

Het nieuwe besluit btw en ontwikkelingswerk beperkter dan het Unierecht?

Mr. N. Idrissi en drs. A. Tanouti¹

In deze bijdrage staat centraal het besluit van de staatssecretaris over btw en ontwikkelingswerk (hierna: het nieuwe besluit).² De vraag die in deze bijdrage wordt beantwoord is of het nieuwe besluit in strijd is met het Unierecht. Teneinde hier antwoord op te geven gaan wij allereerst in op het nieuwe besluit. Na een uiteenzetting van een uit de jurisprudentie ontwikkeld theoretisch kader over btw en subsidies, bespreken we de mogelijke strijdigheid van het besluit met het Unierecht. Ook gaan wij in op de subsidies voor ontwikkelingswerk en de kwalificatie van subsidies in dit kader voor de btw.

1. Het nieuwe besluit inzake ontwikkelingswerk

Het beleid inzake de behandeling van ontwikkelingswerk voor btw-doeleinden heeft tot 1 oktober 2015 grondslag gehad in het besluit van 5 januari 1990, nr. VB89/2161, V-N 1990, p. 243, punt 33 (hierna: het oude besluit). Op basis van dit besluit konden diensten verricht in het kader van de uitvoering van projecten in ontwikkelingslanden delen in de toepassing van het nultarief.³ In het besluit van 21 september 2015 heeft de staatssecretaris dit besluit vervangen door het besluit nr. BLKB/2015/76M. Voor het realiseren van ontwikkelingssamenwerkingsprojecten schetste het oude besluit enkel de situatie waarin het Ministerie van Buitenlandse Zaken (hierna: MinBuZa) opdrachten verstrekten aan in Nederland gevestigde ondernemers. Diensten verricht ter uitvoering van deze opdrachten vielen onder het nultarief. In het nieuwe besluit is een drietal situaties genoemd voor het realiseren van projecten door organisaties⁴ in ontwikkelingslanden.

Situatie 1

De organisatie wendt zich tot MinBuZa, waarbij de organisatie zich verbindt het geïnitieerde project te realiseren en daarbij ook de eindverantwoordelijke is. MinBuZa is hierbij niet de opdrachtgever, terwijl het hier wel enig belang bij kan hebben.

Situatie 2

Hier neemt MinBuZa zelf het initiatief en benadert het de organisatie voor het uitvoeren van specifieke projecten in ontwikkelingslanden. Hier treedt MinBuZa eveneens niet op als opdrachtgever. Niettemin kan MinBuZa fungeren als financier of subsidiegever.

Situatie 3

MinBuZa geeft de organisatie gerichte opdrachten. De relatie die hier tot stand komt is die van opdrachtgever en opdrachtnemer.

Alleen de situatie waarin MinBuZa gerichte opdrachten geeft aan een organisatie valt onder de goedkeuring in het nieuwe besluit. In deze situatie kan de opdrachtgever en ander zijn dan MinBuZa, bijvoorbeeld een ander Nederlands ministerie of organisatie.

Onderdeel 3 van het besluit bevat de goedkeuring en de geldende voorwaarden. De goedkeuring dat organisaties het nultarief toepassen op de door hen verrichte diensten aan Nederlandse ministeries of organisaties is afhankelijk gesteld van een viertal voorwaarden. (i) Er moet een directe koppeling kunnen worden gemaakt tussen de verrichte diensten en de door de organisatie uitgevoerde projecten in ontwikkelingslanden, (ii) de diensten moeten in Nederland zijn verricht, (iii) de organisatie is een btw-ondernemer en (iv) het genot van de diensten ligt uitsluitend in desbetreffende ontwikkelingslanden. Denk hierbij aan een medisch gerelateerde training of een voorlichting door een organisatie c.q. btw-ondernemer in een ontwikkelingsland aan de plaatselijke bevolking. Als een organisatie prestaties van andere ondernemers betreft bij de uitvoering van projecten in ontwikkelingslanden, vallen die prestaties in beginsel niet onder de reikwijdte van het nieuwe besluit. Uiteraard kunnen de prestaties, indien is voldaan aan de voorwaarden, vallen onder één van de vigerende btw-vrijstellingen.

