

M.M.F.J. van Bakel

# **De fiscale gevolgen van samenwerking door non-profitorganisaties**

 Wolters Kluwer

Deventer – 2024

## VOORWOORD

De kiem voor de dissertatie die nu voor u ligt, werd gezaaid toen ik tijdens mijn bachelor fiscale economie een paper mocht schrijven ter afronding van het keuzevak 'Fiscale aspecten van vererving'. Onder de bevlogen aanmoediging van een van mijn toekomstige promotoren, Inge van Vijfeijken, mocht ik het paper presenteren op een symposium. Dit resulteerde in mijn eerste wetenschappelijke artikel, gepubliceerd in het gerenommeerde tijdschrift Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie (WPNR) in het voorjaar van 2011.

Deze nieuwe ervaring wakkerde mijn passie voor de fiscale wetenschap aan. Het vinden van een passend onderwerp voor mijn proefschrift nam echter enige tijd in beslag. Gedurende mijn eerste werkzame jaren als belastingadviseur kwam ik in aanraking met de specifieke fiscale status die non-profitorganisaties in ons belastingstelsel innemen en de fiscale nadelen die zij ondervinden als zij besluiten te gaan samenwerken. Deze kwesties intrigeerden mij, vooral omdat er geen eenvoudige oplossingen leken te bestaan. Daarnaast kwam ik erachter dat er een tekort was aan specifiek wetenschappelijk onderzoek naar samenwerkingsverbanden in de Nederlandse non-profitsector. Deze factoren samen hebben mij uiteindelijk gemotiveerd om te beginnen aan het schrijven van dit proefschrift.

Het schrijven van dit proefschrift heb ik als een buitengewoon voorrecht beschouwd. De weg die ik heb afgelegd tijdens het tot stand brengen van dit werk kan ik het best omschrijven als een reis vol hoogte- en dieptepunten, een avontuur dat zowel mijn intellectuele als persoonlijke grenzen heeft verlegd.

Een grote uitdaging was het vinden van de juiste onderzoeksopzet voor de vergelijking die ik wilde maken, waarbij ik ook nog eens drie verschillende belastingen wilde betrekken. Dit zoekproces leidde regelmatig tot momenten van vertwijfeling, waarbij ik mezelf afvroeg waarom ik het mezelf zo moeilijk maakte, wat soms zelfs tot wanhoop leidde. Deze momenten werden echter steeds snel afgewisseld met momenten van verwondering of euforie, dankzij de inzichten die ik verkreeg tijdens mijn onderzoek en het succesvol in elkaar passen van de verschillende puzzelstukken. Een van de meest waardevolle lessen die ik tijdens het schrijven van mijn proefschrift heb geleerd, is het belang van doorzettingsvermogen en discipline. Het is een test van je vermogen om je te concentreren op een complexe taak en deze tot een goed einde te brengen, ondanks de uitdagingen en obstakels die je onderweg tegenkomt.

Het eindresultaat is zeker niet alleen een weerspiegeling van mijn eigen werk, maar ook van de steun en bijdragen van velen om mij heen.

Allereerst gaat mijn dank uit naar mijn werkgever, PwC. De vrijheid en ruimte die ik heb gekregen om dit onderzoek te verrichten, zijn van onschatbare waarde geweest. Ik ben trots deel uit te maken van een organisatie die het belang van de verbinding tussen praktijk en wetenschap zo hoog in het vaandel draagt om een bijdrage te leveren aan de maatschappij.

Een bijzondere vermelding verdient mijn team bij PwC en de collega's van het Fiscaal Instituut van Tilburg University. Jullie aanhoudende interesse en de prikkelende vraag 'wanneer is het nu eindelijk klaar?' hebben als een constante motivatiebron gediend, die meer stimulerend dan frustrerend werkte. Jullie steun en geduld zijn voor mij van onschatbare waarde geweest. Ik hoop dat jullie het mij kunnen vergeven dat ik niet iedereen persoonlijk bij naam noem. De lijst zou immers te lang worden.

Een speciaal woord van dank richt ik aan Herman van Kesteren, wiens inzichten en bereidwilligheid om mijn analyses betreffende de omzetbelasting te beoordelen, onmisbaar zijn geweest voor de verrijking van mijn kennis. Ik koester warme herinneringen aan onze werksessies waarin jij bereid was jouw expertise met mij te delen.

Mijn dankbaarheid gaat ook uit naar Joop Kluit voor zijn bereidheid mee te denken over de onderzoeksopzet voor het hoofdstuk over de overdrachtsbelasting. De ervaring en expertise van Joop hebben mij in staat gesteld om met een betere focus dit deel van mijn onderzoek uit te voeren.

Ik wil ook mijn dank uitspreken aan alle geïnterviewden die bereid waren hun ervaringen en inzichten te delen over de succes- en faalfactoren van samenwerkingen. Jullie bijdragen hebben de resultaten van mijn onderzoek meer kleur en verdieping gegeven.

De (voormalige) student-assistenten van het Fiscaal Instituut Tilburg, Laura van Eenennaam, Kevin van Beers en Lars Ehrencron, verdienen een speciale vermelding voor hun nauwgezette en soms ondankbare werk. Hun toewijding bij het verwerken van de interviews en het opstellen van de registers hebben mij veel werk uit handen genomen.

Ik had me geen betere promotoren kunnen wensen dan Inge van Vijfeijken en Stan Stevens. Het is voor mij een voorrecht geweest om begeleid te worden door zulke eminente persoonlijkheden binnen de fiscale wereld. Jullie nauwkeurige commentaar en kritische inzichten hebben mij enorm geholpen om mijn bevindingen en conclusies aan te scherpen. Het was bijzonder inspirerend om te zien hoe jullie elkaar perfect aanvulden en mij als een echt team naar de eindstreep hebben begeleid.

Sigrid Hemels, Madeleine Merckx, Ton Stevens, Frank Elsweyer en Aad Rozendal, wil ik bedanken voor hun bereidheid om deel uit te maken van mijn promotiecommissie en voor hun constructieve feedback die de kwaliteit van mijn manuscript aanzienlijk heeft verbeterd.

Mijn ouders Bernadette en Toine verdienen een bijzondere dank. Jullie onvoorwaardelijke steun en stimulans om altijd het beste uit mezelf te halen, hebben mij gevormd tot de persoon die ik vandaag ben.

Robine en Marijn, jullie bereidheid om mijn paranimfen te zijn en achter mij te staan op deze belangrijke dag, is een teken van onze sterke familieband. Ik ben dankbaar voor onze verbondenheid.

