

AB 2014/294: Fiscale stimuleringsmaatregel, Europese subsidie, beperking subsidiabele loonkosten.

Instantie:	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Datum:	2013-12-11
Magistraten:	Mrs. D.A.C. Slump, C.H.M. van Altena, C.M. Wissels
Zaaknr:	201207884/1/A2
Annotator:	W. den Ouden

Wetgeving: [Art. 4:21](#) Awb

Essentie

De Wva is een fiscale stimuleringsregeling die beoogt technische innovatie te stimuleren. Mag aan een subsidieverlening de verplichting worden verbonden dat mogelijke fiscale voordelen bij voorbaat in mindering worden gebracht op op te voeren subsidiabele kosten? In welke fase van de subsidierelatie dient die vraag aan de orde te worden gesteld?

Samenvatting

Bij besluit van 4 juni 2009 heeft het college een subsidie verleend van maximaal € 160.701. In het besluit is vermeld dat aan de verlening van de subsidie de verplichtingen zijn verbonden, vastgelegd in het Toetsingskader OP-Zuid, behorende bij Operationeel programma voor Zuid-Nederland Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling 2007-2013 (hierna: het Toetsingskader OP-Zuid) zoals oorspronkelijk vastgesteld op 20 juni 2007 en laatstelijk gewijzigd op 11 juni 2009. In paragraaf 6.2 'Toelichting subsidiabele kosten' is onder het kopje 'Opbrengsten' vermeld dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk](#) (thans de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor volksverzekeringen; hierna: de Wbso) en/of loonkostensubsidies in mindering dienen te worden gebracht op de kosten. Dit geschiedt door de verwachte afdrachtvermindering op te nemen onder de opbrengsten en aldus in mindering te brengen op de subsidiabele uitgaven voordat de EU bijdrage wordt berekend, aldus het Toetsingskader OP-Zuid(...)

De rechtbank heeft het door Cobar daartegen ingestelde beroep niet-ontvankelijk verklaard, omdat Cobar geen procesbelang heeft bij het door haar ingestelde beroep. (...) Aangezien Cobar in het kader van de subsidieverlening geen Wbso-voordeel als kosten heeft opgevoerd, kan in deze procedure, die uitsluitend betrekking heeft op de subsidieverlening, niet worden beoordeeld of sprake is van daadwerkelijk betaalde kosten. Of een eventueel door Cobar genoten Wbso-voordeel kan worden aangemerkt als daadwerkelijk betaalde kosten kan dus pas bij de subsidievaststelling aan de orde komen, aldus de rechtbank(...)

De rechtbank heeft niet onderkend dat het geschil geen betrekking heeft op de vraag of sprake is van eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wbso](#) en/of loonkostensubsidies, die in mindering dienen te worden gebracht op de subsidiabele kosten, maar op de vraag of de daartoe strekkende verplichting aan de subsidieverlening mocht worden verbonden. (...) Teneinde te voorkomen dat de subsidievoorwaarde in rechte onaantastbaar wordt en derhalve van de juistheid daarvan moet worden uitgegaan, heeft Cobar, anders dan de rechtbank heeft overwogen, belang bij beoordeling van de beroepsgrond die betrekking heeft op de rechtmatigheid van die verplichting. (...)

Cobar heeft betoogd dat het college aan de subsidieverlening ten onrechte de verplichting heeft verbonden dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen — zoals op grond van de [Wbso](#) — op de subsidiabele kosten in mindering dient te worden gebracht. Cobar voert in dit verband aan dat de Wbso-afdrachtvermindering een generieke fiscale maatregel betreft, waarvan het financieel voordeel wordt verantwoord in de winst- en verliesrekening en die

derhalve niet leidt tot een vermindering van de loonkosten als zodanig. Dit betekent dat de aldus aan de subsidieverlening verbonden verplichting een verdergaande beperking van de subsidiabele kosten betreft. Volgens Cobar was het de beheersautoriteit niet toegestaan om in de van toepassing zijnde beleidsregels — het Toetsingskader OP-Zuid — een dergelijke beperking aan te brengen in de kosten die op grond van de van toepassing zijnde Europese en nationale regelgeving subsidiabel zijn. (...)

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor volksverzekeringen (voorheen de [Wbso](#); hierna: de Wva) is een fiscale stimuleringsregeling die beoogt technische innovatie te stimuleren.

Zowel met de Wbso-afdrachtvermindering als de [Kaderverordening](#) en de Regeling EFRO wordt beoogd ondernemers te stimuleren innovatieve werkzaamheden te doen verrichten, door hen tegemoet te komen in de bruto loonkosten. Anders dan Cobar betoogt, kan gelet hierop niet anders worden geoordeeld dan dat de Wbso-afdrachtvermindering leidt tot een vermindering van de door haar gemaakte subsidiabele loonkosten. Dat het bij de Wbso-afdrachtvermindering gaat om een fiscale maatregel, waarbij het voordeel tot uiting komt op de winst- en verliesrekening, laat onverlet dat per saldo een deel van de in art. 10, eerste lid, aanhef en onder a, van de Regeling EFRO bedoelde loonkosten niet door de inhoudingsplichtige wordt gedragen. Gelet hierop bestaat geen grond voor het oordeel dat de beheersautoriteit aan de subsidieverlening niet de verplichting heeft mogen verbinden dat de Wbso-afdrachtvermindering op de subsidiabele kosten in mindering dient te worden gebracht.