2. Btw en subsidies

Een betaling vormt alleen een vergoeding voor de btw als de betaling wordt gedaan ter zake van een levering of dienst, zo blijkt uit art. 8, lid 2, Wet OB 1968. Ook subsidies kunnen worden verstrekt in het kader van een levering of dienst en kunnen daarom kwalificeren als vergoeding. Dit blijkt ook uit art. 73 Btw-richtlijn, waarin subsidies expli-

1 Beiden zijn als buitenpromovenda/buitenpromovendus verbonden aan de sectie Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

2 Besluit van 21 september 2015, nr. BLKB/2015/76M, NTFR 2015/2879, omzetbelasting en ontwikkelingswerk (uitvoering van projecten in ontwikkelingslanden), *Stcrt.* 2015, 32147.

3 Het nultarief voor de btw wil zeggen dat er geen btw is verschuldigd ter zake van de inkomsten, maar de btw op de kosten wel aftrekbaar is.

4 In dit artikel verstaan we onder organisaties: Nederlandse organisaties die werkzaam zijn op het gebied van ontwikkelingssamenwerking.

ciet genoemd worden als mogelijk onderdeel van de maatstaf van heffing. Wij gaan hier in par. 3.2. nader op in.

In de jurisprudentie zijn in de loop der jaren enkele criteria geformuleerd waaraan moet worden voldaan wil een subsidie als vergoeding voor de btw kwalificeren. In het arrest Mohr⁵ en Landboden Agrardienste⁶ geeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) een theoretisch kader voor de beoordeling of een subsidie al dan niet is aan te merken als een vergoeding voor een prestatie.

Uit deze jurisprudentie leiden wij af dat een subsidie is aan te merken als een vergoeding als is voldaan aan de volgende criteria:

1. De betaling vormt een *conditio sine qua non* voor de te verrichten prestatie. Met andere woorden: er bestaat een rechtstreeks verband tussen de betaling en de prestatie.
2. Er is sprake van verbruik. Dit wil zeggen dat een te identificeren persoon of groep van personen voordeel moet hebben van een dienst, waardoor deze als verbruikers van de prestatie kunnen worden aangemerkt.

2.1. Rechtstreeks verband

De eerste voorwaarde om een subsidie als vergoeding voor een bepaalde prestatie te kunnen aanmerken, is dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenwaarde.⁷ In de zaak *Office des Produits Wallons*⁸ geeft het HvJ aan onder welke voorwaarden hiervan sprake is. Hiervan is sprake wanneer een subsidiegever specifiek een subsidie betaalt aan de subsidieontvanger om een afgesproken goed te leveren of een dienst te verrichten.

2.2. Verbruik

Verbruik dient zich aan als tweede voorwaarde. Dat ter zake van een subsidie alleen btw is verschuldigd als verbruik optreedt, is inherent aan het btw-systeem. Uit art. 2, lid 1, Eerste Richtlijn⁹ blijkt dat de doelstelling van de btw is het belasten van consumptief verbruik door identificeerbare personen.

In het arrest Mohr geeft het HvJ aan wanneer verbruik moet worden verondersteld. Het HvJ oordeelt:

‘21. Gelijk de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie opmerkt, verwerft de Gemeenschap, door land-

bouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.’

Uit het oordeel van het HvJ volgt dat bij het optreden in het algemeen belang geen verbruik optreedt. Verder oordeelt het HvJ in het arrest Landboden Agrardienste dat irrelevant is wie de subsidieverstrekker is.¹⁰ Van belang is namelijk of de betaling die wordt gedaan een tegenprestatie vormt voor een prestatie.