Monique, jouw onvoorwaardelijke begrip en steun verdienen veel bewondering. Dank dat je mij de ruimte hebt gegeven om mijn wetenschappelijke dromen na te jagen. Het is een reis geweest met zijn eigen uitdagingen, maar door jouw aanmoediging en geloof in mijn kunnen, heb ik de kracht gevonden om door te zetten. Jouw geduld en liefde vormen de basis waarop ik heb kunnen bouwen. Ik kijk ernaar uit om samen met onze kinderen onze toekomst vorm te geven.

En tot slot, Cain en Lovi, jullie zijn gelukkig nog te jong om te begrijpen waarom papa zoveel aan het werk is, maar weet dat jullie mijn drijfveer achter alles zijn. Ik verheug me erop om weer meer tijd met jullie te spenderen en samen onvergetelijke herinneringen te maken.

Het manuscript is afgesloten op 15 juni 2024. Met ontwikkelingen na deze datum is geen rekening gehouden.

Maiko van Bakel  
Bergeijk, juni 2024

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Lijst van gebruikte afkortingen / XVII**

### DEEL I

#### HOOFDSTUK 1

##### **Inleiding / 3**

- 1.1 Samenwerking door non-profitorganisaties / 3
- 1.2 Beknopte geschiedenis van samenwerking in Nederland / 5
- 1.3 Samenwerkingsverbanden en fiscaliteit / 6
- 1.4 Probleemstelling / 8
- 1.5 Belang van het onderzoek / 11
- 1.6 Afbakening van het onderzoek en terminologie / 14
  - 1.6.1 De te evalueren belastingmiddelen / 14
  - 1.6.2 Soorten samenwerking / 15
  - 1.6.3 Op zoek naar een definitie van non-profitorganisaties / 16
  - 1.6.4 PPS / 22
- 1.7 Methode van onderzoek / 23
- 1.8 Opbouw van het onderzoek / 24

#### HOOFDSTUK 2

##### **Uitwerking toetsingskader / 27**

- 2.1 Inleiding / 27
- 2.2 Neutraliteitsbeginsel / 27
  - 2.2.1 Rol in de fiscale rechtsorde / 27
  - 2.2.2 Rol in de te bestuderen belastingwetten / 29
  - 2.2.3 Toepassing op samenwerkingsverbanden / 32
  - 2.2.4 Uitgangspunten belastingwet en fiscale regelingen / 34
  - 2.2.5 Vergelijking op verschillende niveaus / 35
  - 2.2.6 Beoordelingscriteria die geen rol spelen in dit onderzoek / 35
- 2.3 Conclusie / 35

HOOFDSTUK 3

**Samenwerkingsverbanden in de non-profitsector / 37**

- 3.1 Inleiding / 37
- 3.2 Verklaring van de begrippen / 37
- 3.3 Motieven voor samenwerking / 38
  - 3.3.1 Samenwerkingsmotieven algemeen / 38
  - 3.3.2 Samenwerkingsmotieven voor non-profitorganisaties / 39
  - 3.3.3 Kansen en risico's van samenwerkingen / 40
- 3.4 Samenwerkingsvormen / 42
  - 3.4.1 Ad-hoc en structurele samenwerking / 42
  - 3.4.2 Interne en externe samenwerkingen / 42
  - 3.4.3 Publiekrechtelijke en privaatrechtelijke samenwerkingen / 43
  - 3.4.4 Juridische vormen / 44
  - 3.4.5 Samenwerkingsovereenkomst / 44
  - 3.4.6 Deelname/participatie / 47
  - 3.4.7 Joint venture / 48
  - 3.4.8 Conclusie en schematische weergave / 52
- 3.5 De verschillende stadia van samenwerken / 53
- 3.6 Schematische weergave samenwerkingsvormen en stadia / 54
- 3.7 Conclusie / 54

DEEL II

HOOFDSTUK 4

**Vennootschapsbelasting / 59**

- 4.1 Inleiding / 59
- 4.2 Algemene structuur Wet Vpb 1969 / 60
  - 4.2.1 Karakter en wijze van heffing / 60
  - 4.2.2 Rechtsgrondslagen / 60
  - 4.2.3 Conclusie toetsingskader / 62
- 4.3 Non-profitorganisaties in vergelijking met profitorganisaties / 62
  - 4.3.1 Uitgangspunten Vpb-plicht / 62
  - 4.3.2 Diverse sferen en het belang hiervan bij het aangaan van samenwerkingsverbanden / 66
  - 4.3.3 Duurzame organisatie van arbeid en kapitaal / 68
    - 4.3.3.1 Exploitatie van onroerend goed en normaal vermogensbeheer / 68
    - 4.3.3.2 Het aandeel in een samenwerkingsverband / 70
    - 4.3.3.3 Conclusie / 72
  - 4.3.4 Deelname aan het economische verkeer / 72
    - 4.3.4.1 Prestaties uitsluitend aan de deelnemers: geen deelname aan economische verkeer? / 72
    - 4.3.4.2 Prestaties tegen vergoeding / 77
    - 4.3.4.3 Conclusie / 79

- 4.3.5 Het winstoogmerk criterium / 79
  - 4.3.5.1 Uitleg winstoogmerk criterium / 79
  - 4.3.5.2 Totaalwinst of jaarwinst / 80
  - 4.3.5.3 Evidente commercieel-fiscale verschillen / 84
  - 4.3.5.4 Gesubsidieerde samenwerkingen / 86
  - 4.3.5.5 Doorbetaling van giften en prestaties om niet / 90
  - 4.3.5.6 Ondergeschikt winststreven / 94
  - 4.3.5.7 Conclusie / 96
- 4.3.6 Concurrentie criterium / 97
- 4.3.7 Beoordeling van huidige (beperkte) belastingplicht van non-profitorganisaties / 99
  - 4.3.7.1 Achtergrond beperkte en onbeperkte belastingplicht / 99
  - 4.3.7.2 Kritiek op de beperkte belastingplicht / 101
  - 4.3.7.3 Vpb-plicht non-profitorganisatie is toe aan een herziening / 103
  - 4.3.7.4 Duitse systeem inspiratiebron voor de Nederlandse Vpb? / 105
- 4.3.8 Knelpunten overige samenwerkingsvormen / 106
  - 4.3.8.1 Algemeen / 106
  - 4.3.8.2 De coöperatie / 106
- 4.3.9 Fiscale eenheid / 110
  - 4.3.9.1 Algemeen / 110
  - 4.3.9.2 Tekortkomingen fiscale eenheidsregime / 111
- 4.3.10 Begin en einde van de belastingplicht / 113
- 4.4 Non-profitorganisaties in vergelijking met andere (type) non-profitorganisaties / 114
  - 4.4.1 Algemeen / 114
  - 4.4.2 Subjectieve vrijstellingen / 115
    - 4.4.2.1 Algemeen / 115
    - 4.4.2.2 Algemene manco's subjectvrijstellingen / 117
    - 4.4.2.3 Winstbestemmingseis zorgvrijstelling / 121
    - 4.4.2.4 Indirecte financiering / 124
    - 4.4.2.5 Conclusie / 126
  - 4.4.3 Objectieve vrijstellingen / 127
    - 4.4.3.1 Algemeen / 127
    - 4.4.3.2 Objectieve vrijstellingen overheidsondernemingen / 128
    - 4.4.3.3 Algemene schending van het neutraliteitsbeginsel / 130
    - 4.4.3.4 Samenwerkingsvrijstelling / 132
    - 4.4.3.5 DVO-vrijstelling / 135
    - 4.4.3.6 Conclusie / 139
- 4.5 Conclusie en aanbevelingen / 139

