

SRA-Praktijkhandreiking

Coronamaatregelen

Versie bijgewerkt tot en met
30 april 9.00 uur
(tenzij bij een paragraaf
anders is vermeld!)

SRA-Vaktechniek
Rijnzathe 14
3454 PV UTRECHT

T 030 656 60 60
F 030 656 60 66
E vaktechniek@sra.nl
W www.sra.nl

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	1
2	Laatste ontwikkelingen.....	3
2.1	Update 16 april 2020.....	3
2.2	Update 9 april 2020.....	3
3	Nog bestaande vragen en onduidelijkheden.....	5
4	Frequently Asked Questions	6
5	Tijdelijke noodmaatregel Overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW)	7
5.1	Algemeen	7
5.2	Hoofdpijnen van de regeling.....	8
5.3	Voorwaarden.....	10
5.3.1	Inspanningsverplichting om de loonsom zoveel mogelijk gelijk te houden.....	10
5.3.2	Geen ontslag aanvraag wegens bedrijfseconomische redenen	10
5.4	Periode waarvoor de regeling geldt	10
5.5	Berekenen omzetverlies.....	11
5.6	Concernbenadering.....	12
5.7	Berekening van de tegemoetkoming	18
5.7.1	Algemeen	18
5.7.2	Correctie als toch werknemers worden ontslagen of als loonsom lager is	19
5.8	Voor welke werknemers geldt de regeling	21
5.9	Geldt de regeling voor de NOW (Noodmaatregel Overbrugging voor Werkbehoud) ook voor de dga?	21
5.10	Aanvraagprocedure en uitbetaling	21
5.11	Weigering en misbruik.....	22
6	Tegemoetkoming Ondernemers Getroffen Sectoren (TOGS); noodloket	24
6.1	Algemeen	24
6.2	Alleen voor ondernemers in getroffen sectoren	24
6.3	Vestigingseis	25
6.4	Voorwaarden.....	25
6.5	Aanvraag.....	26
6.6	Vervolgprocedure.....	27
7	Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers (Tozo).....	28
7.1	Algemeen	28
7.2	Uitkering als aanvulling tot sociaal minimum	28
7.3	Lening voor bedrijfskapitaal	29
7.4	Voor welke periode geldt de inkomenssteun?	29
7.5	Voor wie?	29
7.6	Voorwaarden.....	29
7.7	Aanvraag.....	30
7.8	Controle.....	30
8	Uitstel van betaling	31
8.1	Algemeen	31
8.2	Voor wie?	31
8.3	Voor welke belasting kan bijzonder betalingsuitstel worden aangevraagd?	32
8.4	Voor welke periode?	32
8.5	Hoe wordt dit uitstel gevraagd?.....	33
8.6	Beoordeling verzoek/verlenen van uitstel	34
8.7	Deblokkeren g-rekening	35
8.8	Invorderings- en belastingrente.....	35
8.8.1	Algemeen	35
8.8.2	Relatie betalingskorting	36
8.8.3	Vergoeding invorderingsrente.....	36
8.9	Melding betalingsonmacht blijft nodig!	36
9	Inkomsten- en vennootschapsbelasting.....	37
9.1	Vrijstelling TOGS-uitkering.....	37
9.2	Verlaging van voorlopige aanslag IB/VPB 2020	38
9.3	Aanpassing diverse termijnen bij reorganisatiefaciliteiten	39

9.3.1	Geruisloze inbreng in en terugkeer uit de bv	39
9.3.2	Bedrijfsfusie, juridische fusie en splitsing	40
10	Loonheffingen	41
10.1	Toepassing fictiefloonregeling	41
10.2	Vaste reiskostenvergoeding	41
10.3	Versoepeling administratieve lasten	41
10.4	Uitstel van betaling	41
10.5	Relatie tot pensioenregeling	41
11	Beleidsmaatregelen en aandachtspunten btw	43
11.1	Zorgpersoneel, medische hulpgoederen en apparatuur	43
11.1.1	Maatregelen Europese Commissie vrijstelling van invoerrechten en btw	43
11.1.2	Uitlening van zorgpersoneel tijdelijk vrijgesteld	43
11.1.3	Verstrekking medische hulpmiddelen vrijgesteld van btw	44
11.1.4	(Nog?) geen vrijstelling voor huurvrijstelling	44
11.1.5	Verlaagd btw-tarief sportscholen	44
12	Internationaal belastingrecht	45
12.1	Thuiswerkdagen	45
12.2	Tijdelijk geen werk verrichten	45
12.3	Duitse socialezekerheidsuitkeringen	45
13	Diverse andere heffingen	47
13.1	Premiedifferentiatie WW	47
13.2	BPM	47
13.2.1	Vrijstelling kortstondig gebruik	47
13.2.2	Overgangsregeling taxi's	47
13.2.3	Taxatierapport	47
13.3	Heffing energiebelasting en/of heffing van opslag duurzame energie (bijgewerkt tot en met 16 april 2020)	47
13.3.1	(2.1) Voorschot en eindfactuur per kalendermaand	48
13.3.2	(2.2) Geen voorschot, wel factuur	49
13.3.3	(2.3) Geen voorschot, geen factuur, wel levering	49
13.3.4	(2.4) Geen voorschot, geen factuur, geen levering, wel verbruik	49
14	Aanvullende maatregelen Hoge Raad i.v.m. coronavirus; Rechtbanken en Hoven dicht.	51
15	Kinderopvang	52

1 Inleiding

Als onderdeel van het totale pakket aan maatregelen in verband met de gevolgen van de uitbraak van het coronavirus, zijn diverse fiscale en aanverwante maatregelen aangekondigd. In deze PH werken wij deze maatregelen verder uit. Gezien de snelle ontwikkelingen en grote hoeveelheden aan informatie en onze wens u zo snel mogelijk solide informatie te verstrekken, bestaat uiteraard de mogelijkheid dat nog niet alle onderdelen voldoende zijn uitgewerkt. *Indien u omissies of tekortkomingen constateert, stellen wij het zeer op prijs als u ons daarover informeert.* Ook eventuele vragen over de maatregelen kunt u mailen naar vaktechniek@sra.nl. Uw vragen worden dan niet individueel beantwoord, maar gebundeld met andere vragen en collectief beantwoord. U vindt het antwoord op uw eventuele vragen, behoudens uitzondering, dan in het document dat wij u toesturen.

Dit document is samengesteld aan de hand van kamerstukken en publicaties van de Rijksoverheid, Belastingdienst, VNG, KVK en RVO.nl. Wij zien deze als officiële bronnen met juiste informatie. Daarnaast is rekening gehouden met de antwoorden die staan vermeld op het Forum Fiscaal Dienstverleners.

Gezien de snelle ontwikkelingen melden wij dat er over deze maatregelen nog diverse vragen bestaan. Ook worden niet alle regelingen opgenomen. Dat laatste geldt bijvoorbeeld voor diverse kredietfaciliteiten en borgstellingsregelingen, zoals de leningfaciliteit via Qredits.

Dit document wordt geregeld geactualiseerd op basis van de nieuwste ontwikkelingen. De laatste actualiseringsdatum staat vermeld op het voorblad. Als u vragen heeft, kunt u die richten aan vaktechniek@sra.nl. Omwille van de snelheid, is de gebruikelijke redactionele bewerking nog niet volledig afgerond.

In paragraaf 2 noemen we diverse vragen waarop nog geen antwoord is gegeven of waarover onduidelijkheid bestaat. Als u toevoegingen heeft, horen wij dat ook graag.

Belangrijk:

1. Het kabinet kiest er bewust voor om de regelingen zo snel mogelijk en met zo min mogelijk voorwaarden toegankelijk te maken. Daarbij doet men nadrukkelijk een beroep op ondernemers en adviseurs om de regelingen zo integer mogelijk toe te passen en daar geen gebruik van te maken als het niet nodig is. Dit is niet in alle regelingen expliciet tot uitdrukking gebracht, waardoor soms twijfel bestaat of deze oproep ook geldt voor die specifieke regeling. Bijvoorbeeld bij de NOW-regeling is hierover discussie mogelijk. Ieder voor zich zal deze afweging per regeling moeten maken. SRA roept eenieder op bij adviezen aan cliënten, maar ook waar het de eigen bedrijfsvoering betreft, integer van de regelingen gebruik te maken. Ook moeten ondernemers zich realiseren dat misbruik vermoedelijk zwaar zal worden bestraft en dat verschillende regelingen aan strengere controle zullen worden onderworpen, eventueel met steekproeven. Tot slot bestaat de mogelijkheid dat bij veelvuldige onnodige gebruikmaking van de regelingen de voorwaarden achteraf worden aangescherpt.
2. Men wordt verzocht om zo snel mogelijk de juiste aangifte loonheffingen te doen, ook al is wellicht niet alle informatie beschikbaar. Het UWV heeft de daarin opgenomen informatie namelijk nodig om de Tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW) te kunnen uitvoeren. Als men niet in staat is tijdig aangifte voor de loonheffingen te doen, kan men daarvoor uitstel aanvragen bij:
Belastingdienst
Postbus 8738
4820 BA Breda
3. Als een beroep op een regeling wordt gedaan, zal zo snel mogelijk een uitkering volgen. Dit kan echter afhankelijk van de regeling tot circa vier weken duren. Bij sommige regelingen volgt de definitieve vaststelling uiterlijk een jaar na de definitieve aanvraag tot vaststelling van de subsidie.
4. Vooralsnog houdt de Belastingdienst vast aan de bestaande norm voor behoud van de zelfstandigenaftrek. Dat betekent dat de zelfstandigenaftrek kan vervallen als men door de coronacrisis minder werkt en daardoor niet aan het urencriterium voldoet. SRA vermoedt dat

deze norm zal worden versoepeld, omdat het niet voldoen aan het urencriterium ook consequenties heeft voor diverse steunmaatregelen. Dat zal niet de bedoeling zijn.