De staatssecretaris heeft zich in het verleden uitgelaten over subsidies en wanneer deze al dan niet een vergoeding voor een prestatie vormen, meer in het bijzonder wanneer sprake is van verbruik.¹¹

‘6. In het kader van subsidieverstrekking is in ieder geval sprake van een prestatie van de gesubsidieerde jegens de subsidiënt indien de subsidiënt rechtstreeks is gebaat bij de handelingen/activiteiten die de gesubsidieerde door middel van de subsidie verricht.

7. Van rechtstreekse baat bij de subsidiënt is sprake indien deze de handelingen/activiteiten van de subsidiënt gebruikt, hetgeen het geval is indien de subsidiënt:

- die handelingen/activiteiten aanwendt ten behoeve van de totstandkoming, aanpassing en uitvoering van beleid of
- die handelingen feitelijk inhouden het uitvoeren van taken die de subsidiënt zelf moet verrichten.’

Opmerkelijk is dat het standpunt in het nieuwe besluit (dat wij in paragraaf 1 hebben uiteengezet) in strijd is met het beleid als hiervoor geciteerd. Deze uitlatingen van de staatssecretaris zijn naar onze mening in lijn met de hiervoor besproken jurisprudentie van het HvJ. Volgens dat beleid van de staatssecretaris is van verbruik in ieder geval sprake als een subsidieontvanger handelingen uitvoert die inhouden het uitvoeren van taken die de subsidieverlener zelf moet verrichten.

2.3. Kwalificatie prestatie tegen vergoeding bij subsidies

Bij het beoordelen of een subsidie een vergoeding vormt voor een prestatie toetst het HvJ steeds aan de voorwaarden of verbruik optreedt en of tussen de betaling en de prestatie een rechtstreeks verband aanwezig is. Als beide voorwaarden worden vervuld, geldt dat de subsidie een vergoeding vormt voor een prestatie en daarom belastbaar is. Het feit

5 HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94 (Jürgen Mohr), *BNB* 1997/32.

6 HvJ 18 december 1997, zaak C-384/95 (Landboden Agrardienste), *V-N* 1998/5.17.

7 HvJ 5 februari 1981, zaak 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarploaats AG), *BNB* 1981/232, r.o. 12.

8 HvJ 22 november 2001, zaak C-184/00 (Office des Produits Wallons), *BNB* 2002/211.

9 Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

10 R.o. 14.

11 Brief van 23 december 1993, nr. VB94/4755, *FED* 1995/375.

dat de betaling in de vorm van een subsidie is gegoten is dus irrelevant. Voor de btw geldt dat door het subsidiekader heen wordt gekeken en rekening wordt gehouden met de feitelijke situatie. Kortom, een reguliere betaling en een betaling in de vorm van een subsidie kunnen vanuit btw-perspectief identieke situaties vormen.

De staatssecretaris is van mening dat enkel als sprake is van een opdrachtnemer-opdrachtgeverrelatie (situatie 3), de goedkeuring geldt om het nultarief toe te passen. De staatssecretaris lijkt alleen in situatie 3 te onderkennen dat sprake is van een prestatie tegen vergoeding. Opmerkelijk is dat de staatssecretaris de status van ondernemer koppelt aan de opdrachtgever-opdrachtnemerrelatie, zonder de feitelijke omstandigheden in acht te nemen die meer relevant zijn voor de btw.

3. Strijdigheid met het Unierecht

3.1. Subsidies in de Btw-richtlijn

Zoals eerder vermeld vormt een betaling alleen een vergoeding voor de btw als de betaling wordt gedaan ter zake van een levering of dienst. Ook subsidies kunnen kwalificeren als vergoeding. Uit de Btw-richtlijn volgt dat subsidies niet per definitie worden uitgesloten van het zijn van een tegenprestatie. Art. 73 Btw-richtlijn luidt als volgt:

‘Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.’

Omdat subsidies expliciet worden genoemd in deze bepaling, blijkt dat subsidies wel degelijk een vergoeding voor een prestatie kunnen vormen.