## HOOFDSTUK 5

### **Omzetbelasting / 149**

- 5.1 Inleiding / 149
- 5.2 Algemene structuur Wet OB 1968 / 150
  - 5.2.1 Karakter en wijze van heffing / 150

- 5.2.2 Rechtsgrondslagen / 150
- 5.2.3 Conclusie toetsingskader / 151
- 5.3 Non-profitorganisaties in vergelijking met profitorganisaties / 152
  - 5.3.1 Btw-positie van non-profitorganisaties / 152
  - 5.3.2 Diverse sferen en het (grote) fiscale belang hiervan / 154
  - 5.3.3 Activiteiten in de overheidssfeer / 156
  - 5.3.4 Activiteiten in de vrijgestelde sfeer / 162
  - 5.3.5 Inefficiënties van de bestaande btw-positie van non-profitorganisaties / 165
  - 5.3.6 Het ontstaan van (nieuwe) rechtssubjecten als gevolg van samenwerking / 168
    - 5.3.6.1 Algemeen / 168
    - 5.3.6.2 Partage / 170
    - 5.3.6.3 VAVO-arrest / 171
    - 5.3.6.4 Conclusie / 172
  - 5.3.7 Fiscale vereenzelviging of zelfstandige belastingplicht van de deelnemers en het samenwerkingsverband? / 172
  - 5.3.8 De belastbaarheid van de prestaties door de deelnemers van het samenwerkingsverband / 174
  - 5.3.9 De belastbaarheid van prestaties aan de deelnemers van het samenwerkingsverband / 176
  - 5.3.10 Mogelijkheden om btw-heffing te voorkomen / 177
  - 5.3.11 Het leerstuk 'nauw samenhangende prestaties' / 178
    - 5.3.11.1 Algemeen / 178
    - 5.3.11.2 Definitie nauw samenhangende prestaties / 179
    - 5.3.11.3 Conclusie / 187
  - 5.3.12 Het leerstuk 'eenheid van prestatie' (VAVO-arrest) / 189
    - 5.3.12.1 Strekking VAVO-arrest en verhouding tot jurisprudentie HvJ / 189
    - 5.3.12.2 VAVO-arrest en het neutraliteitsbeginsel / 192
    - 5.3.12.3 Een andere invalshoek: nauw samenhangende prestaties? / 195
    - 5.3.12.4 Doelredenering? / 196
    - 5.3.12.5 Verhouding tot het leerstuk van partage / 197
    - 5.3.12.6 Relevantie van het VAVO-arrest / 198
    - 5.3.12.7 Besluit van 9 augustus 2019 / 199
    - 5.3.12.8 Conclusie / 201
  - 5.3.13 Fiscale eenheid / 202
    - 5.3.13.1 Algemeen / 202
    - 5.3.13.2 Misbruik van recht? / 204
    - 5.3.13.3 (Gedeeltelijke) niet-ondernemers en de fiscale eenheid / 205
    - 5.3.13.4 Striktere uitleg financiële verwevenheid bij non-profit rechtsvormen / 208
    - 5.3.13.5 Economische verwevenheid en het begrip 'niet verwaarloosbare economische betrekkingen' / 210
    - 5.3.13.6 Organisatorische verwevenheid / 212



- 5.3.13.7 Alternatief: codificatie complexbenadering en nadere invulling verwevenheidseisen / 214
- 5.3.13.8 Conclusie / 215
- 5.3.14 Koepelvrijstelling / 216
  - 5.3.14.1 Inleiding / 216
  - 5.3.14.2 Ledencriterium / 217
  - 5.3.14.3 Beperking koepelvrijstelling tot bepaalde diensten en samenwerkingsverbanden / 222
  - 5.3.14.4 Beperking tot vrijgestelde en niet-ondernemersactiviteiten van de leden / 223
  - 5.3.14.5 Diensten zijn direct nodig voor onbelaste of vrijgestelde handelingen van de leden / 229
  - 5.3.14.6 De koepel vordert slechts terugbetaling van het aandeel in de gezamenlijke kosten / 232
  - 5.3.14.7 Non-concurrentievoorwaarde / 235
  - 5.3.14.8 Conclusie / 236
- 5.3.15 Kosten voor gemene rekening / 236
  - 5.3.15.1 Relevantie van het leerstuk voor samenwerkingen van non-profitorganisaties / 236
  - 5.3.15.2 Inhoud en achtergrond van het leerstuk / 237
  - 5.3.15.3 Voorwaarden / 238
  - 5.3.15.4 Knelpunten / 239
  - 5.3.15.5 Conclusie / 244
- 5.3.16 Goedkeuring aftrek van voorbelasting samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid / 245
- 5.3.17 Begin en einde van de belastingplicht / 247
- 5.3.18 Tussenconclusie en aanbeveling / 248
- 5.4 Non-profitorganisaties in vergelijking met andere (type) non-profitorganisaties / 251
  - 5.4.1 Inleiding / 251
  - 5.4.2 Specifieke vrijstellingen voor samenwerkingsverbanden in bepaalde non-profitsectoren / 251
    - 5.4.2.1 Algemeen / 251
    - 5.4.2.2 Achtergrond van de specifieke vrijstellingen / 252
    - 5.4.2.3 Beoordeling op basis van het neutraliteitsbeginsel / 254
  - 5.4.3 Buitenwettelijke vrijstellingen structurele detachering van personeel / 254
    - 5.4.3.1 Ratio van het besluit / 254
    - 5.4.3.2 Formele aspecten / 256
    - 5.4.3.3 Achtergrond van het besluit / 256
    - 5.4.3.4 Centrale overwegingen Hoge Raad / 257
    - 5.4.3.5 Voorwaarden in het besluit / 262
    - 5.4.3.6 Conclusie / 264
  - 5.4.4 Transparantiemethode / 264
- 5.5 Conclusies en aanbevelingen / 266