- Uit een brief van de staatssecretaris van Financiën van 16 april 2020 naar aanleiding van moties tot een onderzoek naar tijdelijke verlenging van de achterwaartse verliesverrekeningstermijn, volgt dat het kabinet verschillende fiscale opties in onderzoek heeft. Welke dat zijn en in hoeverre die kans hebben om daadwerkelijk te worden ingevoerd, is vooralsnog onduidelijk.

Momenteel is sprake van het volgende in onderstaand schema opgenomen noodpakket. Daarnaast bestaan in de uitvoerings sfeer diverse regelingen.

Noodpakket voor banen en economie

Tijdelijke financiële regelingen

 = regeling is open

Tegemoetkoming inkomsten en salarissen		
	Voor wie?	Waar aanvragen?
Noodmaatregel Overbrugging voor Werkgelegenheid (NOW)	Werkgevers met tenminste 20% omzetverlies	UWV.nl
Coulance rond schriftelijk vastleggen vast contract 	Werkgevers	Belastingdienst.nl/coronavirus
Overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers (Tozo) 	Zelfstandig ondernemers, waaronder ZZP'ers	Eigen gemeente
Tegemoetkoming Ondernemers Getroffen Sectoren COVID-19 (TOGS) 	MKB ondernemers die direct getroffen worden door overheidsmaatregelen**	rvo.nl/tegemoetkomingcorona
Uitstel belastingen		
Uitstel van belastingbetaling 	Alle ondernemers en zzp'ers	Belastingdienst.nl/coronavirus
Verlaging invorderingsrente 	Alle ondernemers en zzp'ers	Gaat automatisch
Verlaging belastingrentes	Alle ondernemers en zzp'ers	Gaat automatisch
Wijziging voorlopige aanslag 	Alle ondernemers en zzp'ers	Mijn Belastingdienst (Zakelijk)
Toerismebelasting	Bedrijven in horeca en vrijetijdbranche	Eigen gemeente
Versoepeling kredieten		
Verruiming Borgstelling MKB	ZZP en MKB*	Uw kredietverstrekker
Borgstellingskrediet Landbouw (BL) 	Agrarisch ondernemers	Uw kredietverstrekker
Garantie Ondernemingsfaciliteit (GO-regeling) 	MKB en Grootbedrijf	Uw kredietverstrekker
Qredits 	Zelfstandigen en mkb	Qredits.nl

* m.u.v. enkele sectoren, zie rvo.nl/bmkb

** mits fysieke inrichting buitenshuis en actief in geselecteerde sectoren

27 maart 2020

2 Laatste ontwikkelingen

Deze praktijkhandreiking wordt periodiek geactualiseerd aan de hand van de wijzigingen in al gepubliceerde regelingen, de verschijning van nieuwe regelingen en de aan SRA gestelde vaktechnische vragen. Ingaande versie van 9 april 2020 vermelden wij hier op welke onderdelen de belangrijkste aanpassingen zijn doorgevoerd c.q. welke nieuwe of aangepaste regelingen zijn verwerkt.

2.1 Update 30 april 2020

Ten opzichte van de voorgaande versie van 16 april zijn in het bijzonder de volgende wijzigingen doorgevoerd:

- 28 april Uitbreiding TOGS tot nevenactiviteiten met de goede sbi-code
- 24 april Aanvullende fiscale maatregelen, zoals verlaging gebruikelijk loon, versoepeling urencriterium en verhoging van de vrije ruimte in de werkkostenregeling (zie met name hoofdstukken 9 en 10) Voor zover voor deze maatregelen een wetswijziging nodig is, worden die onderdeel van het belastingpakket 2021.
- 23 april Automatisch uitstel voor indiening aangifte IB voor bepaalde belastingplichtigen (zie 9.6)
- 22 april Verruiming concernbepaling NOW onder voorwaarden (zie met name 5.6.1)
- 21 april Publicatie Staatsblad met TOZO-regeling, [Stb 2020, 118](#). In een volgende versie wordt hoofdstuk 7 gedetailleerder uitgewerkt met de diverse voorwaarden en uitgangspunten zoals die blijken uit de toelichting in Stb 2020, 118.
- 17 april Regeling vergoeding kosten kinderopvang (zie 15)

Naast de hiervoor genoemde maatregelen en aanpassingen in maatregelen, zijn diverse andere ontwikkelingen te benoemen. Bij wijze van voorbeeld noemen wij onder meer het Covid-19 [noodpakket voor landbouw, tuinbouw en visserij zoals dat op 15 april 2020 is gepubliceerd](#). Dit aanvullende pakket vloeit voort uit de constatering dat de NOW in specifieke situaties onvoldoende soelaas biedt. Specifiek voor deze drie sectoren is om die reden ca € 650 aan aanvullende maatregelen getroffen.

Wij vermelden tevens de introductie van een overbruggingskrediet gericht [op starters en scale-ups](#). Deze regeling hebben wij evenmin verwerkt.

2.2 Update 16 april 2020

Ten opzichte van de versie van 9 april 2020 zijn de volgende bewerkingen aan de orde:

- Hoofdstuk 5 over de NOW-regeling is integraal geactualiseerd en aangepast. Daarbij zijn tevens de antwoorden van 10 april 2020 op diverse Kamervragen verwerkt.
- De FAQ's zijn in dit document niet geactualiseerd. De reden is dat deze in de week van 20 april als afzonderlijk document zullen worden gepubliceerd. Alsdan vervalt de desbetreffende paragraaf in deze praktijkhandreiking.
- De brief van 14 april 2020 inzake Beleidsbesluit fiscale maatregelen coronavirus.
- De volgorde van diverse hoofdstukken is veranderd. De NOW, TOGS en Tozo zijn nu opgenomen in de hoofdstukken 5, 6 en 7. In de hoofdstukken 8 en verder zijn de fiscale maatregelen opgenomen en aan het slot diverse aanverwante onderwerpen.

2.3 Update 9 april 2020

Ten opzichte van de eerste versie zijn onder meer de volgende wijzigingen doorgevoerd:

- Verzoek uitstel is melding betalingsonmacht, maar niet voor bedrijfspensioenfondsen!
- Uitbreiding SBI-codes TOGS. Indien afwijkende SBI, redelijkheid en billijkheid door RVO
- Indien geen adres elders toch TOGS bij verklaring minimale omvang
- Sectormaatregelen TOGS voor sectoren waar het voor de hand ligt dat er een fysieke inrichting of fysieke productiemiddelen buiten de onderneming zijn. Ook daar verklaring

- Uitbreiding van NOW-regeling ten aanzien van concernbegrip en concernomzet incl. verwijzing naar andere relevante praktijkhandreiking over de jaarrekeningrechtelijke consolidatie
- Verruiming VA's (incl. directe teruggave te veel betaalde)
- Uitbreiding FAQ's

3 Nog bestaande vragen en onduidelijkheden

- In de motie Gijs van Dijk c.s. is gevraagd naar een vangnet voor flexwerkers.
- Het kabinet zoekt naar een nadere oplossing voor seizoenswerk.
- Is versnelde teruggave van omzetbelasting mogelijk?
- Er moet nog aangifte inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting 2018 worden gedaan. De uiterste datum hiervan is 1 mei 2020. Dit lukt door drukte niet. Kan de uiterste termijn collectief worden opgeschoven?
- Kan men voor meerdere klanten tegelijk een melding van betalingsonmacht doen? Ook bij vof's en een fiscale eenheid voor de OB?
- De tijdigheid van de aangifte erfbelasting komt in het gedrang. Kan standaard extra uitstel worden gegeven?
- Dient voor de toepassing van de NOW de omzet van een gebroken boekjaar te worden toegerekend aan geheel 2019 en vormt dat dan de vergelijkingsmaatstaf?

4 Frequently Asked Questions

De FAQ's zijn anders dan voorheen niet meer in deze praktijkhandreiking opgenomen. Voor de FAQ's is een afzonderlijk document gemaakt. U kunt dat [hier](#) vinden.

5 Tijdelijke noodmaatregel Overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW)

5.1 Algemeen

De NOW is bedoeld om werkgevers die te maken hebben met omzetverlies tegemoet te komen. Hierdoor kunnen werkgevers hun werknemers met een vast of flexibel contract doorbetalen. De NOW komt in plaats van de regeling voor werktijdverkorting. De regeling werktijdverkorting is dus gestopt.

De tegemoetkoming geldt als gedurende een aaneensluitende periode van drie maanden in het tijdsbestek 1 maart tot en met 31 juli sprake is van een omzetverlies van ten minste 20%. Indien voor het concern/de groep van vennootschappen met Nederlands sv-loon de omzetsdaling minder bedraagt dan 20%, bestaat in principe geen recht op een NOW-uitkering. Echter, inmiddels bestaat dan onder voorwaarden het recht om per vennootschap binnen die groep, mits voor die vennootschap de individuele omzetsdaling wel tenminste 20% bedraagt, een NOW-uitkering aan te vragen. Zie daarover 5.6.

Veelgestelde vragen over deze regeling zijn te vinden op:

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/coronavirus-covid-19/veelgestelde-vragen-per-onderwerp/financiele-regelingen/now>.