Partij(en)

Uitspraak op het hoger beroep van Cobar Europe B.V., te Breda, appellante, tegen de uitspraak van de Rechtbank 's-Hertogenbosch van 2 juli 2012 in zaak nr. 09/5636 in het geding tussen:

Cobar

en

het college van gedeputeerde staten van Noord-Brabant (lees: de leden van het college van gedeputeerde staten van Noord-Brabant gezamenlijk, in hun hoedanigheid van de managementautoriteit; thans: de beheersautoriteit) van het Operationeel Programma voor Zuid-Nederland; hierna: de beheersautoriteit).

Uitspraak

Procesverloop

Bij besluit van 4 juni 2009 heeft de beheersautoriteit in het kader van het Operationeel Programma voor Zuid-Nederland (hierna: OP-Zuid) aan Cobar een subsidie verleend van maximaal € 160.701.

Bij besluit van 21 oktober 2009 heeft de beheersautoriteit het door Cobar daartegen gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

Bij uitspraak van 2 juli 2012 heeft de rechtbank het door Cobar daartegen ingestelde beroep niet-ontvankelijk verklaard. Deze uitspraak is aangehecht (niet opgenomen; *red.*).

Tegen deze uitspraak heeft Cobar hoger beroep ingesteld.

De beheersautoriteit heeft een verweerschrift ingediend.

Cobar en het college hebben nadere stukken ingediend.

De Afdeling heeft de zaak ter zitting behandeld op 26 september 2013, waar Cobar, vertegenwoordigd door mr. M.R. Broekema, werkzaam bij PNO Consultants B.V., en de beheersautoriteit, vertegenwoordigd door mr. E. Steyger, advocaat te 's-Hertogenbosch, vergezeld van mr. E. Oranje en B.J.C. de Graaff MSc, beiden werkzaam bij de provincie Noord-Brabant, zijn verschenen.

Overwegingen

1.

De aanvraag om subsidie is ingediend in het kader van OP-Zuid. Dit is een gezamenlijk subsidieprogramma van de provincies Limburg, Noord-Brabant en Zeeland samen met een aantal steden uit die provincies voor activiteiten die medegefinancierd worden uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling (hierna: het EFRO).

2.

Het EFRO is één van de structuurfondsen van de Europese Unie. Krachtens artikel 161 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, thans, na wijziging, [artikel 177](#) van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het VWEU), is de Verordening nr. 1083/2006 van de Raad van 11 juli 2006 houdende algemene bepalingen inzake het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling, het Europees Sociaal Fonds en het Cohesiefonds en tot intrekking van [Verordening nr. 1260/1999](#) (hierna: de Kaderverordening) (PB 2006 L 210) vastgesteld, waarin de hoofdlijnen van het structuurfondsenbeleid zijn neergelegd. Krachtens artikel 162 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, thans, na wijziging, [artikel 178](#) van het VWEU, is de Verordening nr. 1081/2006 van het Europees Parlement en de Raad, van 5 juli 2006 betreffende het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling en tot intrekking van Verordening nr. 1783/1999 vastgesteld (PB 2006 L 210) (hierna: de EFRO-verordening). Voorts is de Verordening nr. 1828/2006 van de Commissie van 8 december 2006 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen van Verordening nr. 1083/2006 van de Raad houdende algemene bepalingen inzake het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling, het Europees Sociaal Fonds en het Cohesiefonds, en van Verordening nr. 1080/2006 van het Europees Parlement en de Raad betreffende het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling (hierna: de Uitvoeringsverordening) (PB 2006 L 371), vastgesteld. Onder verwijzing naar deze verordeningen heeft de minister van Economische Zaken (hierna: de minister) het Besluit EFRO programmaperiode 2007-2013 (hierna: het Besluit EFRO) vastgesteld (Stb. 2007, 387).

Ingevolge artikel 2 van de EFRO-verordening levert het EFRO een bijdrage aan de financiering van bijstand ten behoeve van de versterking van de economische en sociale cohesie door het ongedaan maken van de belangrijkste regionale onevenwichtigheden via steun aan de ontwikkeling en structurele aanpassing van regionale economieën, met inbegrip van de omschakeling van industriegebieden met afnemende economische activiteit en regio's met een achterstand, alsmede via steun aan grensoverschrijdende, transnationale en interregionale samenwerking.

Ingevolge [artikel 56, eerste lid](#), van de Kaderverordening komen uitgaven in aanmerking voor een bijdrage uit de fondsen als zij daadwerkelijk zijn betaald tussen de datum van indiening van de operationele programma's bij de Commissie of 1 januari 2007, waarbij de vroegste datum bepalend is, en 31 december 2015.

Ingevolge het vierde lid worden de regels inzake de subsidiabiliteit van de uitgaven op nationaal niveau vastgesteld onder voorbehoud van de uitzonderingen die bij de specifieke verordeningen voor elk fonds zijn vastgesteld. Zij hebben betrekking op alle uitgaven die in het kader van het operationeel programma worden gedeclareerd.

Ingevolge artikel 59, eerste lid, aanhef en onder a, wijst de lidstaat voor elk programma een beheersautoriteit aan om het operationele programma te beheren.

Ingevolge artikel 60, aanhef en onder b, is de beheersautoriteit ervoor verantwoordelijk dat het operationele programma overeenkomstig het beginsel van goed financieel beheer wordt beheerd en uitgevoerd en moet zij met name verifiëren of de medegefinancierde producten en diensten zijn geleverd en of de voor de concrete acties door de begunstigden gedeclareerde uitgaven daadwerkelijk zijn gedaan en met de communautaire en nationale voorschriften in overeenstemming zijn.