HOOFDSTUK 6

**Overdrachtsbelasting / 279**

- 6.1 Inleiding / 279
- 6.2 Algemene structuur Wet BRV / 280
  - 6.2.1 Karakter en wijze van heffing / 280
  - 6.2.2 Rechtsgrondslagen / 282
  - 6.2.3 Conclusie toetsingskader / 283
- 6.3 Non-profitorganisaties in vergelijking met profit-organisaties / 284
  - 6.3.1 Inleiding / 284
  - 6.3.2 Juridische fusie (art. 5bis Uitv.besl. BRV) / 285
    - 6.3.2.1 Werking / 285
    - 6.3.2.2 Doel en strekking / 286
    - 6.3.2.3 Knelpunten / 286
      - 6.3.2.3.1 Summiere toelichting en (te) strikte uitleg zakelijkheidstoets / 286
      - 6.3.2.3.2 Overkill in voortzettingseis / 293
      - 6.3.2.3.3 Onduidelijkheden omtrent samenloop met art. 5d Uitv.besl. BRV / 294
    - 6.3.2.4 Conclusie / 295
  - 6.3.3 Interne reorganisatie (art. 5b Uitv.besl. BRV) / 295
    - 6.3.3.1 Werking / 295
    - 6.3.3.2 Doel en strekking / 297
    - 6.3.3.3 Art. 5b Uitv.besl. BRV is niet rechtsvormneutraal / 297
    - 6.3.3.4 Conclusie / 300
  - 6.3.4 Juridische fusie en taakoverdracht ANBI's (art. 5d Uitv.besl. BRV) / 300
    - 6.3.4.1 Werking / 300
    - 6.3.4.2 Doel en strekking / 302
    - 6.3.4.3 Knelpunten / 303
      - 6.3.4.3.1 Kan art. 5d Uitv.besl. BRV worden gemist? / 303
      - 6.3.4.3.2 Strenge definitie taakoverdracht / 304
      - 6.3.4.3.3 Activa/passiva-eis en lastige toerekeningsexercities / 306
      - 6.3.4.3.4 Onduidelijkheden rondom voorwaarde 'geen commerciële factoren' / 308
      - 6.3.4.3.5 Geen specifieke knelpunten voortzettingsvereiste / 310
    - 6.3.4.4 Conclusie / 311
  - 6.3.5 Beoordeling overige reorganisatiefaciliteiten (art. 5a en art. 5c Uitv.besl. BRV) / 311
- 6.4 Non-profitorganisaties in vergelijking met andere (type) non-profitorganisaties / 312
  - 6.4.1 Algemeen / 312
  - 6.4.2 Summiere onderbouwing en gebrekkige relevantie van bepaalde non-profit vrijstellingen / 314
  - 6.4.3 Verstoringen van het level playing field / 317

- 6.4.4 Knelpunten in de onderwijsvrijstelling / 319
- 6.5 Conclusie en aanbevelingen / 323

DEEL III

HOOFDSTUK 7

**Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 331**

- 7.1 Inleiding / 331
- 7.2 Beantwoording onderzoeksvraag / 332
  - 7.2.1 Samenwerking versus zelfstandig verrichten van activiteiten / 332
  - 7.2.2 Samenwerking door alleen non-profitorganisatie versus samenwerkingen door alleen profitorganisaties / 333
  - 7.2.3 Samenwerking door non-profitorganisaties van dezelfde aard versus samenwerking door non-profitorganisaties van verschillende aard / 334
- 7.3 Aanbevelingen / 335
  - 7.3.1 Zorg voor een gelijke fiscale uitgangspositie van non-profitorganisaties / 335
  - 7.3.2 Non-profit vrijstellingen Vpb zijn toe aan herziening / 337
  - 7.3.3 Naar een meer uniform fiscale uitleg van het begrip economische activiteiten / 339
  - 7.3.4 Meeste knelpunten op het terrein van de btw / 340
  - 7.3.5 Verruiming samenwerkings- en reorganisatiefaciliteiten noodzakelijk en gewenst / 345
  - 7.3.6 Knelpunten subjectieve vrijstellingen in de Vpb / 348
  - 7.3.7 Betere afstemming fiscale wet- en regelgeving met overheidsbeleid / 348
- 7.4 Slotsom / 349

**Summary / 351**

**Bijlage: Interviews / 367**

**Lijst van geraadpleegde literatuur / 385**

**Jurisprudentieregister / 415**

**Trefwoordenregister / 427**

DEEL I



## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Samenwerking door non-profitorganisaties

Nederland scoort in internationale ranglijsten traditioneel hoog als het gaat om zaken als infrastructuur, onderwijs en gezondheidszorg.<sup>1</sup> Deze zaken zijn essentieel voor economische groei, werkgelegenheid en een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Om dit hoge niveau te behouden zijn betrouwbare en sterke uitvoeringsorganisaties nodig. De uitvoering van publieke taken geschiedt in Nederland niet alleen door de klassieke overheidsinstellingen als het Rijk, provincies en gemeenten, maar ook door een grote pluriforme groep organisaties die zich op het grensvlak van het publieke en private domein bevindt. Veelal gaat het om instellingen die een maatschappelijk belang behartigen, zoals onderwijsinstellingen, woningcorporaties en zorginstellingen. In dit onderzoek worden deze publiekrechtelijke en privaatrechtelijke organisaties gezamenlijk aangeduid als non-profitorganisaties.<sup>2</sup>

De organisatie en taakopvatting van non-profitorganisaties zijn constant in beweging. De afgelopen jaren zijn taken door de overheid verzelfstandigd of geprivatiseerd, bijvoorbeeld door de decentralisaties in het sociale domein.<sup>3</sup> Als gevolg hiervan zijn gemeenten verantwoordelijk geworden voor jeugdzorg, werk en inkomen en zorg aan langdurig zieken en ouderen. Naast een verschuiving van taken is de non-profit sector getroffen door verscheidene bezuinigingsoperaties, waarbij de van de overheid afkomstige bijdragen en subsidies zijn verminderd. De kabinetten Rutte I tot en met IV deden een dringend beroep op het particulier initiatief en schetsten het ideaalbeeld van een 'participatiesamenleving' waarin burgers, bedrijven en instellingen een eigen verantwoordelijkheid nemen voor het algemeen belang.<sup>4</sup> Deze tendens kan ook wel worden getypeerd als 'vermaatschappelijking'.<sup>5</sup> Voornoemde ontwikkelingen hebben er mede voor gezorgd dat veel non-profitorganisaties zich zijn gaan herbezinnen op de organisatie en uitvoering van hun maatschappelijke taken. De verzwaring van taken en bevoegdheden, de samenhang in de problematiek en de toenemende druk op schaalvergroting vormen onder meer de verklaring dat de

1 IMD World Competitiveness Center 2023, p. 25.

2 De definitie van dit begrip wordt nader uitgewerkt in par. 1.6.3.

3 Deze decentralisaties zijn geregeld via de Wet maatschappelijke ondersteuning, de Participatiewet en de Jeugdwet. Zie voor een beschrijving van de geschiedenis van de non-profitsector in Nederland uitgebreid Veldheer & Burger 1999.