De op 31 maart 2020 gepubliceerde regeling heeft geen betrekking op Caribisch Nederland. Daarvoor is een afzonderlijke regeling gecreëerd, welke wij niet behandelen. Met de invoering van deze NOW-regeling is de reguliere Regeling Werktijdverkorting (wtv-regeling) ingetrokken. Aanvragen om werktijdverkorting van vóór 17 maart 2020, 18.45 uur die op dat moment nog niet waren afgehandeld, worden beschouwd als een aanvraag om toepassing van de NOW. In die gevallen wordt werkgevers verzocht uiterlijk 30 april aan te geven welke meetperiode van drie aaneensluitende maanden zij kiezen. Inmiddels is duidelijk geworden dat als niet uiterlijk 30 april 2020 aanvullende informatie is verstrekt bij wtv aanvragen die zijn omgezet in een NOW-aanvraag, de wtv/now-aanvraag wordt geacht niet te zijn ingediend. In die gevallen kan om die reden alsnog door de werkgever een NOW-aanvraag worden ingediend, mits uiterlijk voor 31 mei 2020: de uiterste aanvraagdatum.

Eerder verleende wtv-ontheffingen voor het verbod op werktijdverkorting blijven geldig voor een periode van zes weken, maar worden niet verlengd. De werkgever kan ervoor kiezen om in plaats van de ontheffing te blijven toepassen vanaf 1 maart 2020 een beroep te doen op de NOW. Ook is het mogelijk om een NOW-aanvraag te doen voor de periode na afloop van de wtv-vergunning. Dan is wel een anti-cumulatieregeling van toepassing.

Een aanvraag voor de NOW-regeling kon vanaf 6 april 2020 worden ingediend. Het uiterste aanvraagmoment is 31 mei 2020. De tegemoetkoming geldt voor de periode 1 maart tot en met 31 mei 2020. De NOW-subsidie neemt echter in principe de loonsom over januari 2020 als uitgangspunt. Het kabinet roept werknemers die door deze regeling in dienst blijven op om aan hun reguliere verplichtingen bij de middenstand te blijven voldoen, om op die manier te bereiken dat de economie zoveel mogelijk blijft draaien. Van een wettelijke plicht om personeel dat in januari in dienst was in dienst te houden, is geen sprake. Het streven om personeel in dienst te houden, heeft vorm gekregen doordat een lagere loonsom over maart tot en met mei 2020 ten opzichte van driemaal de loonsom over in principe januari, leidt tot een meer dan evenredige vermindering van de NOW-subsidie.

In de regeling is expliciet geen voorwaarde opgenomen over de vermogenspositie van werkgevers. In zijn algemeenheid roept het kabinet op om alleen van regelingen gebruik te maken als dat nodig is. In de Kamerbrief van 10 april 2020 betreffende de NOW is dit ook voor de NOW expliciet opgenomen. De Minister schrijft: *'In de regeling is ervoor gekozen te focussen op het belang van werkbehoud in deze periode. In zijn algemeenheid geldt dat er terughoudend moet worden omgegaan met een beroep op publieke middelen. Waar bedrijven zelf schokken kunnen opvangen, zijn zij primair zelf aan zet.'* En, eveneens in de brief van 10 april 2020: *'Ik heb dan ook eerder een moreel appel gericht aan werkgevers om alleen een beroep te doen op de NOW als dit noodzakelijk is.'* Als werkgevers desondanks toch een beroep op de NOW doen, is vooralsnog echter niet voorzien in een sanctie. Dit

staat ook expliciet in de brief van 10 april 2020: *'Tegelijkertijd is er niet voor gekozen deze voorwaarde expliciet in de regeling te stellen. Het controleren of dividenden of bonussen binnen een onderneming zijn uitgekeerd in 2020, zou de regeling minder eenvoudig maken en voor de uitvoering en controle op naleving ingewikkelder.'*

5.2 Hoofdpijnen van de regeling

- De aanvraagperiode voor de NOW-subsidie loopt van 6 april tot en met 31 mei 2020. Mogelijk wordt de regeling voor de duur van drie maanden verlengd. Wat de consequenties van de verlenging zijn en of de regeling dan inhoudelijk gelijk blijft voor de nieuwe periode van drie maanden is onduidelijk.
- De hoogte van de tegemoetkoming is afhankelijk van de mate van omzetverlies en bedraagt maximaal 90% van de loonsom over januari als sprake is van een omzetsdaling met 100%. Bij een lagere omzetsdaling dan 100% wordt de subsidie naar evenredigheid vastgesteld. De uitkering wordt verhoogd met 30% ter compensatie van pensioenlasten en sociale lasten. Loon uit vroegere dienstbetrekking telt niet mee in de grondslag voor de berekening van de subsidie. Ook kostenvergoedingen, waaronder bijvoorbeeld de 30%-vergoeding voor ingekomen of uitgezonden personeel, behoren niet tot de grondslag waarover de subsidie wordt berekend.
- De regeling geldt alleen voor verzekeringsplichtige werknemers voor hun loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. De regeling geldt zowel voor werknemers met een contract voor onbepaalde tijd als werknemers met een contract voor bepaalde tijd en zowel voor werknemers met een flexibel als een vast contract. Ook loon voor werknemers in fictieve dienstbetrekking telt mee. Ook payrollbedrijven kunnen van de regeling gebruik maken, mits zij zelf een omzetverlies van 20% of meer hebben. Het payrollbedrijf mag voor de berekening van haar eigen omzetsdaling geen rekening houden met het omzetverlies dat haar opdrachtgevers lijden.
- Indien voor het concern de omzetsdaling minder dan 20% bedraagt, kunnen individuele concernonderdelen, mits dat rechtspersonen zijn, de NOW-subsidie aanvragen.
- Er wordt alleen uitgegaan van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking over januari 2020 of, indien de loonsom over die periode niet beschikbaar is, de loonsom over november 2019. Uitkeringen die onder de duiding loon uit vroegere dienstbetrekking vallen, komen dan ook niet voor de tegemoetkoming in aanmerking.
- Als werknemers op grond van de Verordening nr. 883/2004 in Nederland niet verzekerd zijn terwijl zij hier wel wonen, kan hun loon niet tot de subsidiegrondslag worden gerekend.
- De voor de werknemersverzekeringen niet verzekerde dga valt niet onder de regeling. Omdat een koppeling is aangebracht met verzekeringsplicht, zijn behalve de dga ook andere niet verzekerde werknemers (bijvoorbeeld oudere werknemers) van de regeling uitgesloten. Dit geldt ook voor de partner van de dga die niet is verzekerd.
- Na de aanvraag wordt een voorschot uitbetaald op grond van in principe de loonsom in januari 2020. Het voorschot kan in drie termijnen worden uitgekeerd. De werkgever dient na de aanvraag van de subsidie weer om een definitieve vaststelling te vragen. Die definitieve vaststelling wordt in principe gebaseerd op de feitelijke omzetsdaling in de bij de aanvraag gekozen meetperiode en de loonsom over januari 2020, rekening houdende met de daling daarvan in de periode maart tot en met april 2020. Bij de definitieve vaststelling kan blijken dat de werkgever een bedrag bijbetaald krijgt of dient terug te betalen. Met name bij een lagere loonsom of als sprake is van ontslag om bedrijfseconomische redenen, kan bij de definitieve vaststelling blijken dat een terugbetaling aan de orde komt. In die gevallen is namelijk voorzien in een meer dan evenredige terugname van de omvang van de subsidie.
- In de periode waarover de tegemoetkoming wordt ontvangen, mogen werknemers niet om bedrijfseconomische redenen worden ontslagen. Het UWV toetst eventuele ontslagaanvragen vanaf 3 april 2020 op realiteit, met name of de mogelijkheid van de NOW-subsidie voldoende is benut. Als dat toch gebeurt, wordt de loonsom waarover de tegemoetkoming wordt berekend, verminderd. Die vermindering van de loonsom bedraagt 1,5 keer het loon van de ontslagen werknemer(s). Deze vermindering is niet aan de orde bij ontslag op staande voet. Beëindiging van contracten voor bepaalde tijd gedurende de looptijd van de regeling leidt uiteraard tot een vermindering van de relevante loonsom, maar leidt niet tot de extra korting zoals die plaatsvindt bij ontslag om bedrijfseconomische redenen.