3.2. Fiscale neutraliteit

Zoals wij eerder aangaven maakt het besluit duidelijk een onderscheid tussen een gerichte opdracht (situatie 3) en een subsidieverlening (situaties 1 en 2). Bestuursrechtelijk ontstaat zowel op basis van de subsidie- dan wel opdrachtverlening een aanspraak op financiële middelen indien de activiteit waarvoor de subsidie dan wel opdracht is verleend wordt uitgevoerd.¹² Hier doet zich het formeel verschil voor dat de opdrachtverlening uitmondt in een civielrechtelijke overeenkomst, terwijl de subsidieverlening bestuursrechtelijk van aard is. Het lijkt erop dat de staatssecretaris voor de goedkeuring aansluit bij de kwalificatie van betalingen

in het civiele recht en het bestuursrecht. De omzetbelasting kijkt echter door het (bestuursrechtelijk) kader van de subsidie heen en stelt fiscaalrechtelijk vast of sprake is van een prestatie tegen vergoeding.¹³ De naamgeving van de vergoeding is daarbij irrelevant. Hierbij moet aangesloten worden bij de voorwaarden waaronder een subsidie wordt verleend. Zo is het mogelijk dat de materiële verschillen tussen een opdracht en een subsidie onder meer geëlimineerd kunnen worden door een uitvoeringsplicht bij de subsidieverlening op te leggen, waardoor in materiële zin sprake kan zijn van gelijke gevallen.¹⁴

Wij vragen ons af of het uitsluiten van situaties 1 en 2 van de goedkeuring in lijn is met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Het is vaste jurisprudentie dat voor de btw soortgelijke prestaties voor de btw gelijk moeten worden behandeld.¹⁵ Het is niet ondenkbaar dat wanneer MinBuZa onder situaties 1 en 2 een subsidie verstrekt, deze alsnog kan kwalificeren als vergoeding voor een prestatie. In de praktijk kan in een dergelijk geval ook een rechtsbetrekking ontstaan tussen de subsidiegever en de subsidieontvanger, waarbij de subsidieontvanger de verplichting heeft de overeengekomen handelingen uit te voeren.¹⁶ In dit geval zijn de situaties 1 en 2 vanuit btw-perspectief gelijk aan situatie 3, in alle gevallen wordt vanuit btw-perspectief namelijk een prestatie tegen vergoeding verricht. Het anders behandelen van deze situaties is naar onze mening dan ook in strijd met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Naar onze mening moet iedere situatie op haar btw-merites worden beoordeeld.

Als de in de vorige paragraaf geformuleerde toetsingscriteria worden aangehouden, kan ook in situaties 1 en 2 aan de kwalificatie ‘prestatie tegen vergoeding’ worden toegekomen. Hiermee lijkt de staatssecretaris te kort door de bocht te gaan door op voorhand situaties 1 en 2 uit te sluiten van de goedkeuring. Deze uitsluiting is daarmee strijdig met de strekking van de Btw-richtlijn.

De staatssecretaris waagt zich bovendien in het nieuwe besluit overigens niet aan een uiteenzetting van de criteria voor wanneer een subsidie al dan niet als vergoeding voor

13 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2014.

14 A. Drahmann, ‘Is het strikte onderscheid tussen subsidie- en opdrachtverlening nog houdbaar?’, *De Gemeentestem* 2011/115.

15 Zie onder meer HvJ 23 oktober 2003, zaak C-109/02 (Commissie/Duitsland), *Jurispr.* p. I-12691, *NTRF* 2003/1857, punt 20; HvJ 26 mei 2005, zaak C-498/03 (Kingscrest Associates en Montecello), *Jurispr.* p. I-4427, *NTRF* 2005/727, punten 29 en 52 en HvJ 27 april 2006, zaken C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), *NTRF* 2006/761, *BNB* 2006/256.

16 Op grond van art. 7, lid 1 Wet OB 1968 is een rechtsbetrekking waarbij over een weer (tegen)prestaties worden uitgewisseld een randvoorwaarde voor het btw-ondernemerschap. Bij het ontvangen van een subsidie als tegenprestatie is de eventuele kwalificatie hiervan als vergoeding bepalend voor (de reikwijdte van) het btw-ondernemerschap.