4 Het begrip bracht veel discussie en commotie teweeg, hetgeen er onder ander toe leidde dat het Genootschap Onze Taal het woord uitriep tot woord van het jaar 2013. De term was echter geenszins nieuw. Zo maakte o.a. ook het kabinet-Balkenende IV er gebruik van. De fiscale aspecten van de overstap van een verzorgingsstaat naar een participatiesamenleving zijn uitgewerkt in L.G.M. Stevens 2008.

5 Ontleend aan Raad voor het openbaar bestuur 2015, p. 2.

non-profitorganisaties de afgelopen jaren meer zijn gaan opereren in (tijdelijke) allianties en netwerken.<sup>6</sup> In sommige sectoren, zoals ontwikkelingshulpverlening, is samenwerking diep geworteld in culturele waarden.<sup>7</sup>

Samenwerking is regelmatig essentieel omdat veel non-profitorganisaties te klein zijn om hun maatschappelijke taken zelfstandig te behartigen en op allerlei terreinen voldoende deskundigheid te verkrijgen. Door samen te werken kunnen vaardigheden, expertise en perspectieven van de verschillende deelnemers worden samengevoegd, waardoor de kwaliteit van de dienstverlening kan verbeteren. Dit leidt tot meer deskundigheid van het personeel, een verbetering van de efficiency en een verlaging van de kosten. Samenwerking valt dan ook te omschrijven als het afstemmen van gedragingen door twee of meer zelfstandige (niet gelieerde) partijen met het oog op het genereren van meerwaarde.<sup>8</sup>

De grote vraagstukken waarmee onze samenleving geconfronteerd wordt, kan geen enkele organisatie zelfstandig oplossen.<sup>9</sup> Er is sprake van een sterke consensus dat samenwerking tussen verschillende instellingen en bedrijven van wezenlijk belang is om aan de huidige en toekomstige vragen van de economie en de arbeidsmarkt te kunnen voldoen.<sup>10</sup> Zo hebben de afspraken die zijn vastgelegd in het Klimaatakkoord van Parijs de afgelopen jaren gezorgd voor een enorme groei aan publiek-private initiatieven tussen netbeheerders en organisaties om de energietransitie te versnellen.<sup>11</sup> Daarnaast heeft in veel sectoren ketensamenwerking de afgelopen jaren een grote vlucht genomen. Dit betreft structurele (projectoverstijgende) samenwerking tussen verschillende partijen die actief zijn in eenzelfde keten. Een voorbeeld hiervan is samenwerking tussen de grote hoeveelheid zelfstandige partijen die actief is in de geboortezorg en die elk verantwoordelijk zijn voor een 'schakel' in deze keten (o.a. gynaecologen, verloskundigen en kraamzorg). Het doel hiervan is om de zorg naadloos op elkaar aan te laten sluiten en de kwaliteit van de zorg te verbeteren.<sup>12</sup>

In kwantitatieve zin bestaat geen allesomvattend overzicht van het aantal samenwerkingsverbanden waarbij één of meer non-profitorganisaties is betrokken. Dit valt mijns inziens te verklaren door het pluriforme karakter van deze groep.<sup>13</sup> Wel is uit onderzoek over het jaar 2022 bekend dat er 1.248 regionale samenwerkingsverbanden zijn, waarbij ten minste één overheidsorganisatie is betrokken. Dit aantal is met 17% gestegen ten opzichte van 2017. Bij 94% van deze samenwerkingsverbanden is ten minste één gemeente betrokken. Provincies, waterschappen en het Rijk zijn deelnemer in respectievelijk 27%, 13% en 16% van de samenwerkingsverbanden.<sup>14</sup>

6 Zie bijv. Provan & Milward 2001 en Karré & In 't Veld 2007, p. 197.

7 Hilhorst, Oorthuizen & Termeer 2007, p. 277.

8 Vgl. Van Doesum 2009, p. 45.

9 Kaats & Opheij 2012, p. 17.

10 Zie Auditrapportage 2014 en Wolting 2006, p. 13.

11 Tjeenk Willink & Sixma 2023.

12 Van Kempen 2022.

13 Zie hierover nader par. 1.6.3.

14 Staat van het Bestuur 2022, p. 81. Het aantal samenwerkingsverbanden vertegenwoordigt zowel de regio-indelingen die vanuit het Rijk zijn gemaakt, als de meer informele samenwerkingsverbanden. Zie ook [www.regioatlas.nl](http://www.regioatlas.nl) (geraadpleegd op 15 juni 2024).

## 1.2 Beknopte geschiedenis van samenwerking in Nederland

De wortels van samenwerking gaan tot ver in onze geschiedenis terug. Reeds in de oudheid werden afspraken gemaakt tussen partijen over de aanleg van aquaducten, wegen en badhuizen.<sup>15</sup> In de Middeleeuwen en de Gouden Eeuw namen vooral kerken en de welgestelde burgerij een vooraanstaande positie in voor wat betreft de gezamenlijke hulpverlening aan armen, zieken, zwervers, ouderen, weduwen en wezen.<sup>16</sup> Armeenzorg (moderne *charitas*) was eeuwenlang de belangrijkste filantropische activiteit van particulieren en van kerken.<sup>17</sup> De rol van de overheid was beperkt. Tijdens de opbouw van de verzorgingsstaat in de twintigste eeuw ging de overheid zich echter meer bemoeien met de financiering van algemene voorzieningen.<sup>18</sup> Dit betekende echter niet dat de rol van het particulier initiatief was uitgespeeld. In veel sectoren bleef sprake van een constructieve samenwerking tussen overheid en andere organisaties. Een voorbeeld van een dergelijke langdurige samenwerking kwam tot stand met de invoering van de Woningwet in 1901.<sup>19</sup> De overheid kende voorschotten en jaarlijkse bijdragen toe aan particuliere woningcorporaties voor het bouwen van woningen die aan bepaalde kwaliteitseisen voldeden.<sup>20</sup> Ook in andere sectoren, zoals het onderwijs en zorg, hebben publieke en private actoren gezamenlijk bijgedragen aan een verdergaande professionalisering.<sup>21</sup>