- Indien de loonsom over de periode maart tot en met mei lager is dan driemaal de loonsom over (in principe) januari, wordt de subsidie meer dan evenredig verminderd. Dit is expliciet beoogd door de regelgever. Bij ontslag om bedrijfseconomische reden is de meer dan evenredige vermindering het grootst.
- Op de werkgever rust een inspanningsverplichting om de loonsom zoveel mogelijk gelijk te houden. Een harde eis is dit echter niet. Wel leidt een verlaging van de loonsom tot een meer dan evenredige vermindering van de subsidie. NB Een hogere loonsom in de periode maart tot en met mei leidt niet tot een hogere subsidie omdat de loonsom in januari bepalend is voor de maximale hoogte van de subsidie.
- Als een werkgever gedurende de driemaandsperiode onverhoopt in staat van surseance of faillissement komt te verkeren, zal de omzet veelal beduidend lager zijn en zal de subsidie dus enerzijds hoger worden vastgesteld. Tegelijkertijd zou een faillissement in de periode maart tot en met mei tot gevolg hebben dat de loonsom lager zou worden en dat de subsidie dus meer dan evenredig zou worden verminderd. Ten opzichte van een verstrekt voorschot zou dan per saldo een terugbetaling aan de orde kunnen zijn. Deze vordering valt dan in de faillissementsboedel.
- De werkgever verwacht ten minste 20% omzetverlies vanaf 1 maart 2020. Het gaat om het gezamenlijke omzetverlies over een door de werkgever te kiezen driemaandsperiode in het tijdsbestek maart tot en met juli 2020. De eerste dag van die driemaandsperiode dient te liggen in de maanden maart tot en met mei 2020. Ook als een andere referentieperiode wordt gekozen, wordt de NOW-tegemoetkoming uiteindelijk berekend over de loonsom over in principe januari 2020, maar met inachtneming van loonsomdalings over de periode maart tot en met mei 2020. Het is mogelijk dat werkgevers een dergelijk omzetverlies lijden maar desondanks niet in financiële of liquiditeitsproblemen komen omdat zij over ruimschoots voldoende vermogen beschikken. In dat geval is de vraag of recht bestaat op de regeling. De tekst van de regeling is over dit laatste niet duidelijk. In ieder geval is in die omstandigheden op grond van het doel van de regeling zoals geformuleerd in art. 3 een uitkering niet voor de hand liggend.
- Er bestaat onduidelijkheid over de werking van de regeling als een rechtsvormwijziging is opgetreden ten opzichte van 2019, bijvoorbeeld doordat de onderneming is ingebracht in een bv of omdat sprake is geweest van een juridische fusie of splitsing. Stel bijvoorbeeld dat een onderneming inclusief personeel per 1 februari 2020 is overgenomen. Het omzetverlies dient dan te worden bepaald door de omzet in de gekozen meetperiode in 2020 te vergelijken met de gemiddelde kwartaalomzet over 2019. Maar dient daarbij dan slechts te worden uitgegaan van de omzet over 2019 exclusief de toen al bestaande overgenomen onderneming? Of dient die dan wel in aanmerking te worden genomen ondanks het feit dat die omzet toen aan een andere natuurlijke of rechtspersoon toekwam?
- Voor ieder loonheffingsnummer dient een afzonderlijke subsidie te worden aangevraagd. Voor de bepaling van de omzetsdaling dient evenwel de omzet van de gehele onderneming of van de gehele relevante groep in aanmerking te worden genomen. Men kan derhalve niet de omzet nemen zoals die geldt voor het onderdeel waarvoor een apart loonheffingsnummer geldt. Ondernemersorganisaties vragen om aanpassing van deze methodiek, maar het is de vraag of daaraan tegemoet wordt gekomen.
- Werkgevers (of beter: opdrachtgevers) die gebruik maken van payrollbedrijven hebben potentieel een nadeel. Als de opdrachtgever de betalingen aan het payrollbedrijf namelijk contractueel moet voortzetten, dan geldt voor die betaling geen NOW-subsidie. Het personeel van het payrollbedrijf is immers niet in dienst van de opdrachtgever. Bovendien heeft het payrollbedrijf dan geen recht op de NOW-subsidie, omdat de omzet van het payrollbedrijf niet daalt als gevolg van de contractuele doorbetalingsverplichting van de opdrachtgever. Ondanks dat de opdrachtgever een omzetverlies van meer dan 20% kan hebben, bestaat dan geen recht op NOW-subsidie. Om dit te ondervangen, zouden opdrachtgevers en payrollbedrijven moeten afspreken de contractuele betalingsverplichting te verminderen. Het payrollbedrijf lijdt in dat geval wel omzetverlies en dus krijgt het recht op de NOW-subsidie. Dit vergt medewerking van beide partijen bij de payrollovereenkomst. Het UWV zal na een aanvraag een voorschot verstrekken van 80% van de verwachte tegemoetkoming. De loonsom over januari 2020 geldt als uitgangspunt voor de berekening van dit voorschot. Achteraf wordt vastgesteld wat de werkelijke daling in de omzet is geweest en ook wat de werkelijke loonsom over de periode maart tot en met mei is.

- Voor aanvragen boven een nader te bepalen omvang van de tegemoetkoming is een accountantsverklaring vereist. Werkgevers betalen het loon van de betrokken werknemers 100% door als zij gebruikmaken van de tegemoetkomingsregeling.

5.3 Voorwaarden

5.3.1 Inspanningsverplichting om de loonsom zoveel mogelijk gelijk te houden

De werkgever moet zich inspannen om de loonsom zoveel mogelijk gelijk te houden en werknemers dus door te betalen. Van een daadwerkelijke verplichting is geen sprake. Als de loonsom daalt, neemt de subsidie af. Als bijvoorbeeld het loon van werknemers met flexibele arbeidsomvang in maart tot en met mei daalt ten opzichte van januari, zal de werkgever bij definitieve vaststelling van de subsidie derhalve een bedrag moeten terugbetalen. In de praktijk is al opgemerkt dat dit tot gevolg kan hebben dat, uitgaande van de nu geldende tekst, meer subsidie dient te worden terugbetaald dan men heeft ontvangen in relatie tot bepaalde werknemers en de voor hen geldende loonsom. In een kamerbrief van 6 april is gebleken dat dit ook zo is bedoeld. Overigens behoeft nooit meer dan het ontvangen voorschot te worden terugbetaald.

Als sprake is van een arbeidsrelatie zonder loondoorbetalingsverplichting, kan de NOW-subsidie ook worden aangewend voor de betaling van de lonen van die werknemers. Het is dus niet zo dat binnen de NOW nog wordt beoordeeld of het wel noodzakelijk is om de desbetreffende werknemers in te zetten en of het terecht is dat daar loon voor wordt opgeofferd. Dit is zo vormgegeven om te bereiken dat werkgevers ook werknemers met flexibele contracten in dienst kunnen houden.

5.3.2 Geen ontslagaanvraag wegens bedrijfseconomische redenen

Uitgangspunt van de NOW is dat via deze regeling zoveel mogelijk werkgelegenheidsverlies wordt voorkomen. Om die reden wordt van de werkgever verlangd dat hij zich er bij de aanvraag van de NOW aan committeert dat hij voor zijn werknemers geen ontslag wegens bedrijfseconomische redenen zal aanvragen gedurende de periode waarover hij de tegemoetkoming ontvangt. Van de werkgever wordt dan ook verwacht dat hij in de periode van 18 maart tot en met 31 mei 2020 bij het UWV geen verzoek doet om toestemming te verkrijgen voor opzegging van een arbeidsovereenkomst wegens bedrijfseconomische redenen. De voorwaarde geldt niet voor ontslagaanvragen die bij het UWV zijn ingediend in de periode van 1 maart tot en met 17 maart.

5.4 Periode waarvoor de regeling geldt

De NOW-regeling heeft een tegemoetkoming die is gebaseerd op (in principe) de loonsom over januari 2020, rekening houdende met de loonsom over de periode maart tot en met mei 2020. Maart tot en met mei zijn in principe ook de maanden waarvoor de NOW-subsidie is beoogd. Er is evenwel nadrukkelijk de mogelijkheid om de looptijd van de regeling te verlengen. Over een eventuele verlenging wordt uiterlijk 1 juni een besluit genomen. Bij een verlenging kunnen nadere voorwaarden aan de toepassing van de regeling worden gesteld. Inmiddels gaan bijvoorbeeld stemmen op om eisen te stellen aan de duurzaamheid van de bedrijfsvoering

Door de gekozen periode en systematiek van de regeling kan onder omstandigheden te weinig rekening worden gehouden met branchespecifieke seizoensinvloeden. Inmiddels is weliswaar duidelijk geworden dat de NOW daar niet op zal worden aangepast door het kabinet, maar leden van de Tweede Kamer hebben daar middels een motie wel op aangedrongen. Los daarvan wordt voortdurend gekeken of aanvullende maatregelen nodig zijn en daar zou mogelijk ook aandacht kunnen ontstaan voor branches waarin de NOW door het seizoenspatroon onvoldoende effectief is.

5.5 Berekenen omzetverlies

Ondernemers kunnen gebruikmaken van de NOW als sprake is van omzetverlies van ten minste 20%. Als de werkgever onderdeel is van een concern, wordt dit voor het concern bepaald (zie 5.6). Om voor de NOW-subsidie in aanmerking te komen, dient het omzetverlies 20% of meer te bedragen. Er geldt een bijzondere nadere regeling als het concern niet aan die voorwaarde voldoet, maar bepaalde concernonderdelen wel. Onduidelijkheid bestaat of die regeling voor concernonderdelen ook toegankelijk is als het concern voor een driemaandsperiode in de periode maart tot en met juli wel en voor andere driemaandsperioden niet aan de 20%-voorwaarde voldoet. SRA heeft bijvoorbeeld al vragen ontvangen.

Als uitgangspunt gold dat het omzetverlies veroorzaakt moest zijn door het coronavirus, maar in de uiteindelijke regeling geldt als uitgangspunt dat alle omzetsdalingen van meer dan 20% over deze periode als buitengewone omzetsdaling kwalificeren waarvoor de NOW-subsidie kan worden aangevraagd. De werkgever hoeft derhalve niet aan te tonen dat de coronacrisis de oorzaak is.

Onder omzet wordt daarbij verstaan de netto-omzet zoals gedefinieerd in artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, gecorrigeerd voor de in de winst- en verliesrekening verantwoorde wijziging in onderhanden projecten en bepaald op basis van grondslagen en detailtoepassingen die consistent zijn met de grondslagen en detailtoepassingen zoals deze door de werkgever zijn gehanteerd in de laatste voor 1 maart 2020 vastgestelde jaarrekening, mits deze conform de wet- en regelgeving is opgesteld. Dit betekent dat omzet wordt verantwoord als de activiteiten betrekking hebben op de levering van goederen of diensten voor een specifieke klant met wie een (verkoop)contract is gesloten, inclusief onderhanden werk (lopende opdrachten). Een kleinere hoeveelheid onderhanden werk in de meetperiode is dus ook zichtbaar in de omzetsdaling. Dat betekent dat met "omzet" wordt aangesloten bij het verband tussen het activiteitsniveau binnen een onderneming en de inzet van personeel.