Ingevolge [artikel 3, eerste lid](#), van de Kaderwet EZ-subsidies kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur of bij regeling van de minister de activiteiten waarvoor subsidie kan worden verstrekt nader worden bepaald alsmede andere criteria voor die verstrekking worden vastgesteld.

Krachtens [artikel 3, eerste lid](#), van de Kaderwet EZ-subsidies heeft de minister het Besluit EFRO programmaperiode

2007-2013 (Stb. 2007, 387; hierna: het Besluit EFRO) vastgesteld.

Ingevolge artikel 2 van het Besluit EFRO worden bij regeling van de minister regels gesteld voor subsidie die bij wijze van cofinanciering dan wel ten laste van het EFRO kan worden verleend aan degene die een project tot stand brengt dat past in een door de minister aangewezen Europees programma.

Ingevolge artikel 3, eerste lid, wijst de minister bij ministeriële regeling de Europese programma's aan en regelt de vaststelling van subsidieplafonds en deelplafonds.

Ingevolge het tweede lid kan de minister regels vaststellen met betrekking tot:

- a. degene aan wie subsidie kan worden verstrekt;
- b. het bedrag van de subsidie dan wel de wijze waarop dit bedrag wordt bepaald;
- c. de financiering van het project, en de wijze waarop deze tot stand komt;
- d. de criteria om voor subsidie in aanmerking te komen;
- e. de aanvraag van subsidie en de besluitvorming daarover;
- f. de voorwaarden waaronder de subsidie wordt verleend;
- g. de verplichting van de subsidieontvanger;
- h. de vaststelling van de subsidie;
- i. de betaling van de subsidie en het verlenen van voorschotten.

Ingevolge artikel 4, tweede lid, zijn de krachtens artikel 3, tweede lid, ten aanzien van cofinanciering vastgestelde regels tevens de regels inzake de subsidiabiliteit van de uitgaven die in aanmerking komen voor steun uit de fondsen, bedoeld in [artikel 56, vierde lid](#), van de Kaderverordening.

Ingevolge artikel 1, aanhef en onder b, van de Regeling EFRO doelstelling 2 programmaperiode 2007-2013 (hierna: de Regeling EFRO) wordt als Europees Programma, bedoeld in artikel 3, eerste lid, en artikel 4, van het Besluit EFRO, aangewezen het Operationeel Programma voor Zuid-Nederland (beschikingsnummer C(2007)2604), op 27 juli 2007 goedgekeurd door de Europese Commissie.

Ingevolge artikel 2, eerste lid, wordt de bevoegdheid tot het nemen van besluiten op grond van deze regeling gedelegeerd aan de managementautoriteit (lees: de beheersautoriteit) van het desbetreffende programma, genoemd in artikel 1.

Ingevolge het tweede lid kan de managementautoriteit (lees: de beheersautoriteit) van het programma, genoemd in artikel 1, op aanvraag subsidie verlenen aan degene die een project tot stand brengt dat past in dat programma.

Ingevolge artikel 6, eerste lid, aanhef en onder a, beslist de managementautoriteit (lees: de beheersautoriteit) afwijzend op een aanvraag indien de aanvraag niet voldoet aan de [Kaderverordening](#), de EFRO-verordening, de Uitvoeringsverordening, het Besluit EFRO of deze regeling.

Ingevolge het tweede lid, maakt de managementautoriteit (lees: de beheersautoriteit) in aanvulling op het eerste lid de criteria, bedoeld in [artikel 65](#), onder a, van de Kaderverordening, als beleidsregel voor de toekenning van subsidie op grond van deze regeling bekend met inachtneming van [artikel 3:42](#), van de Algemene wet bestuursrecht.

Ingevolge artikel 10, eerste lid, worden als projectkosten uitsluitend de volgende rechtstreeks aan het project toe te rekenen kosten in aanmerking genomen:

- a. de volgende door de subsidieontvanger gemaakte en betaalde kosten:
 - 1°. Het aantal door direct bij het project betrokken personeel gemaakte uren, vermenigvuldigd met het in het tweede lid bedoelde integrale uurtarief dat de subsidieontvanger hanteert voor dat personeel, dan wel de

loonkosten en de algemene indirecte kosten bedoeld in het derde lid;

2° (...).

Ingevolge het tweede lid berekent de subsidieontvanger het integrale uurtarief op basis van een bij de subsidieontvanger gebruikelijke en controleerbare methodiek, die is gebaseerd op bedrijfseconomisch en maatschappelijk aanvaardbare grondslagen. Het integrale uurtarief is samengesteld uit de directe personeelskosten en de indirecte kosten. Het integrale uurtarief betreft uitsluitend de kosten uit de gewone bedrijfsvoering en bevat geen winstoverslag.

Ingevolge het derde lid worden, indien de subsidieontvanger geen integraal uurtarief hanteert, de volgende kosten in aanmerking genomen:

- a. loonkosten van het bij de uitvoering van het project direct betrokken personeel, berekend op basis van het brutoloon volgens de loonstaat van de betrokken medewerkers, verhoogd met de wettelijke dan wel op grond van een collectieve arbeidsovereenkomst verschuldigde opslagen voor sociale lasten, met dien verstande dat wordt uitgegaan van 1650 productieve uren per jaar uitgaande van een voltijds dienstverband.
- b. algemene indirecte kosten (overhead) die gerelateerd zijn aan de loonkosten, of op basis van de werkelijke kosten van de uitgevoerde actie waarbij vooraf een goedgekeurde berekeningswijze bij de subsidieaanvraag wordt overgelegd.