Deze lange traditie heeft via de verzuilde groei van de verzorgingsstaat geleid tot ons spreekwoordelijke poldermodel en intensieve publiek-private samenwerking (afgekort: PPS). Het vroegste voorbeeld in onze geschiedenis van PPS kan hoogstwaarschijnlijk worden gevonden bij de oprichting van De Verenigde Oost-Indische Compagnie (VOC) in 1602. De onderlinge verhouding tussen publiek en privaat uitte zich onder meer in het aandelenbelang dat de stad Amsterdam in de VOC bezat alsmede de intensieve betrokkenheid van de VOC bij de inrichting van de stad.<sup>22</sup>

Als gevolg van de betrokkenheid die de overheid is blijven houden in financieel opzicht en anderszins qua controle en regulering, wordt ook wel gesproken over een 'verstatelijking van het maatschappelijk middenveld'.<sup>23</sup>

15 Wolting 2006, p. 13

16 Schuyt 2012, p. 13.

17 Zie hierover o.a. Van Leeuwen 2007, p. 17-18.

18 Schuyt 2014, p. 96.

19 Burger & Dekker 2001b, p. 78.

20 SER 2005, p. 32.

21 Door deze samenwerking is bijvoorbeeld het basisonderwijs nooit een volledige overheidssector geworden. De leerplanvorming in het basisonderwijs is in handen van vakinhoudelijke organisaties zoals de Vereniging voor Openbaar Onderwijs, de Nederlandse Montessori Vereniging en de Nederlandse Dalton Vereniging; SER 2005, p. 33. Volledige nationalisering van de gezondheidszorg is voorkomen door onder andere de sterke positie van particuliere zorgverzekeraars en geprofessionaliseerde beroepsorganisaties; SER 2005, p. 35.

22 Raaijmakers 1987, p. 3-4. De geschiedenis en het belang van PPS in Nederland wordt beeldend beschreven door Van den Boor 1991, p. 23-39.

23 Zie o.a. S.A. Stevens 2011, p. 39 en Jak 2014, p. 22.



### 1.3 Samenwerkingsverbanden en fiscaliteit

Uit de geschiedenis blijkt reeds dat samenwerking zich in allerlei gedaanten kan voordoen. De motieven om samen te gaan werken zijn divers en lopen uiteen van strategische (zoals het gezamenlijk opzetten van een opleidingscentrum om kennis te bundelen) tot operationele aard (zoals vermindering van kosten via creatie van *shared service* centra).<sup>24</sup> Ook komt het voor dat samenwerking wordt gestimuleerd door een wettelijke regeling, bijvoorbeeld via subsidies<sup>25</sup> of fiscale faciliteiten.<sup>26</sup> Voordat een samenwerking daadwerkelijk tot stand komt, hebben de beoogde deelnemers in de meeste gevallen reeds een coöperatief proces met elkaar doorlopen. Hierbij spelen zaken een rol als het verkennen van de motieven van de samenwerking en het formuleren van een gezamenlijke ambitie, het selecteren van de juiste samenwerkingspartner(s) en het opstellen van een *business case* en het bepalen van de grondvorm van de samenwerking.<sup>27</sup>

Nadat partijen de eerste fase succesvol hebben doorlopen en geconcludeerd hebben dat samenwerking tot meerwaarde leidt, wordt een meer formeel terrein betreden. Hierbij komt het aan op het verdelen en vastleggen van de onderlinge taken, inbreng, verplichtingen en aansprakelijkheden. Daarnaast dient een geschikte juridische vorm voor de samenwerking te worden bepaald. In dit onderzoek hanteer ik drie juridische grondvormen van hoe samenwerkingen georganiseerd kunnen worden:

1. Een samenwerkingsovereenkomst: Een samenwerkingsovereenkomst is een juridische verbintenis tussen twee of meer deelnemers, waarin de voorwaarden en verwachtingen van de samenwerking worden vastgelegd. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke samenwerkingsovereenkomsten:
  - Privaatrechtelijk: de overeenkomst van opdracht (art. 7:400 BW) en de personenvennootschap (de maatschap, de VOF en de commanditaire vennootschap).
  - Publiekrechtelijk: het gemeenschappelijk orgaan, de centrumgemeente, de regeling zonder meer en de bevoegdheidsovereenkomst.
2. De deelname of participatie in een andere organisatie: het bezit van aandelen of lidmaatschapsrechten door een deelnemer in een andere organisatie, met als doel

<sup>24</sup> Zie onder meer Van Duuren 2002, p. 1.

<sup>25</sup> Zoals de centra voor innovatief vakmanschap in het mbo en de centers of expertise in het hbo, waarbij samenwerking wordt aangejaagd via het Regionaal Investeringsfonds mbo en het Platform Talent voor Technologie. Een ander voorbeeld van financiële instrumenten waarmee recente kabinetten sturen op de creatie van publiek-private samenwerkingen zijn Regio Deals en het Nationaal Groeifonds.

<sup>26</sup> Zoals de invoering van de integrale bekostiging in de medisch-specialistische zorg. Bij de totstandkoming van het samenwerkingsmodel tussen het ziekenhuis en vrijgevestigde medisch specialisten speelde met name het behoud van fiscale ondernemersfaciliteiten een rol. Zie TIAS 2016, p. 3 en het memo van de werkgroep Verberkt van de Belastingdienst van 5 oktober 2015 (te raadplegen via <https://docplayer.nl/10226204-Vragen-en-antwoorden-fiscale-aspecten-integrale-bekostiging-medisch-specialistische-zorg-2015.html>, geraadpleegd op 15 juni 2024). De gevolgen van deze wijziging voor de fiscale positie van de medisch specialist zijn uitgebreid beschreven in Essers, Moors & Stevens 2016. Anno 2024 is dit nog steeds een actueel onderwerp mede gelet op de langsepende discussie over het onderscheid zzp'ers en werknemers in de fiscaliteit.

<sup>27</sup> Ter zake van de grondvorm van de samenwerking maken Kaats en Opheij 2012, p. 231 een onderscheid tussen transactioneel samenwerken, functioneel samenwerken, verkennend samenwerken en ondernemend samenwerken.

invloed uit te oefenen op het beleid of beheer, zonder directe betrokkenheid bij de dagelijkse leiding van de organisatie. Een deelname of participatie in een andere organisatie kan zowel privaatrechtelijk als publiekrechtelijk op verschillende manieren worden vormgegeven.