Voor natuurlijke personen die geen jaarrekening op basis van het jaarrekeningrecht toepassen, dient dat de omzet te worden bepaald volgens de regels die ten grondslag lagen aan de laatst vastgestelde aangifte voor de Wet inkomstenbelasting 2001, mits deze conform de wet- en regelgeving is opgesteld. Alle baten die voortkomen uit de uitvoering van normale activiteiten van een organisatie, ook als deze gewoonlijk met een andere term dan omzet worden aangeduid, vallen onder omzet in de zin van deze regeling.

Het feit dat afhankelijk van de persoon van de werkgever wordt uitgegaan van het jaarrekeningrecht dan wel de winstbepalingsregels in de inkomstenbelasting, leidt er bijvoorbeeld toe dat de omzet toch anders wordt berekend. Ten aanzien van bijvoorbeeld vouchers, waardebonnen en andere soortgelijke middelen kan het dus zo zijn dat de kwalificatie als omzet verschilt, afhankelijk van de wijze waarop een ondernemer dit regulier in zijn administratie verwerkt en de daaraan gekoppelde regelgeving. Veelal wordt de waarde van de voucher pas als omzet geboekt in de periode waarin de onderneming de prestatie heeft geleverd, ongeacht de vraag of dat in die periode heeft geleid tot ontvangst van de geldmiddelen.

De omzetsdaling van minimaal 20% moet zich voordoen over een driemaandsperiode waarvan de startdatum valt op de eerste dag van de maanden maart, april of mei 2020. De werkgever kan er derhalve voor kiezen de omzetsdaling te bepalen door uit te gaan van de gerealiseerde omzet over de periode 1 mei tot en met 31 juli 2020. Door deze flexibiliteit te bieden, wordt het voor meer werkgevers mogelijk gemaakt om aan het omzetcriterium voor toegang tot de regeling te voldoen. Werkgevers kunnen kiezen of zij de omzetsdaling berekenen over de meetperiode startend op 1 maart, 1 april of 1 mei 2020. Het moet daarbij altijd om een aaneensluitende periode van drie maanden gaan. Daarmee is het ook mogelijk te kiezen voor de driemaandsperiode met de laagste omzet. Bij de aanvraag moet de meetperiode in 2020 al worden gekozen. Men maakt bij de aanvraag dan een inschatting van die omzet in die komende maanden. Bij de definitieve afhandeling kan dan de feitelijk gerealiseerde omzet over die maanden worden vermeld. Het is niet mogelijk om bij de aanvraag een andere meetperiode te hanteren dan bij de definitieve afhandeling en vaststelling van de subsidie. Het verzoek om de NOW-subsidie definitief vast te stellen, moet uiterlijk 24 weken na afloop van de meetperiode worden ingediend.

Volledigheidshalve merken wij op dat de tegemoetkoming altijd wordt berekend over de loonsom over maart tot en met mei 2020 en niet over de gekozen referentieperiode voor de beoordeling welk omzetverlies is geleden. De consequentie daarvan is overigens ook dat als bijvoorbeeld per 1 juni personeel wordt ontslagen, de omzet wordt bepaald aan de hand van maanden waarin dat ontslag al is geëffectueerd, terwijl de tegemoetkoming wordt berekend over de maanden dat het personeel nog in dienst was.

De omzet in deze driemaandsperiode in 2020 wordt vergeleken met de omzet van januari tot en met december 2019, gedeeld door vier. Derhalve is de gemiddelde kwartaalomzet over 2019 bepalend voor de berekening van het omzetverlies. De wetgever heeft bewust gekozen voor deze systematiek en weet dat hierdoor de mogelijkheid bestaat dat er geen representatieve vergelijking ontstaat, bijvoorbeeld door groei van de onderneming of seizoenspatronen. Gegeven de benodigde eenvoud van de regeling, welke noodzakelijk is om op zeer korte termijn zeer veel aanvragen te kunnen behandelen, is afgezien van een correctiemogelijkheid daarvoor.

Indien de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond, geldt een andere methodiek. Dan wordt voor de beoordeling of sprake is van een omzetzdaling uitgegaan van de omzet over de periode die start op de eerste dag van de maand volgend op de start van het werkgeverschap en welke periode eindigt op 29 februari 2020. Die wordt dan gedeeld door het aantal volle maanden en vervolgens weer vermenigvuldigd met drie. Dus stel dat een werkgever is opgericht op 20 mei 2019, dan moet worden uitgegaan van de omzet over de periode van 1 juni 2019 tot en met 29 februari 2020. Stel dat die omzet € 1 miljoen is. In dat geval bedraagt de omzet die als maatstaf dient voor de beoordeling of sprake is van een omzetzdaling € 1 miljoen gedeeld door 9 maal 3, ofwel € 333.333. Als de werkgever na 1 januari 2020 is opgericht, wordt uitgegaan van de omzet over februari ter bepaling van de omzet waarmee wordt beoordeeld of sprake is van een omzetzdaling. Bij oprichting na 1 februari 2020 bestaat geen recht op een NOW-subsidie omdat er dan geen loonsom over januari 2020 is. Verkregen subsidies en andere bijdragen uit publieke middelen, zoals het geval is bij scholen en culturele instellingen, worden gelijkgesteld met omzet. Subsidies en baten die betrekking hebben op een langere periode dan de periode waarover men in 2020 de omzet berekent, worden naar rato aan de betreffende perioden toegerekend voor de bepaling van de omzetzdaling.

Werkgevers (of beter: opdrachtgevers) die gebruik maken van payrollbedrijven hebben potentieel een nadeel. Als de opdrachtgever namelijk contractueel gehouden is de betalingen aan het payrollbedrijf voort te zetten, dan geldt voor die betaling geen NOW-subsidie. Het personeel van het payrollbedrijf is immers niet in dienst van de opdrachtgever. Bovendien heeft het payrollbedrijf dan geen recht op de NOW-subsidie, omdat door de contractuele doorbetalingsverplichting van de opdrachtgever de omzet van het payrollbedrijf niet daalt. Ondanks dat de opdrachtgever een omzetverlies van meer dan 20% kan hebben, bestaat dan geen recht op NOW-subsidie. Om dit te ondervangen, zouden opdrachtgevers en payrollbedrijven moeten afspreken de contractuele betalingsverplichting te verminderen. Het payrollbedrijf leidt in dat geval wel omzetverlies en dus krijgt het recht op de NOW-subsidie. Dit vergt medewerking van beide partijen bij de payrollovereenkomst.

Bij werkgevers die door gebrek aan werk besluiten om personeel uit te lenen aan bedrijven met een personeelstekort, leidt de vergoeding die daarvoor wordt bedongen wel tot omzet. Die omzet wordt niet genegeerd bij de bepaling van het omzetverlies. Voor zover de inleners in dat geval (denk aan transport) onder de werking van de Waadi vallen, gelden diverse bepalingen op grond waarvan dan zekerheid moet bestaan over de hoogte van het loon etc. Die verplichtingen blijven gelden.

5.6 Concernbenadering

Voor werkgevers die bestaan uit één rechtspersoon of natuurlijk persoon gaat het om de (verwachte) omzetzdaling op het niveau van de natuurlijke persoon of rechtspersoon. Als sprake is van een samenstelling van rechtspersonen geldt de omzetzdaling op concernniveau; daarmee wordt zo goed mogelijk aangesloten bij het verband tussen de omzetzdaling en inzet van personeel en bij wat in het jaarrekeningenrecht gebruikelijk is. Voor de beoordeling of sprake is van een groep, is de situatie op 1 maart 2020 bepalend. Het is derhalve niet van belang hoe de groep in de jaarrekening 2019 was samengesteld. De consequentie van de concernbenadering is dat de mogelijkheid bestaat dat het concern als geheel geen of minder dan 20% omzetverlies heeft, waardoor concernonderdelen met meer dan 20% omzetverlies geen recht hebben op de NOW-subsidie. Indien men de regeling op die manier zou vormgeven, zouden daar verschillende nadelen aan verbonden zijn. Zo zou dan subsidie

worden verstrekt aan concerns die over het geheel genomen geen of nauwelijks consequenties ervaren en daardoor gewoon winstuitkeringen kunnen doen aan aandeelhouders. In dergelijke gevallen zou de NOW-subsidie ten goede komen aan de aandeelhouders, terwijl men op groepsniveau de maatschappelijke verantwoordelijkheid had kunnen nemen om het omzetverlieslijdende concernonderdeel te steunen en geen dividend uit te keren. Los daarvan zou bij een benadering per concernonderdeel een ingewikkelder controlemechanisme gecreëerd moeten worden om te bereiken dat binnen het concern geen omzetverschuivingen mogelijk zijn. Als een concernonderdeel geen of minder NOW-subsidie krijgt doordat het omzetverlies op concernniveau beperkt is, kan geen beroep op de hardheidsclausule worden gedaan.