Ingevolge het zesde lid wordt, indien ter zake van de projectkosten of een deel daarvan reeds door een ander bestuursorgaan of de Europese commissie subsidie is verstrekt, slechts een zodanig bedrag aan subsidie verstrekt, dat het totale bedrag aan subsidies niet meer bedraagt dan de totale waarde van projectkosten die voor deze subsidie in aanmerking komen.

Ingevolge artikel 3, eerste lid, van de OP-Zuid Innovatieregeling 2007-2013 (OPZ-IR) (hierna: de OPZ-IR) worden als subsidiabele kosten uitsluitend in aanmerking genomen de kosten vallende onder de volgende benoemde kostensoorten, conform definitie en toelichting op dit punt in hoofdstuk 6 van het toetsingskader OP-Zuid.

- interne loonkosten;
- kosten voor promotie en publiciteit (voor zover niet betrekking op commerciële vermarkting of promotie van een product);
- kosten aanschaf machines, apparatuur en productiemiddelen;
- kosten gebruik machines, apparatuur en productiemiddelen;
- kosten van verbruikte materialen en hulpmiddelen;
- kosten voor financiële transacties, diensten, patenten en bankkosten;
- reis- en verblijfkosten;
- andere aan derden verschuldigde kosten;
- overhead (opslag indirecte kosten).

Ingevolge het tweede lid geldt voor alle kosten dat deze daadwerkelijk en aantoonbaar moeten zijn betaald binnen de looptijd van het project, oftewel na de startdatum en uiterlijk op de einddatum. Alle prestaties moeten zijn verricht binnen de subsidiabele projectperiode

Ingevolge het derde lid worden de kosten in aanmerking genomen met uitsluiting van verrekenbare en/of compensabele omzetbelasting.

Ingevolge het vierde lid kan voor dezelfde in aanmerking komende kosten, slechts éénmaal subsidie worden verkregen.

3.

Cobar heeft bij formulier, ondertekend op 3 april 2009, in het kader van het subsidieprogramma OP-Zuid een aanvraag om een subsidie voor het project "Milieuvriendelijke Lood- en Zilverrijke Soldeerproducten op basis van SN100C legering" (hierna: het project) ingediend. De totale projectkosten zijn in de aanvraag begroot op € 459.148. De subsidie is aangevraagd voor 35% van deze kosten.

Bij besluit van 4 juni 2009 heeft het college een subsidie verleend van maximaal € 160.701. In het besluit is vermeld dat aan de verlening van de subsidie de verplichtingen zijn verbonden, vastgelegd in het Toetsingskader OP-Zuid, behorende bij Operationeel programma voor Zuid-Nederland Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling 2007-2013 (hierna: het Toetsingskader OP-Zuid) zoals oorspronkelijk vastgesteld op 20 juni 2007 en laatstelijk gewijzigd op 11 juni 2009. In paragraaf 6.2 'Toelichting subsidiabele kosten' is onder het kopje 'Opbrengsten' vermeld dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk](#) (thans de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor volksverzekeringen; hierna: de Wbso) en/of loonkostensubsidies in mindering dienen te worden gebracht op de kosten. Dit geschiedt door de verwachte afdrachtvermindering op te nemen onder de opbrengsten en aldus in mindering te brengen op de subsidiabele uitgaven voordat de EU bijdrage wordt berekend, aldus het Toetsingskader OP-Zuid.

Bij besluit van 21 oktober 2009 heeft het college het door Cobar daartegen gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

De rechtbank heeft het door Cobar daartegen ingestelde beroep niet-ontvankelijk verklaard, omdat Cobar geen procesbelang heeft bij het door haar ingestelde beroep. Zij heeft daarbij in aanmerking genomen dat de bevoegdheid om subsidie te verlenen is gebaseerd op de [Kaderverordening](#). De nationale wetgever, noch de ter zake bevoegde managementautoriteit mag regels dan wel voorwaarden stellen die met de Kaderverordening in strijd zijn, zodat gelet op [artikel 56](#) van de Kaderverordening, de voorwaarde dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wbso](#) en/of loonkostensubsidies in mindering dienen te worden gebracht op de kosten, niet anders kan worden uitgelegd, dan dat alleen kosten die daadwerkelijk zijn betaald voor subsidiëring in aanmerking komen. Naar het oordeel van de rechtbank vloeit deze voorwaarde rechtstreeks voort uit de Kaderverordening. Aangezien Cobar in het kader van de subsidieverlening geen Wbso-voordeel als kosten heeft opgevoerd, kan in deze procedure, die uitsluitend betrekking heeft op de subsidieverlening, niet worden beoordeeld of sprake is van daadwerkelijk betaalde kosten. Of een eventueel door Cobar genoten Wbso-voordeel kan worden aangemerkt als daadwerkelijk betaalde kosten kan dus pas bij de subsidievaststelling aan de orde komen, aldus de rechtbank.

4.

Cobar betoogt dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat zij geen procesbelang heeft bij het door haar ingestelde beroep, omdat de vraag of een eventueel door haar genoten Wbso-voordeel kan worden aangemerkt als daadwerkelijk betaalde kosten pas bij de subsidievaststelling aan de orde kan komen.

4.1.