3. De oprichting van een *joint venture*: een samenwerkingsvorm waarbij twee of meer deelnemers een nieuwe, juridisch zelfstandige entiteit oprichten om een specifiek doel te bereiken, waarbij ze hun middelen, kennis en financiën inbrengen, maar buiten de *joint venture* onafhankelijk blijven. Deze entiteit kan als zelfstandige rechtspersoon opereren en biedt voordelen zoals een duidelijk aanspreekpunt, beperkte aansprakelijkheid voor de deelnemers en een uniform wettelijk kader. *Joint ventures* kunnen verschillende rechtsvormen aannemen, afhankelijk van de aard van de samenwerking en de juridische positie van de deelnemers:
  - Privaatrechtelijk: BV, NV, stichting, vereniging en coöperatie.
  - Publiekrechtelijk: openbaar lichaam en bedrijfsvoeringsorganisatie.

In paragraaf 3.4 ga ik dieper in op deze grondvormen van samenwerking.

De vorm van samenwerking die non-profitorganisaties kiezen, wordt beïnvloed door een aantal factoren. Naast civielrechtelijke, financiële en organisatorische factoren spelen fiscale factoren een rol. De reden dat fiscale aspecten meespelen bij de keuze voor een bepaalde samenwerkingsvorm is dat het aangaan van een samenwerkingsverband onvermijdelijk gevolgen heeft voor de belastingheffing. Bij samenwerking worden de inrichting van de organisatie en/of de aangegane rechtshandelingen vaak anders vormgegeven dan wanneer taken zelfstandig worden uitgevoerd. Deze gewijzigde vormgeving kan verschillende fiscale gevolgen met zich meebrengen. Een voorbeeld van een mogelijk fiscale consequentie van samenwerking is het ontstaan van vennootschapsbelastingplicht omdat de *joint venture* die gekozen wordt, kwalificeert als een zelfstandig belastingplichtig lichaam op basis van art. 2 Wet Vpb 1969.

Voor de heffing van omzetbelasting geldt dat samenwerking tot cumulatie van btw kan leiden. Dit houdt verband met het feit dat non-profitorganisaties veelal in grote mate vrijgestelde prestaties verrichten voor de btw. Cumulatie van belasting kan optreden als het samenwerkingsverband of de deelnemers prestaties verrichten die op zichzelf niet onder een vrijstelling vallen. De btw die drukt op deze prestaties kan dan niet of slechts gedeeltelijk worden verrekend door het samenwerkingsverband of de deelnemers. Een voorbeeld hiervan is het ter beschikking stellen van personeel aan een samenwerkingsverband dat kwalificeert als zelfstandig rechtssubject. Als hoofdregel is deze terbeschikkingstelling belast met 21% btw. Als het samenwerkingsverband uitsluitend btw-vrijgestelde activiteiten gaat verrichten, leidt de verschuldigdheid van btw over de detachering tot een verhoging van de kostprijs. Dit nadeel kan onder omstandigheden een belemmering vormen voor deelnemers om een samenwerking aan te gaan. Naast btw-gevolgen kan detachering van personeel ook consequenties meebrengen voor de loonheffingen, bijvoorbeeld op het gebied van inlenersaansprakelijkheid of het ontstaan van inhoudingsplicht op grond van een (fictieve) dienstbetrekking. Wat de hiervoor beschreven fiscale gevolgen gemeen hebben is dat zij zich niet, of in beperktere mate, zouden hebben voorgedaan indien geen

samenwerking was aangegaan. In deze studie onderzoek ik of en op welke wijze de fiscale wet- en regelgeving een belemmering vormt voor samenwerking in de non-profitsector.

#### 1.4 Probleemstelling

In dit onderzoek worden de fiscale knelpunten in kaart gebracht die ontstaan op het moment dat een non-profitorganisatie samenwerkt met een of meer andere non-profitorganisaties en/of profitorganisaties. Hierbij zal ik onderzoeken of er voldoende rechtvaardiging bestaat om oplossingen in te voeren voor de geconstateerde fiscale problemen.

In dit onderzoek focus ik op de vraag in hoeverre het aangaan, uitvoeren of beëindigen van een samenwerkingsverband van non-profitorganisaties leidt tot een verhoogde belastingdruk, wat mogelijk een obstakel kan vormen voor de effectiviteit van dergelijke verbanden. Daarbij is voor een kwalitatieve onderzoeksbenadering gekozen hetgeen betekent dat ik in kaart breng welke verschillen in fiscale behandeling ontstaan bij samenwerking door non-profitorganisaties. Ik zal dus niet onderzoeken of de waargenomen fiscale nadelen een doorslaggevende factor vormen bij het aangaan, uitvoeren of verbreken van samenwerkingen, aangezien mijn onderzoek zich niet baseert op kwantitatieve data-analyse.

Ik zal de fiscale gevolgen van samenwerkingsverbanden van non-profitorganisaties in kaart brengen door een vergelijking te maken op verschillende niveaus. Het centrale niveau van vergelijking, dat als rode draad door alle inhoudelijke hoofdstukken loopt, betreft de beoordeling in hoeverre het aangaan, uitvoeren of verbreken van een samenwerking tot een andere fiscale behandeling leidt ten opzichte van de situatie waarin een non-profitorganisatie de betreffende activiteiten zelfstandig zou verrichten.

Binnen de categorie 'samenwerking' vindt vervolgens een detailbeoordeling plaats op twee subniveaus:

- **Samenwerking tussen uitsluitend non-profitorganisaties versus samenwerking tussen uitsluitend profitorganisaties:** in hoeverre leidt het aangaan, uitvoeren of verbreken van een samenwerkingsverband waarbij uitsluitend non-profitorganisaties zijn betrokken tot een afwijkende fiscale behandeling ten opzichte van een samenwerkingsverband waarbij uitsluitend profitorganisaties zijn betrokken?
- **Samenwerkingen tussen non-profitorganisaties van dezelfde aard in vergelijking met samenwerkingen tussen non-profitorganisaties van verschillende aard:** in hoeverre zijn er verschillen waar te nemen tussen samenwerkingsverbanden afhankelijk van het type non-profitorganisatie dat betrokken is als deelnemer of het soort activiteiten dat via de samenwerking wordt verricht? Bijvoorbeeld een samenwerking tussen uitsluitend academische ziekenhuizen in tegenstelling tot een samenwerkingsverband dat zowel academische ziekenhuizen als een onderwijsinstelling omvat.

