlijke activiteiten.

In het geval van het in de parlementaire geschiedenis genoemde voorbeeld van de gemeente die een aantal zwembaden exploiteert, zou naar onze mening inderdaad sprake kunnen zijn van meerdere activiteiten. Op het punt van (a) de handelingen die voor de levering van de prestatie worden verricht en (b) de voorwaarden waaronder de prestatie wordt verricht, zullen tussen de zwembaden geen verschillen bestaan. Onzes inziens is het met name de plaats waar de prestatie wordt verricht (bezien vanuit het perspectief van de afnemer van de prestatie), die tot de conclusie kan leiden dat sprake is van meerdere activiteiten. Eventueel kan nog worden betoogd dat ook de afnemers van de prestatie in de regel zullen verschillen (elk zwembad bedient een eigen woonwijk). Uiteraard zullen de relevante feiten en om-

²⁰ Zie onderdeel 2.1.

²¹ In art. 4 onderdeel a en b Wet VPB 1969 wordt het begrip "werkzaamheid" gebruikt, maar dit begrip heeft deze voordelen niet, althans in mindere mate.

²² In de SVLO-notitie 'Activiteitenlijst Gemeenten' van 17 augustus 2015 wordt een onderscheid gemaakt tussen "parkeren op straat" en "parkeergarages".

standigheden tegen elkaar moeten worden afgewogen om tot een eindoordeel te komen.

De beoordeling van gelijktijdige prestaties van verschillende aard

Het komt regelmatig voor dat (vrijwel) gelijktijdig met het leveren van een prestatie ook nog andere prestaties worden geleverd. Als voor de hand liggende voorbeelden kunnen worden genoemd de verhuur van kluisjes in het gemeentelijke zwembad en het museum dat ook huisvesting biedt aan een museumwinkel of museumrestaurant. De "totaalprestatie" bestaat in dit soort gevallen uit meerdere elementen.²³

Vaststaat dat in dit soort gevallen geen sprake is van "vergelijkbare prestaties". De hiervóór onder a t/m d genoemde criteria bieden mitsdien geen houvast bij de beantwoording van de vraag of in deze gevallen voor de toepassing van de ondernemingstoets sprake is van één activiteit of meerdere activiteiten. Naar onze mening kan voor de oplossing van dit probleem worden teruggegrepen op de wijze waarop in de sfeer van de omzetbelasting wordt omgegaan met de beoordeling van samengestelde prestaties²⁴, aangevuld met ankerpunten uit de parlementaire geschiedenis.²⁵

Indien een prestatie meerdere elementen kent, moet worden beoordeeld of sprake is van (i) meerdere hoofdprestaties, waarop de ondernemingstoets afzonderlijk moet worden toegepast, dan wel van (ii) één hoofdprestatie met één of meer bijkomende prestaties, welke hoofdprestatie en bijkomende prestatie(s) tezamen één activiteit vormen. Strikt genomen gaat het erom in welke gevallen een prestatie als een "bijkomende prestatie" in plaats van als een "hoofdprestatie" moet worden aangemerkt. Wij achten hiervoor de volgende uitgangspunten van belang:

- a. De omstandigheid dat de afnemer voor de totaalprestatie één prijs in rekening wordt gebracht, kan erop wijzen dat sprake is van één hoofdprestatie met een of meer bijkomende prestaties. Beslissend is dit echter niet.
- b. Van een bijkomende prestatie is sprake indien deze prestatie voor de doorsnee afnemer geen doel op zich is, maar de aantrekkelijkheid van de hoofdprestatie versterkt. De omstandigheid dat een prestatie niet zonder een andere prestatie kan, is een indicatie dat in zoverre sprake is van bijkomende prestatie. Gedacht kan worden aan de verhuur van kluisjes in een zwembad.

5 Conclusies

In dit artikel hebben wij invulling proberen te geven aan het begrip "activiteit" voor de ondernemingstoets. In het licht van de parlementaire geschiedenis hebben wij als startpunt genomen dat een activiteit een samenhangend geheel van handelingen omvat om een *prestatie* in de vorm van de levering van een goed of dienst tot stand te brengen.

Wij hebben geconcludeerd dat *vergelijkbare prestaties* in beginsel als één activiteit moeten worden aangemerkt. Voor de beoordeling of sprake is van "vergelijkbare prestaties" zijn naar onze mening de volgende criteria van belang:

- a. de handelingen die voor de levering van de prestatie worden verricht;
- b. de voorwaarden waaronder de prestatie wordt verricht;
- c. de plaats waar de prestatie wordt verricht;
- d. de afnemers van de prestatie.

Wij hebben voorts aandacht besteed aan hoe moet worden omgegaan met *gelijktijdige prestaties van verschillende aard*. Het komt immers regelmatig voor dat (vrijwel) gelijktijdig met het leveren van een prestatie ook nog andere prestaties worden geleverd. Voor het oplossen van deze problematiek hebben wij teruggegrepen op de wijze waarop in de sfeer van de omzetbelasting wordt omgegaan met de beoordeling van samengestelde prestaties, aangevuld met ankerpunten uit de parlementaire geschiedenis.

²³ Zie art. 2 lid 7 Wet VPB 1969, waarin is bepaald dat culturele instellingen ervoor kunnen kiezen hun onderneming met behulp van hun gehele vermogen te drijven. De resultaten van een verliesgevend museumactiviteit en winstgevend museumrestaurant kunnen elkaar zodoende "compenseren".

²⁴ Zie onderdeel 3.1.

²⁵ Zie onderdeel 2.2.