De rechtbank heeft niet onderkend dat het geschil geen betrekking heeft op de vraag of sprake is van eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wbso](#) en/of loonkostensubsidies, die in mindering dienen te worden gebracht op de subsidiabele kosten, maar op de vraag of de daartoe strekkende verplichting aan de subsidieverlening mocht worden verbonden. Dat het, naar de rechtbank heeft overwogen, gaat om een verplichting die rechtstreeks voortvloeit uit de Kaderverordening doet er niet aan af dat de rechtmatigheid van die verplichting aan de orde kan worden gesteld in een procedure over de subsidieverlening voor de nationale rechter. Teneinde te voorkomen dat de subsidievoorwaarde in rechte onaantastbaar wordt en derhalve van de juistheid daarvan moet worden uitgegaan, heeft Cobar, anders dan de rechtbank heeft overwogen, belang bij beoordeling van de beroepsgrond die betrekking heeft op de rechtmatigheid van die verplichting.

4.2.

Het betoog slaagt.

5.

Gelet op het vorenstaande behoeft hetgeen voor het overige is aangevoerd in hoger beroep geen bespreking en zal de Afdeling de bij de rechtbank aangevoerde beroepsgrond beoordelen, waaraan de rechtbank niet is toegekomen.

6.

Cobar heeft betoogd dat het college aan de subsidieverlening ten onrechte de verplichting heeft verbonden dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen — zoals op grond van de [Wbso](#) — op de subsidiabele kosten in mindering dient te worden gebracht. Cobar voert in dit verband aan dat de Wbso-afdrachtvermindering een generieke fiscale maatregel betreft, waarvan het financieel voordeel wordt verantwoord in de winst- en verliesrekening en die derhalve niet leidt tot een vermindering van de loonkosten als zodanig. Dit betekent dat de aldus aan de subsidieverlening verbonden verplichting een verdergaande beperking van de subsidiabele kosten betreft. Volgens Cobar was het de beheersautoriteit niet toegestaan om in de van toepassing zijnde beleidsregels — het Toetsingskader OP-Zuid — een dergelijke beperking aan te brengen in de kosten die op grond van de van toepassing zijnde Europese en nationale regelgeving subsidiabel zijn.

6.1.

Ingevolge [artikel 56, vierde lid](#), van de Kaderverordening worden de regels inzake de subsidiabiliteit van de uitgaven op nationaal niveau vastgesteld behoudens de uitzonderingen die bij de specifieke verordeningen voor elk fonds zijn vastgesteld. In de EFRO-verordening zijn geen bepalingen met betrekking tot de subsidiabiliteit van projectkosten opgenomen. Dit betekent dat het de lidstaat vrij staat om binnen de kaders van het door de Europese Commissie goedgekeurde operationeel programma zelf te bepalen welke projectkosten voor subsidiëring in aanmerking komen.

Ingevolge artikel 3, tweede lid, gelezen in verbinding met artikel 4, tweede lid, van het Besluit EFRO kan de minister regels vaststellen inzake de subsidiabiliteit van de uitgaven die in aanmerking komen voor steun uit de fondsen, bedoeld in [artikel 56, vierde lid](#), van de Kaderverordening. Deze regels heeft de minister vastgesteld in de Regeling EFRO. Ingevolge artikel 10, eerste lid, aanhef en onder a, sub 1^o, komt het aantal door direct bij het project betrokken personeel gemaakte uren, vermenigvuldigd met het in het tweede lid bedoelde integrale uurtarief dat de subsidieontvanger hanteert voor dat personeel, dan wel de loonkosten en de algemene indirecte kosten bedoeld in het derde lid als rechtstreeks aan het project toe te rekenen kosten voor subsidiëring in aanmerking. In het tweede lid is bepaald hoe het integrale uurtarief is berekend, waarbij is bepaald dat het integrale uurtarief is samengesteld uit de directe personeelskosten en de indirecte kosten. In het derde lid staat welke loonkosten in aanmerking worden genomen wanneer geen integraal uurtarief wordt gehanteerd. Daarbij is bepaald dat loonkosten van het bij de uitvoering van het project direct betrokken personeel, worden berekend op basis van het brutoloon volgens de loonstaat van de betrokken medewerkers, verhoogd met de wettelijke dan wel op grond van een collectieve arbeidsovereenkomst verschuldigde opslagen voor sociale lasten. In de toelichting op artikel 10 van de Regeling EFRO is vermeld dat de werkelijke loonkosten gebaseerd op bruto jaarsalaris inclusief sociale en werkgeverlasten doch exclusief winstopslagen als subsidiabel zijn te beschouwen. Uit het vorenstaande volgt dat op grond van de op de subsidieverlening van toepassing zijnde Europese en nationale regelgeving de in het kader van het project gemaakte bruto loonkosten voor bekostiging uit het EFRO in aanmerking komen.

6.2.