Deze indeling is aangebracht om binnen een zo breed mogelijk spectrum in kaart te brengen of samenwerkingen in de non-profitsector tot (andere) fiscale gevolgen leiden en om na te gaan of daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

De vergelijking onder het eerste subniveau is bedoeld om inzicht te bieden in de unieke aspecten van samenwerkingen door non-profitorganisaties en om te begrijpen hoe fiscale wet- en regelgeving de behandeling van deze samenwerkingen kan beïnvloeden, in vergelijking met samenwerkingen waarbij alleen profitorganisaties betrokken zijn. Hoewel de doelstellingen en activiteiten van non-profitorganisaties en profitorganisaties verschillen, kunnen zij onder bepaalde omstandigheden gebruikmaken van vergelijkbare juridische structuren om samenwerkingen te vormen. Met het eerste subniveau wil ik in kaart brengen welke verschillen in fiscale behandeling deze structuren met zich meebrengen.

De vergelijking tussen non-profitorganisaties onder het tweede subniveau is aangebracht omdat de groep non-profitorganisaties in Nederland zeer uitgebreid en divers is.<sup>28</sup> Hierdoor is van belang om te beoordelen of dit leidt tot verschillen in de toegang tot bepaalde fiscale regelingen, die van invloed zijn op de fiscale positie van het samenwerkingsverband en de betrokken deelnemers.

De centrale onderzoeksvraag luidt als volgt:

*In welk opzicht worden samenwerkingsverbanden van non-profitorganisaties in de Wet Vpb 1969, Wet OB 1968 en Wet BRV verschillend behandeld in vergelijking met de situatie waarin de activiteiten zelfstandig worden uitgevoerd, met samenwerkingen door profitorganisaties en met samenwerkingen tussen non-profitorganisaties van verschillende aard en kunnen deze verschillen worden gerechtvaardigd op basis van het neutraliteitsbeginsel, de algemene uitgangspunten van de desbetreffende belastingwet en daarop gebaseerde specifieke regeling?*

De onderzoeksvraag is opgesplitst in twee deelvragen. Deze deelvragen fungeren als bouwstenen die bijdragen aan een gestructureerde en integrale beantwoording van de centrale onderzoeksvraag. De eerste deelvraag valt uiteen in twee subvragen.

- Deelvraag 1: Wat zijn naar positief recht de gevolgen voor de heffing van vennootschapsbelasting, omzetbelasting en overdrachtsbelasting van samenwerking door non-profitorganisaties en tot welke verschillen in fiscale behandeling leidt dit in vergelijking met de situatie dat de activiteiten zelfstandig worden verricht?
  - Subvraag 1a: Zijn er verschillen in fiscale behandeling tussen de situatie dat een samenwerkingsverband uitsluitend uit non-profitorganisaties bestaat en een samenwerkingsverband dat uitsluitend uit profitorganisaties bestaat?
  - Subvraag 1b: Zijn er verschillen in fiscale behandeling tussen de situatie dat een samenwerkingsverband uitsluitend uit non-profitorganisaties van dezelfde aard bestaat en een samenwerkingsverband dat uitsluitend uit non-profitorganisaties van verschillende aard bestaat?
- Deelvraag 2: Welke aanpassingen van de wet- en regelgeving zijn noodzakelijk en gewenst om de fiscale behandeling van samenwerking door non-profitorganisaties in overeenstemming te brengen met het neutraliteitsbeginsel en de algemene uitgangspunten van de desbetreffende belastingwet en de daarop gebaseerde specifieke regeling?

---

28 Zie hierover par. 1.6.3.

Uit bovenstaande formulering blijkt dat het neutraliteitsbeginsel, de algemene uitgangspunten van desbetreffende belastingwet en de daarop gebaseerde specifieke regeling in dit onderzoek de centrale toetsingscriteria vormen. Het neutraliteitsbeginsel wordt als een algemeen aanvaard rechtvaardigingsprincipe van ons belastingstelsel beschouwd. Een van de dimensies van neutraliteit is dat de keuze voor de samenwerkingsvorm en de wijze waarop de belastingplichtige of de groep waartoe deze behoort niet mag worden verstoord door belastingen. Samenwerking leidt in veel gevallen tot een andere organisatie van de werkzaamheden ten opzichte van de situatie dat de deelnemers zelfstandig hun activiteiten uitvoeren. Om fiscale neutraliteit te waarborgen dient er in beginsel geen verschil in fiscale behandeling op te treden tussen de situatie dat een non-profitorganisatie een activiteit zelfstandig verricht en de situatie waarin deze activiteit wordt uitgevoerd in een samenwerkingsverband met een andere non-profit- en/of profitorganisatie.

Neutraliteit is een relatief begrip, omdat voor elke belastingsoort een andere uitleg aan dit begrip kan worden gegeven en andere belangen en omstandigheden een rol kunnen spelen bij de beoordeling van een eventuele schending van het neutraliteitsbeginsel. Daarom is het toetsingskader verrijkt met de algemene uitgangspunten van het betreffende belastingmiddel en daarop gebaseerde fiscale regelingen en faciliteiten die een rol spelen bij samenwerkingsverbanden van non-profitorganisaties. Wat betreft de algemene uitgangspunten van de belastingwet zal elk hoofdstuk starten met een beschouwing van het karakter en de wijze van heffing, en de centrale rechtsgrondslagen. Vervolgens concludeer ik of, en zo ja, in welke mate dit tot relevante aanvullingen leidt op het neutraliteitsbeginsel als toetsingskader. Daarna zal in het hoofdstuk worden ingezoomd op de specifieke fiscale regelingen en faciliteiten, waarbij telkens de ratio van de betreffende regeling wordt toegelicht en meegewogen in het toetsingskader.

Om te illustreren hoe het toetsingskader zal worden geoperationaliseerd geef ik het volgende voorbeeld:

**Voorbeeld**

In de omzetbelasting stelt de koepelvrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel u Wet OB 1968 samenwerkingsverbanden van non-profitorganisaties in staat om bepaalde diensten aan elkaar te leveren zonder btw in rekening te brengen, mits aan specifieke voorwaarden wordt voldaan. De ratio achter de koepelvrijstelling is het bevorderen van economisch wenselijke samenwerkingen voor diensten die het samenwerkingsverband aan de deelnemers verleent.

Om een antwoord te geven op de eerste deelvraag van mijn probleemstelling zal ik onderzoeken wat de huidige reikwijdte van de koepelvrijstelling is. Hiervoor zal ik de relevante wet- en regelgeving, jurisprudentie en literatuur in kaart brengen en aangeven welk verschil in fiscale behandeling de koepelvrijstelling veroorzaakt in vergelijking met de situatie waarin de activiteiten zelfstandig worden uitgevoerd. Ook zal ik onderzoeken of verschillen waarneembaar zijn afhankelijk van de samenstelling van de deelnemers aan het samenwerkingsverband.