12 Art. 4:21 Awb.

een prestatie kwalificeert. Wanneer een subsidie als vergoeding geldt, blijft derhalve in nevelen gehuld.

4. Subsidies voor ontwikkelingssamenwerking

Op 8 september 2000 is door 189 landen, waaronder Nederland, de Millenniumverklaring van de Verenigde Naties aangenomen. In de Millenniumverklaring is een actieplan ontwikkeld voor structurele armoedebestrijding. Nederland heeft hieraan invulling gegeven door structurele armoedebestrijding als primair doel te beschouwen in het Nederlandse ontwikkelingswerkbeleid.

Hiervoor hebben wij gezien dat Nederland zich heeft verbonden om duurzaam bezig te zijn met armoedebestrijding en hieraan invulling geeft in het Nederlandse ontwikkelingswerkbeleid. Dit brengt met zich dat wanneer Nederland een project op het gebied van ontwikkelingswerk laat uitvoeren door een organisatie in de particuliere sector, sprake is van overname van een overheidstaak omdat de overheid deze taak anders zelf zou uitvoeren. Wij zijn van mening dat de organisaties een overheidstaak overnemen en uitvoeren en bijgevolg verbruik optreedt bij de overheid c.q. subsidieverlener. Wij concluderen dus dat aan de eerste voorwaarde (de betaling vormt een *conditio sine qua non* voor de te verrichten prestatie) wordt voldaan. Of aan de tweede voorwaarde (het optreden van verbruik) wordt voldaan zal per individueel geval anders zijn. Op basis van onze praktijkervaring zijn wij van mening dat dit veelal geen probleem zal vormen. De subsidieverstrekker verstrekt een subsidie immers veelal in het kader van een specifiek project. Een rechtstreeks verband zal veelal ontbreken in de gevallen dat een exploitatiesubsidie wordt verleend.

Uit het voorgaande blijkt dat het verlenen van subsidies in het kader van ontwikkelingswerk voor de btw eenzelfde situatie is als dat de overheid een opdracht verstrekt om een ontwikkelingssamenwerkingsproject uit te voeren. In par. 3.2 van deze bijdrage hebben wij aangegeven dat op grond van het neutraliteitsbeginsel gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld. Het verschillend behandelen van subsidierelaties en het verstrekken van opdrachten is onzes inziens dan ook in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Het onderscheid dat door de staatssecretaris wordt gemaakt in het besluit btw en ontwikkelingswerk is naar onze mening dan ook in strijd met het Unierecht.

5. Conclusie

Het nieuwe besluit inzake btw en ontwikkelingswerk lijkt op het eerste gezicht een duidelijke en volledige uiteenzetting van de staatssecretaris. Met het ingenomen standpunt dat enkel de situatie waarin een opdrachtgever-opdrachtnemerrelatie aanwezig is, in aanmerking komt voor de goed-

keuring en daarmee voor het nultarief lijkt in beginsel niets mis. Dieper graven leidt tot de vaststelling dat de staatssecretaris in dit besluit te kort door de bocht gaat. Fiscaalrechtelijk kunnen subsidies, op voorwaarde dat verbruik plaatsvindt en een rechtstreeks verband aanwezig is, gelden als vergoeding voor een prestatie. Zowel het neutraliteitsbeginsel als de algemene strekking van de Btw-richtlijn verzetten zich tegen het op voorhand uitsluiten van situaties 1 en 2. Ook het beleid, uitgeschreven in een eerder en nog geldend besluit, bekrachtigt de stelling dat verleende subsidies in situaties 1 en 2 zich kunnen lenen voor de goedkeuring van de staatssecretaris. Wij vragen ons derhalve af of dit besluit wel de juiste vertaling is van het fiscaal beleid inzake ontwikkelingswerk.