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor volksverzekeringen (voorheen de [Wbso](#); hierna: de Wva) is een fiscale stimuleringsregeling die beoogt technische innovatie te stimuleren. Ingevolge artikel 3, eerste lid, aanhef en onder h, kan de inhoudingsplichtige de over een tijdvak af te dragen loonbelasting, dan wel af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verminderen, doch niet verder dan tot nihil, met de afdrachtvermindering voor spur- en ontwikkelingswerk (de zogeheten S&O-afdrachtvermindering; voorheen Wbso-afdrachtvermindering geheten). Ingevolge het tweede lid, komt de S&O-afdrachtvermindering in mindering op de af te dragen loonbelasting. In de toelichting op [artikel 3](#) van de Wva is vermeld dat de inhoudingsplichtige voor elke werknemer die voldoet aan de voorwaarden de desbetreffende vermindering mag toepassen op het gezamenlijke bedrag van de ingehouden loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Mede om redenen van praktische uitvoerbaarheid worden de verminderingen niet per individuele werknemer toegepast, maar komt het totale bedrag van de verminderingen in aftrek op het totale bedrag van de over de lonen van alle werknemers af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Hierdoor is het mogelijk de verminderingen ook geldend te maken indien in een individueel geval

de vermindering meer bedraagt dan de af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Ten einde te voorkomen dat de vermindering zou leiden tot een door de fiscus uit te betalen bedrag, is in de aanhef van het eerste lid van artikel 3 bepaald dat het per saldo af te dragen bedrag aan loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen niet negatief kan worden, aldus de toelichting.

6.3.

Zowel met de Wbso-afdrachtvermindering als de [Kaderverordening](#) en de Regeling EFRO wordt beoogd ondernemers te stimuleren innovatieve werkzaamheden te doen verrichten, door hen tegemoet te komen in de bruto loonkosten. Anders dan Cobar betoogt, kan gelet hierop niet anders worden geoordeeld dan dat de Wbso-afdrachtvermindering leidt tot een vermindering van de door haar gemaakte subsidiabele loonkosten. Dat het bij de Wbso-afdrachtvermindering gaat om een fiscale maatregel, waarbij het voordeel tot uiting komt op de winst- en verliesrekening, laat onverlet dat per saldo een deel van de in artikel 10, eerste lid, aanhef en onder a, van de Regeling EFRO bedoelde loonkosten niet door de inhoudingsplichtige wordt gedragen. Gelet hierop bestaat geen grond voor het oordeel dat de beheersautoriteit aan de subsidieverlening niet de verplichting heeft mogen verbinden dat de Wbso-afdrachtvermindering op de subsidiabele kosten in mindering dient te worden gebracht.

6.4.

Aan het vorenstaande doet niet af, dat de Europese Commissie zich — naar door Cobar is gesteld — op het standpunt heeft gesteld dat Wbso-afdrachtvermindering niet langer in mindering dient te worden gebracht op de toegekende steun. In dit verband wordt in aanmerking genomen dat het, blijkens een brief van de Directeur Regio en Ruimtelijke Ontwikkeling van het ministerie van Economische Zaken van 17 januari 2013, niet gaat om een formeel standpunt van de Commissie maar om een informeel standpunt van het Directoraat Generaal Research & Innovation, hetgeen ter zitting bij de Afdeling is bevestigd. Voorts wordt in aanmerking genomen dat het om een standpunt gaat dat geen betrekking heeft op het EFRO, maar op een ander Kaderprogramma. Tot slot wordt in aanmerking genomen dat, blijkens de brief van 17 januari 2013, de Commissie van oordeel is dat de Wbso-afdrachtvermindering naar Unierecht weliswaar in mindering mag worden gebracht, maar dat dit niet hoeft. Aldus blijkt niet van een verplichting om de Wbso-afdrachtvermindering niet in mindering te brengen op de subsidiabele kosten en kan aan het standpunt van de Commissie derhalve niet de betekenis worden toegekend die Cobar daaraan toegekend wenst te zien.

6.5.

Het betoog faalt.

7.

Het hoger beroep is gegrond. De aangevallen uitspraak dient te worden vernietigd. Doende hetgeen de rechtbank zou behoren te doen, zal de Afdeling het beroep tegen het besluit van 21 oktober 2009 van het college alsnog ongegrond verklaren.

8.

Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State:

- I. verklaart het hoger beroep gegrond;
- II. vernietigt de uitspraak van de Rechtbank 's-Hertogenbosch van 2 juli 2012 in zaak nr. 09/5636;
- III. verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond;
- IV. verstaat dat de secretaris van de Raad van State aan de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Cobar Europe B.V. het door haar betaalde griffierecht ten bedrage van € 466 (zegge: vierhonderdzesenzestig

euro) voor de behandeling van het hoger beroep terugbetaalt.

Noot van W. den Ouden

1.

Deze op het eerste gezicht nogal technische uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak is om verschillende redenen interessant. Zij laat zien hoe gelaagd en complex de regelgeving inzake de verstrekking van Europese subsidiegelden door Nederlandse bestuursorganen kan zijn, een manifestatie van het verschijnsel 'shared management', dat uitgebreid is besproken door J.E. van den Brink in haar dissertatie 'De uitvoering van Europese subsidieregelingen in Nederland. Juridische knelpunten en uitdagingen.' (Kluwer 2012). Ook illustreert zij de complexe verhouding tussen twee andere rechtsgebieden; het vage grensgebied tussen het bestuursrechtelijke subsidierecht en het fiscale (stimulerings)recht.

2.