Voor een uitgebreide behandeling van het jaarrekeningrechtelijke groepsbegrip verwijzen wij naar de Praktijkhandreiking Consolidatie van thans 1 juli 2019: <https://www.sra.nl/-/media/srawebsite/documenten/afgeschermd/vaktechniek/jaarverslaggeving/praktijkhandreikingen/2019/ph-consolidatie-01072019-pdf-versie.pdf>. Volledigheidshalve merken wij op dat ons onduidelijk is hoe moet worden omgegaan met de omzet van samenwerkingsverbanden waarin wordt geparticipeerd. Dient die geheel dan wel pro rata te worden toegerekend aan de participanten? Tijdens de parlementaire behandeling is nog aandacht besteed aan de positie van kerkgenootschappen. In principe zijn dat geen entiteiten die aan het jaarrekeningrecht zijn onderworpen. Zij kunnen daar echter wel voor gekozen hebben. Indien men dat doet, zou wel naar het concern worden gekeken. Deze duiding in de brief van 10 april 2020 kunnen wij evenwel niet voldoende plaatsen, omdat de toetsing of er sprake is van een concern plaatsvindt naar de toestand per 1 maart 2020. Men kan naar dat moment niet beoordelen of de kerk zelf heeft gekozen voor de toepassing van het jaarrekeningrecht. Onze indruk is dat men bedoelt te zeggen dat sprake is van een groep van kerkgenootschappen als die er zelf eerder voor hebben gekozen het jaarrekeningrecht toe te passen. Vermoedelijk zal hierover nog een nadere toelichting zijn vereist.

Bij deze bepaling geldt dat alleen de omzet meetelt van concernonderdelen met Nederlands sociaalverzekeringsloon. De huidige tekst leidt ertoe dat een buitenlands concernonderdeel dat met Nederlandse werkgevers in een groep is verenigd, de totale buitenlandse omzet meetelt, ook indien slechts 1 van de bijvoorbeeld 1.000 werknemers in Nederland SV-loon heeft. Omzet van buitenlandse groepsentiteiten zonder Nederlands SV-loon telt niet mee voor de bepaling van het omzetverlies.

Als onderdelen van een concern de tegemoetkoming aanvragen, dienen zij bij die aanvraag allemaal uit te gaan van dezelfde meetperiode. Het is dus niet mogelijk om voor het ene concernonderdeel uit te gaan van de omzet over maart tot en met mei 2020 en voor het andere concernonderdeel van de omzet over mei tot en met juli 2020.

Voor de toepassing van deze regeling geldt als concern de groep van vennootschappen die een groep vormen als bedoeld in art. 2:24b BW. Minderheidsdeelnemingen waarin men geen doorslaggevende zeggenschap heeft, vormen derhalve geen onderdeel van het concern waarvan de omzet moet worden berekend. Vervreemding van een aandelenbelang waardoor men niet meer tot een groep behoort, leidt er dan ook toe dat vanaf dat moment de omzet niet meer samengeteld moet worden.

Het feit dat een concernbenadering wordt gekozen, betekent naar ons oordeel dat moet worden uitgegaan van de geconsolideerde omzet. Gezien het belang van deze vraag, zijn onderstaand de te dezen relevante artikelen en toelichting daarbij opgenomen, nu sommigen hierover twijfelen.

De relevante teksten van de Regeling:

Art. 1 lid 2:

Onder omzet wordt in deze regeling verstaan de netto-omzet zoals gedefinieerd in artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek gecorrigeerd voor de in de winst-en-verliesrekening verantwoorde wijziging in onderhanden projecten en bepaald op basis van grondslagen en detailtoepassingen die consistent zijn met de grondslagen en detailtoepassingen zoals deze door de werkgever zijn gehanteerd in de laatste voor 1 maart 2020 vastgestelde jaarrekening, mits deze conform de wet- en regelgeving is opgesteld.

Art. 6 lid 4:

Indien de rechtspersoon of vennootschap onderdeel is van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt, in afwijking van het derde lid, uitgegaan van de

omzetzaling van de groep zoals deze op 1 maart 2020 bestond. Indien de rechtspersoon een dochtermaatschappij is van een ander als bedoeld in artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, worden de dochtermaatschappij en de rechtspersoon voor de werking van deze regeling behandeld als waren zij een groep. Voor de bepaling van de omzetzaling als bedoeld in de eerste zin worden de Nederlandse rechtspersonen en vennootschappen in aanmerking genomen, alsmede buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland.

Deze bepalingen worden als volgt toegelicht:

Uit de Toelichting (blz 14 ev): *'Indien er sprake is van een grotere samenstelling van rechtspersonen of natuurlijke personen, zoals een concern, is de omzetzaling van de gehele groep de basis van de subsidie. Voor alle loonheffingenummers die horen bij rechtspersonen of natuurlijke personen die onder de groep vallen, wordt dezelfde omzetzaling opgegeven. Ook hierbij geldt dat de individuele werkgevers de subsidie formeel aanvragen.*

De reden om omzetzaling op het hoogste aggregatieniveau te bepalen, is dat op dat niveau de omzet(daling) en de inzet van het personeel uiteindelijk samenkomen. Doel van de regeling is ervoor te zorgen dat werkgevers in deze bijzondere tijden van acute en zware terugval in omzet zoveel mogelijk personeel in dienst kunnen houden. Het niveau waarop de omzetzaling wordt bepaald, zou dan ook verband moeten houden tussen de omzet(daling) en de inzet van personeel. Dit komt in het algemeen samen op het hoogste niveau en dat is het concern. Onder het concern vallen immers alle entiteiten die omzet genereren en/of waar de werknemers in dienst zijn. Als wordt uitgegaan van het niveau van de verschillende entiteiten (rechtspersonen/ werkmaatschappijen) van een concern, dan zijn er verschillende situaties waarin omzetzaling niet goed samenloopt met de ontwikkeling van de loonsom en met het gelijk houden van die loonsom door werknemers in dienst te houden. Dat is onder andere het geval bij personeels-bv's, waarbij de werknemers in dienst zijn bij een andere entiteit dan de entiteiten waar de omzet wordt gegenereerd. Dit is ook het geval bij een B.V. waarin de werknemers (onderdelen van) goederen produceren, terwijl een andere entiteit de verkoop doet en dus de omzet genereert. In beide gevallen is er geen of een minder directe relatie tussen omzet en de inzet van werknemers. Daarom is gekozen voor een eenduidige bepaling voor omzetzaling op concernniveau. Voor concerns met Nederlandse en buitenlandse dochters geldt dat zij niet de omzetzaling moeten meetellen van de rechtspersonen in de groep die geen Nederlands SV-loon hebben.

Het bij omzetzaling uitgaan van het concernniveau heeft meer voordelen. Zo sluit het ook het beste aan bij het omzetzalingsbegrip in het jaarrekeningsrecht (zie hieronder, definitie van omzetzaling). Het concern maakt een geconsolideerde jaarrekening waarover publicatie- en controleplicht bestaat. Indien er bijvoorbeeld sprake is van een vrijstelling op grond van artikel 2:403 BW hoeft een individuele rechtspersoon geen individuele jaarrekening te maken. In dat geval is alleen een simpele balans en winst- en verliesrekening wettelijk verplicht, waarbij de controle van de accountant zich richt op de geconsolideerde jaarrekening. Aansluiten bij de bestaande controleplicht van de accountant van de geconsolideerde jaarrekening is dus wenselijk vanuit handhavingperspectief.

Aansluiten bij het concernniveau beperkt tevens de mogelijkheden voor strategisch gedrag. Binnen een concern is het mogelijk om in zekere mate te beïnvloeden bij welke entiteit van de eenheid de omzet voor bepaalde activiteiten terecht komt. Een concern kan bijvoorbeeld de omzet voor een specifiek project toerekenen aan een ander onderdeel dan normaal, waardoor grotere omzetzalings ontstaan bij bepaalde entiteiten binnen het concern en juist omzetzalings bij andere. Ook is het mogelijk om via interne verrekeningen omzet aan bepaalde onderdelen van de eenheid toe te rekenen. Normaal gesproken heeft dat weinig invloed. Voor het jaarrekeningsrecht is namelijk de omzetzaling op het concernniveau doorslaggevend. Als omzet (tot op zekere hoogte) kan worden toegerekend binnen de groep, dan kan de hoogte van de NOW-subsidie worden beïnvloed, als we niet zouden kiezen voor omzet op concernniveau. Dat kan bijvoorbeeld door de omzetzaling zoveel mogelijk te concentreren bij het onderdeel met de grootste loonsom.

In theorie kunnen deze effecten op drie manieren worden voorkomen. Een subsidievoorwaarde zou kunnen zijn dat alle onderdelen van een concern verplicht worden om een gezamenlijke subsidieaanvraag te doen. Daarmee wordt dan alle omzetzaling binnen de eenheid meegewogen in de subsidiehoogte. De subsidie wordt echter nog steeds per onderdeel vastgesteld, waardoor omzet kan worden verschoven naar het onderdeel met de laagste loonsom, waardoor de subsidie hoger uitvalt. Een andere mogelijkheid is het opleggen van strengere regels over het bepalen van omzet en

de omgang met interne verrekeningen. Dit zou echter betekenen dat individuele onderdelen van een eenheid hun omzet over 2019 volgens de strengere regels moeten herrekenen. Omdat de administratie is ingericht op de bestaande regels voor concerns is dat in veel gevallen niet goed mogelijk. De derde mogelijkheid is dat de subsidie kan worden aangevraagd per onderdeel, maar dat het omzetverlies altijd wordt berekend op het niveau van het concern. Op deze manier kan worden aangesloten bij de bestaande administratie, en de bestaande (geconsolideerde) jaarstukken en accountantscontrole, terwijl de mogelijkheden om de subsidie te maximaliseren worden ingeperkt. In de subsidieregeling is om die reden voor deze optie gekozen.