Om met dat laatste te beginnen: de vraag of fiscale stimuleringsmaatregelen ook subsidies (kunnen) zijn, is sinds lang onderwerp van discussie (zie bijv. al J.G. Steenbeek, De rechtsvorm van de overheidssubsidie, VAR-geschrift XLIV, Haarlem 1961, p. 96). Het Nederlandse belastingstelsel kent van oudsher vele aftrekmogelijkheden waarmee bepaalde activiteiten worden ondersteund of gestimuleerd en die (in ieder geval qua uitwerking) nauwelijks van de 'klassieke subsidie' zijn te onderscheiden. Tegelijkertijd kan worden geconstateerd dat fiscale voordelen zijn ingebed in de fiscale wetgeving. Dat wijkt op relevante punten af van het algemeen bestuursrecht en dus ook van het algemene subsidierecht van [titel 4.2](#) Awb, dat in 1998 werd ingevoerd. Om te voorkomen dat er onduidelijkheid zou ontstaan over het toepasselijk wettelijk kader, heeft de Awb-wetgever in [artikel 4:21](#) Awb, tweede lid onder a, inzake de subsidiedefinitie, een uitzondering opgenomen voor fiscale aanspraken en verplichtingen; daarop is [titel 4.2](#) Awb niet van toepassing (zie verder [Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3](#), p. 36).

3.

Een pragmatische uitzondering dus, om het toepasselijk wettelijk kader op fiscale stimuleringsmaatregelen niet complexer te maken dan noodzakelijk is. Dat dat geen overbodige luxe was blijkt uit deze uitspraak, waarin ter discussie staat of de subsidieverstrekker aan de verleningsbeschikking de verplichting mag verbinden dat (mogelijke) toekomstige afdrachtverminderingen van belastingen in mindering worden gebracht op de opgevoerde kosten van het gesubsidieerde project (wat dus zal leiden tot een lagere subsidie).

Het ging in casu om afdrachtvermindering van belasting op grond van de Wet Bevordering Speur en Ontwikkelingswerk ([Wbso](#)), de verzamelnaam voor de afdrachtvermindering voor speur en ontwikkelingswerk in de Wet vermindering afdracht loonbelastingen en premie voor de volksverzekeringen (WVA, hoofdstuk VIII S&O-afdrachtvermindering) en de aftrek speur- en ontwikkelingswerk in de Wet IB 2001. Door de loonkosten die samenhangen met speur- en ontwikkelingswerk fiscaal te verlagen, wordt het investeren in dergelijke activiteiten door ondernemers gestimuleerd. Om in aanmerking te komen voor de genoemde aftrek is een zogenaamde S&O-verklaring noodzakelijk, die ingevolge [art. 23](#) WVA door de Minister van EL&I kan worden verstrekt. Daarmee wordt door een bestuursorgaan een aanspraak op een financieel voordeel verstrekt aan de belastingplichtige met het oog op innovatieactiviteiten. De Afdeling bestuursrechtspraak formuleert het in r.o. 6.2 zo: de Wva is een fiscale stimuleringsmaatregel, die beoogt technische innovatie te stimuleren. Een materieel verschil met een subsidie in de zin van [artikel 4:21](#) Awb — de aanspraak op financiële middelen door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan een betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten — is er naar mijn smaak niet. Dat wordt bevestigd door de uitvoeringspraktijk: de Wbso wordt uitgevoerd door het voormalige Agentschap NL, tegenwoordig de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) genaamd. Deze instantie voert ook (en vooral) subsidieregelingen op rijksniveau uit. Geschillen over RVO-besluiten inzake de S&O-verklaringen vallen onder de rechtsmacht van het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Voor dat College wordt in zulke geschillen regelmatig een beroep gedaan op het subsidierecht (zie bijv CBB 13 december 2013, [ECLI:NL:CBB:2013:290](#), r.o. 5.1), maar dat is dus niet van toepassing.

4.

Fiscale stimuleringsmaatregelen vallen door de genoemde uitzonderingsbepaling in [artikel 4:21](#) Awb niet onder de reikwijdte van [titel 4.2](#) Awb, maar dat betekent niet dat dergelijke regelingen niet relevant kunnen zijn binnen

subsidierelaties. De combinatie van een fiscale stimuleringsmaatregel met een met 'klassieke' subsidie kan immers leiden tot ongewenste opeenstapeling van steunmaatregelen. Dat kan onwenselijk zijn, bijvoorbeeld vanuit staatssteunrechtelijk perspectief, maar ook vanuit de gedachte dat schaarse publieke gelden zo efficiënt mogelijk moeten worden ingezet; 'dubbele subsidiering' is dat op het eerste gezicht niet.

Dat is waarschijnlijk de reden dat het subsidieverstrekken bestuursorgaan in deze casus, het college van GS van Noord-Brabant in zijn hoedanigheid van de managementautoriteit van een subsidieprogramma medegefinancierd vanuit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling (EFRO) bij de berekening van subsidiabele kosten rekening wil houden met eventuele Wbso-voordelen. Daarom wordt in de subsidieverleningsbeschikking voor een project op het gebied van milieuvriendelijke lood- en zilvervrije soldeerproducten, gericht aan Cobar Europe B.V., gewezen op de verplichtingen die voortvloeien uit het Toetsingskader OP-Zuid. Daarin is vermeld dat eventuele afdrachtvermindering van belastingen, zoals op grond van de [Wbso](#) en loonkostensubsidies in mindering dienen te worden gebracht op de subsidiabele kosten. Tegen dit onderdeel van de verleningsbeschikking komt Cobar op: uit de toepasselijke Europese en Nederlandse subsidieregelgeving zou haars inziens blijken welke loonkosten door ontvangers als subsidiabele kosten mogen worden opgevoerd. De Wbso-afdrachtvermindering heeft daarmee naar haar smaak niets van doen: het betreft een generieke fiscale maatregel waarvan het financieel voordeel niet direct is gekoppeld is aan de projectkosten en bovendien wordt verantwoord in de winst- en verliesrekening. Er zou zodoende geen sprake zijn van een vermindering van de loonkosten als zodanig.