Tegelijkertijd is het zo dat geen enkele van de drie opties in alle gevallen de voor werkgevers meest gewenste uitkomst geeft. Kiezen voor omzetbepaling op het niveau van het concern betekent dat sommige bedrijven met een forse omzetzakking geen subsidie krijgen, omdat andere onderdelen van het concern wel goed blijven draaien. Daar staat tegenover dat, als de omzetzakking van het concern 20 procent is, alle onderdelen in aanmerking komen voor subsidie, terwijl dat op basis van hun individuele omzet misschien niet het geval was geweest.'

Uit de Toelichting (blz. 17): 'Voor de definitie van omzet wordt aangesloten bij de omzetdefinitie in het jaarrekeningenrecht. Kern is dat het omzetbegrip in deze regeling zo dicht mogelijk aansluit bij het activiteitsniveau van de onderneming, instelling, of het concern. Dit is van belang omdat de ontwikkeling van de omzetzakking daarmee voor een belangrijk deel kan samenhangen. Op grond van de begrippen in het Burgerlijk Wetboek (artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ 940) wordt uitgegaan van de netto-omzet, waarbij het gaat om de opbrengst uit levering van goederen en diensten uit het bedrijf van de rechtspersoon onder aftrek van kortingen en dergelijke van over de omzet geheven belasting. Opbrengsten zijn baten die ontstaan bij de uitvoering van de normale activiteiten van een onderneming. Dit betekent dat omzet wordt verantwoord als de activiteiten betrekking hebben op de levering van goederen of diensten voor een specifieke klant waarmee een (verkoop)contract is gesloten.

Voor de categorieën grote en middelgrote rechtspersonen geldt dat zij deze netto-omzet paraat hebben. Middelgrote rechtspersonen hoeven in hun winst- en verliesrekening alleen het brutobedrijfsresultaat te melden (en niet hun netto-omzet), waarbij wel geldt dat de middelgrote rechtspersonen een verhoudingscijfer moeten publiceren dat de netto-omzetontwikkeling ten opzichte van het voorgaande jaar weergeeft. Deze rechtspersonen beschikken dus ook over de gegevens van hun netto-omzet. De definitie sluit ook voor de meeste kleine ondernemers goed aan bij hun huidige boekhouding. Micro- en kleine rechtspersonen mogen in de meeste gevallen de fiscale netto-omzet hanteren die zij ook gebruiken voor hun aangiften bij de Belastingdienst. Indien deze werkgevers dit omzetbegrip hanteren in hun jaarrekening of geen jaarrekening opmaken, wordt het fiscale omzetbegrip voor hen namelijk gelijkgesteld aan het commerciële omzetbegrip (artikel 2:395a, zevende lid, BW respectievelijk artikel 2:396, zesde lid, BW). Voor de micro- en kleine rechtspersonen geldt namelijk dat zij de netto-omzet op grond van artikel 2:396, vierde lid, BW niet afzonderlijk hoeven te verantwoorden in de jaarrekening en ook geen verhoudingscijfer hoeven te publiceren.

Bij sommige werkgevers is het 'normale' omzetbegrip van opbrengsten uit goederen en diensten niet goed toepasbaar. Hierbij kan worden gedacht aan diverse not-for-profit organisaties waar in plaats van een winst-en-verliesrekening een exploitatierekening of staat van baten en lasten wordt opgesteld. Baten die voortvloeien uit normale activiteiten van deze rechtspersoon worden in veel gevallen met een andere benaming aangeduid. De opbrengsten uit de reguliere bedrijfsactiviteiten worden hier ook wel aangeduid als baten. Deze worden voor het doel van deze regeling meegenomen met de omzet. Deze werkgevers krijgen namelijk financiering vanuit (semi)publieke middelen en dat zorgt natuurlijk ook voor opbrengsten van waaruit de loonkosten worden betaald. Daarom worden de baten, opbrengsten en andere voordelen, zoals uitkeringen, subsidies, renteopbrengsten en bijdragen vanuit een overheidsinstelling of andere opbrengsten, zoals giften, of declaraties vanuit zorgverzekeraars ook als omzet gezien voor deze regeling. Indien er sprake is van een (meer-)jaarlijkse subsidie (of andere baten) of langer tijdvak dan het aanvraagtijdvak moeten deze inkomsten naar rato worden verdeeld over die maanden voor zover de grondslagen die worden gehanteerd in de jaarrekening hier niet reeds in voorzien.

Tevens gelden de wijzigingen in onderhanden projecten voor deze regeling als omzet. Dit sluit aan bij de bepalingen in RJ 221, alinea 402. Onderhanden projecten zijn projecten die zijn overeengekomen met een derde, voor de constructie van een actief of combinatie van activa waarbij de uitvoering zich

gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode (RJ 940). Hierbij is derhalve sprake van een levering van een prestatie aan een klant.'

Uit de Toelichting, blz. 31: 'Vierde en vijfde lid. In het vierde lid is de uitzondering op het derde lid omschreven. Als de werkgever onderdeel is van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt de omzetzaling berekend op grond van deze groep. Dit geldt ook voor de onderneming die in een moeder-dochtermaatschappij verhouding zit, als bedoeld in artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Deze worden daarmee tevens behandeld als waren zij een groep. In de derde zin van het vierde lid komt een beperking op het voorgaande tot uiting. Indien er sprake is concernonderdelen die geen in Nederland gevestigde rechtspersonen of vennootschappen zijn en tevens geen in Nederland verzekerd SV-loon hebben, is de band met Nederland dermate klein dat het niet in de rede ligt om de omzetzaling mede te berekenen op de omzet van een dergelijk concernonderdeel.

Voor de bepaling van de omzetzaling wordt uitgegaan van de (relevante) concernonderdelen, waaruit het concern op 1 maart 2020 bestond.'

5.6.1 Uitzondering als concern minder dan 20% omzetverlies heeft

Er is vanuit het bedrijfsleven gevraagd om een regeling voor werkmaatschappijen die zelfstandig beoordeeld meer dan 20% omzetverlies hebben, maar die desondanks geen recht op een NOW-subsidie hebben, omdat de groep waartoe zij behoren in totaliteit minder dan 20% omzetverlies heeft. [Op 22 april 2020 is aan deze wens tegemoetgekomen met een specifieke verruiming voor die gevallen.](#) Zodra het concern een omzetzaling van 20% of meer heeft, bestaat geen mogelijkheid om van deze werkmaatschappijregeling gebruik te maken. Bovendien gelden aanvullende voorwaarden. Deze versoepeling is doorgevoerd om te voorkomen dat personeel van werkmaatschappijen toch ontslagen zou worden als het concern niet in staat is of niet bereid is om die specifieke werkmaatschappijen te ondersteunen.

Concerns waarvan een werkmaatschappij een beroep doet op de regeling moeten verklaren dat ze over 2020 geen dividend uitkeren, bonussen uitkeren of eigen aandelen inkopen. Daarnaast is een akkoord nodig met de vakbond over werkbehoud. Of bij werkmaatschappijen met minder dan twintig werknemers een vertegenwoordiging van werknemers. Ook komen er extra eisen die door de accountant worden getoetst. Deze verruiming wijzigt de hoofdwerking van de NOW niet. De NOW blijft ook voor deze werkmaatschappijen gebaseerd op het omzetverlies ten opzichte van de omzet in 2019 en de loonsom van januari 2020 of november 2019.

Er worden extra voorwaarden aan deze NOW-regeling voor afzonderlijke rechtspersonen verbonden:

1. Er worden eisen gesteld aan het dividend- en bonusbeleid en aan het overleg met de vakbeweging
2. Er komt een aanvullende vereiste accountantscontrole. Daarover is ook uitvoerig overleg met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) geweest over de condities. De NBA heeft bij brief van 17 april jl. aangegeven wat de mogelijkheden zijn voor accountants om de voorwaarden conform aanpassing van de regeling te onderzoeken.

De tekst van de Tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid is op het moment van actualisering van deze praktijkhandreiking nog niet gewijzigd in verband met deze uitzonderingsmogelijkheid. Het navolgende is daarom gebaseerd op de Brief van Minister Koolmees van 22 april 2020 aan de Tweede Kamer. Consequentie daarvan is dat diverse onduidelijkheden bestaan. Een voorbeeld daarvan is hoe moet worden bepaald of sprake is van een omzetzaling van minder dan 20%. Zo heeft SRA al vragen gehad over gevallen waarin de omzetzaling over bijvoorbeeld meer dan 20% bedraagt bij de meetperiode maart tot en met mei, maar minder dan 20% als zou worden uitgegaan van de vermoedelijk omzet over de meetperiode mei tot en met juli. Bestaat dan recht op toepassing van deze werkmaatschappijregeling? Het belang van die vraag is bijvoorbeeld dat de NOW-subsidie hoger kan uitvallen als die wordt toegekend op basis van de omzetzaling voor een individuele werkmaatschappij (met een hoge omzetzaling en een hoge loonsom die een groot deel van de totale loonsom van het concern vertegenwoordigd) dan wanneer die zou worden toegekend voor de omzetzaling van het concern van bijvoorbeeld 21% over de periode maart tot en mei. De Kamerbrief biedt onvoldoende aanwijzingen voor de beantwoording van deze vraag.

Uit de Kamerbrief volgt wel dat als geen gebruik wordt gemaakt van de concernbenadering omdat de omzetzaling voor het concern minder dan 20% bedraagt, door de afzonderlijke tot het concern behorende rechtspersonen afzonderlijk een verzoek kan worden gedaan. Daarbij lijkt ook per rechtspersoon te worden uitgegaan van de eigen omzetzaling. Het lijkt derhalve niet zo dat als twee van de bijvoorbeeld twintig rechtspersonen gebruik kunnen maken van deze regeling, de omzet van die twee rechtspersonen tezamen moet worden genomen voor de bepaling van de omzetzaling. Ook dit moet worden afgewacht tot publicatie van de specifieke voorwaarden.