5.

De Rechtbank Den Bosch zag het probleem niet. Ten tijde van de subsidieverlening was nog helemaal niet duidelijk of er Wbso-voordelen zouden zijn. Of die er ooit zullen komen en hoe dat moet worden ingeschat kan bij het besluit tot subsidievaststelling aan de orde komen, aldus de rechtbank. Daarom werd Cobar wegens gebrek aan procesbelang niet-ontvankelijk verklaard.

Dat deze uitspraak zou worden vernietigd lag voor de hand; het is vaste jurisprudentie dat de rechtmatigheid van subsidieverplichtingen slechts aan de orde kunnen worden gesteld in een procedure tegen de beschikking waarin zij zijn opgenomen. Komt de subsidieontvanger daartegen niet op, dan worden de verplichtingen in rechte onaantastbaar en moet van de juistheid daarvan worden uitgegaan (vgl. op dit punt bijvoorbeeld ABRvS 21 februari 2007, ECLI:NL:RVS:2007:AZ9032, r.o. 2.2, ABRvS 4 maart 2009, [AB 2009/236](#), m.nt. Barkhuysen en Den Ouden en ABRvS 23 juni 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BM8827, [JB 2010/181](#)). Het was dus bepaald verstandig van Cobar dat zij doorprocedeerde om de gewraakte Wbso-verplichting van tafel te krijgen; had zij gewacht tot het moment van subsidievaststelling, dan had zij over de rechtmatigheid van die verplichting niet meer kunnen discussiëren.

6.

Daarna buigt de Afdeling zich over de vraag waaraan de rechtbank niet was toegekomen, namelijk of de gewraakte verplichting aan de verleningsbeschikking mocht worden verbonden. Zij stelt vast dat welke kosten als subsidiabel worden aangemerkt, gezien het EU-rechtelijk kader, vooral door de nationale regelgever moet worden vastgesteld. In de nationale regelgeving is — kort gezegd — geregeld dat de in het kader van gesubsidieerde projecten als dat van Cobar, de gemaakte bruto loonkosten voor subsidiëring in aanmerking komen. Nu ook met de Wbso-afdrachtvermindering ondernemers tegemoet worden gekomen in de bruto loonkosten, stelt de Afdeling dat de Wbso-afdrachtvermindering leidt tot een vermindering van de door Cobar gemaakte subsidiabele loonkosten. Een deel van de in de Regeling EFRO bedoelde loonkosten worden feitelijk niet door de subsidieontvanger gedragen. Op die grond mag het college van GS besluiten dat deze afdrachtvermindering van de subsidiabele kosten moet worden afgetrokken door de ontvanger. Dat het Wbso-voordeel tot uiting komt op de winst- en verliesrekening van ondernemingen vindt de Afdeling daarbij niet relevant (genoeg), zo blijkt uit r.o. 6.3.

Zo geformuleerd lijkt dat allemaal erg logisch, maar de werkelijkheid is ingewikkelder. Het Wbso-voordeel is een algemene afdrachtsvermindering, die niet gekoppeld is aan de kosten van het project waarvoor de subsidie wordt verstrekt. Zo zijn in het kader van de [Wbso](#) bijvoorbeeld niet de werkelijke loonkosten die worden gemaakt in de periode waarvoor de S&O-verklaring wordt afgegeven relevant, maar het gemiddelde uurloon van R&D-medewerkers binnen de onderneming, twee jaar vóór de aanvraag ([art. 23 lid 4](#) WVA). Of die aanvraag zal worden toegewezen en of alle S&O-uren zoals vooraf ingeschat ook daadwerkelijk zullen worden gemaakt, zodat de S&O-verklaring niet hoeft te worden

gecorrigeerd, staat natuurlijk niet bij voorbaat vast. Maar de subsidieverstrekker eist in casu wèl dat een mogelijk algemeen belastingvoordeel op (algemene) S&O-activiteiten direct in mindering wordt gebracht op de op te voeren kosten van het gesubsidieerde project. Voor een dergelijke, vergaande subsidieverplichting tot beperking van de kosten die als projectkosten mogen worden opgevoerd, verwacht men een stevige wettelijke basis, ook op basis van eerdere én latere jurisprudentie van de Afdeling (vgl. ABRvS 26 februari 2014, ECLI:NL:RVS:2014:617 (SooB)): rechtsoverweging 7 en ABRvS 14 juli 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BN1150, [AB 2011/31](#), m.nt. J.E. Van den Brink, r.o. 2.4.2). De grondslag voor de omstreden verplichting tot aftrek van het (te verwachten) Wbso-voordeel van de subsidiabele kosten is als gezegd het Toetsingskader OP-Zuid. De status van het 'toetsingskader' wordt uit de uitspraak niet duidelijk. Dat is bijzonder jammer nu Cobar BV stelt dat het gaat om beleidsregels (zie r.o. 6) en dat, bij lezing van het betreffende document dat gemakkelijk op internet is te vinden, geen vreemde stelling blijkt te zijn. Maar uit beleidsregels kunnen geen verplichtingen voor particulieren voortvloeien. En daarom laat deze uitspraak wel zien hoe ingewikkeld de relatie kan zijn tussen fiscale stimuleringsmaatregelen en subsidieregelingen, maar geeft zij weinig principiële richting, op een terrein waarop de financiële belangen groot zijn.