Alleen rechtspersonen komen in aanmerking voor de werkmaatschappijregeling; het is niet mogelijk dat onderdelen van rechtspersonen daar gebruik van maken. Zo kan bijvoorbeeld niet de vaste inrichting met Nederlands personeel van een buiten Nederland gevestigde rechtspersoon hiervan gebruikmaken. Wel kan die in het buitenlandse rechtspersoon als geheel daarvan gebruikmaken, mits de groep waartoe die behoort minder dan 20% omzetverlies heeft. Belangrijkste reden om zelfstandige bedrijfsonderdelen binnen een rechtspersoon niet de mogelijkheid te geven om slechts voor dat of voor enkele van de bedrijfsonderdelen gebruik te maken van deze regeling, is dat een goede controle op het voldoen aan de voorwaarden niet mogelijk is.

5.6.2 Voorwaarden uitzonderingsregel concernonderdelen

Om gebruik te maken van de mogelijkheid om slechts voor één of enkele van de rechtspersonen in een groep afzonderlijk de NOW-subsidie aan te vragen, dient zoals hiervoor is aangegeven voor het concern als geheel te gelden dat de omzetzaling minder is dan 20%. Daarnaast gelden diverse andere voorwaarden, zowel voor de werkmaatschappij/rechtspersoon die afzonderlijk de NOW-subsidie aanvraagt als voor het concern als geheel. Zodra er overigens een personeels-bv binnen het concern is, kan van de uitzonderingsregel voor werkmaatschappijen geen gebruik worden gemaakt.

Op voorhand merken wij op dat uit de brief aan de Tweede Kamer niet duidelijk wordt of bepaalde voorwaarden op het niveau van het groepshoofd moeten worden beoordeeld, dan wel of die voor alle tot de groep behorende rechtspersonen zullen gelden.

Een eerste belangrijke voorwaarde is dat het concern moet verklaren over 2020 geen dividend of bonussen uit te keren of eigen aandelen terug te kopen tot aan en inclusief de datum van de aandeelhoudersvergadering waarin de jaarrekening over 2020 wordt vastgesteld. Op basis van deze omschrijving zou derhalve een dag na die aandeelhoudersvergadering alsnog in een bijzondere aandeelhoudersvergadering wel dividend uitgekeerd kunnen worden of een dag na de aandeelhoudersvergadering alsnog een bonus kunnen worden uitgekeerd. Ongetwijfeld zal dit soort onwenselijke handelingen, die in strijd zijn met de bedoeling van de regeling, op problemen stuiten bij de afgifte van de accountantsverklaring omdat dan de vraag opkomt of het besluit om daartoe over te gaan wellicht al eerder was genomen. In ieder geval biedt de regeling relatief eenvoudig ruimte om binnen een acceptabele periode na de bedoelde aandeelhoudersvergadering tot de ongewenste handelingen over te gaan.

De voorwaarde dat geen dividend of bonus mag worden uitgekeerd, levert ook als onduidelijkheid op of deze voorwaarde alleen op groepsniveau geldt of voor alle tot de groep behorende rechtspersonen. Kan bijvoorbeeld een werkmaatschappij wel een forse bonus aan haar eigen bestuurder doen of dividend uitkeren aan het groepshoofd? Ook dit is onduidelijk. Wij vermoeden dat deze voorwaarden slechts voor het groepshoofd zullen gelden.

Een tweede belangrijke voorwaarde is dat de werkmaatschappij die zelfstandig de NOW-subsidie wil aanvragen, een overeenkomst met de betrokken vakbonden moet sluiten. Deze voorwaarde geldt alleen als de werkmaatschappij 20 of meer werknemers in dienst heeft. Wij nemen aan dat het dan niet gaat om 20 fte of meer, maar om 20 of meer natuurlijke personen als werknemer. Op welk moment de toetsing aan die 20-personengrens moet plaatsvinden, is onduidelijk. Als er geen betrokken vakbond is, dient een overeenkomst te worden gesloten met een vertegenwoordiging van de werknemers. Als er minder dan 20 werknemers zijn, moet een overeenkomst worden gesloten met vertegenwoordigers van die werknemers. Ongeacht het aantal werknemers, dient de te sluiten overeenkomst in te houden dat er een akkoord is over werkbehoud bij de desbetreffende werkmaatschappij.

Een derde voorwaarde is de al genoemde voorwaarde dat er binnen het concern geen personeels-bv mag zijn. Wat daarbij wordt verstaan onder een personeels-bv is niet geheel duidelijk. Is daarvan sprake als er al incidenteel enkele werknemers binnen het concern worden uitgeleend, of is daarvan alleen sprake als een specifieke rechtspersoon binnen de groep al zijn of haar personeel uitleent aan andere concernonderdelen?

Tot slot dient een accountantsverklaring te worden afgegeven waarin de accountant beoordeeld of aan de verschillende voorwaarden wordt voldaan. Gezien het belang voor de SRA praktijk hebben wij hieronder de integrale tekst over de eisen ten aanzien van deze verklaring opgenomen.

“Controlewaarborgen

Met het oog op het beperken van strategisch gedrag wordt een aantal voorwaarden en waarborgen voorgesteld. In de nog uit te werken standaarden van accountants wordt dit nog nader gedefinieerd.

- 1. De andere werkmaatschappijen mogen geen opdrachten of projecten uitvoeren die ten koste gaan van de subsidie vragende entiteit die dit normaal gesproken zou uitvoeren en die voor die andere entiteit afwijkend zijn. Er mogen in of over de meetperiode niet op een laat of later moment opdrachten worden omgeboekt van de subsidie vragende entiteit naar een andere entiteit binnen de werkmaatschappij.*
- 2. Als werknemers van de werkmaatschappij in het subsidietijdvak activiteiten ondernemen bij een ander entiteit, dan dient bij de vaststelling van de subsidie de omzetsdaling van de werkmaatschappij te worden verlaagd met de daaruit voortvloeiende (theoretische) omzet. Dit voorkomt dat door schuiven met personeel de loonkosten, die bij andere werkmaatschappijen via die omzet gedekt worden, voor financiering in aanmerking komen. Deze personen zijn immers gewoon aan het werk voor het concern en de omzet en resultaten van die activiteiten komen ook toe aan het concern (en de aandeelhouders).*
- 3. Het transfer pricing-systeem zoals gehanteerd in de jaarrekening 2019 of de laatst vastgestelde jaarrekening is leidend voor de meetperiode 2020 en mag niet worden aangepast. Dit voorkomt ten dele dat met omzet geschoven wordt door extra verhoging of verlaging van interne doorbelastingen.*
- 4. Mutatie voorraden gereed product worden aan de omzet toegerekend. Dit beperkt het risico van schuiven met voorraden. Bijvoorbeeld: een productie-bv produceert goederen en verkoopt deze normaal direct aan de verkoop-bv. In de meetperiode houdt de productie-bv die goederen in voorraad, met een lagere omzet tot gevolg. Dat leidt ertoe dat de omzetsdaling toeneemt, terwijl de activiteiten niet of slechts beperkt afnemen. Daarom wordt deze bijzondere voorwaarde voorgesteld voor werkmaatschappijen.”*

5.7 Berekening van de tegemoetkoming

5.7.1 Algemeen

Op basis van de NOW krijgen werkgevers maximaal 90% van de loonsom vergoed keer de feitelijke omzetsdaling. Op basis van een amendement wordt nog gekeken naar gevallen waarin in de loonsom over januari 2020 nabetaalde loonbestanddelen of bonussen zitten die betrekking hebben op 2019 of eerder. Vooralsnog is dit echter nog niet uitgewerkt in de NOW-regeling.

Het voorschot wordt gebaseerd op de verwachte omzetsdaling. Bij deze berekening wordt uitgegaan van de loonsom over januari 2020 (of november 2019 indien januari niet beschikbaar is). Als in geen van deze twee tijdvakken een loonsom aanwezig was (bijvoorbeeld omdat er geen personeel was of omdat de onderneming nog niet was gestart) bestaat geen recht op de NOW. Correctieberichten van na 15 maart 2020 ter zake van de op dat moment in de administratie van het UWV aanwezige loonsom worden genegeerd voor de bepaling van de loonsom die ten grondslag ligt aan de vaststelling van de NOW-subsidie. Ook aanvullende lasten en kosten zoals werkgeverspremies en werknemersbijdragen aan pensioen en de opbouw van vakantiebijslag worden gecompenseerd. Ter bespoediging van de aanvraagprocedure is gekozen voor een opslag voor werkgeverslasten van 30%

voor alle gevallen. Derhalve zijn de daadwerkelijke loonkosten over januari 2020 dan wel november 2019 irrelevant. Bij de definitieve vaststelling wordt de hoogte van de subsidie gebaseerd op driemaal de loonsom over januari keer 90% keer de definitieve omzetsdaling. Vervolgens wordt dat bedrag verminderd afhankelijk van de beoordeling of de feitelijke loonsom over maart tot en met mei lager is dan driemaal de loonsom over januari 2020 resp. november 2019. Bij die correctieberekeningen wordt geen rekening gehouden met de omvang van het omzetverlies. De verminderingen die voortvloeien uit een lagere loonsom over maart tot en met mei zijn dan ook meer dan evenredig aan de hoogte van de subsidie.

De maximale subsidie wordt berekend naar rato van het omzetverlies; bij een omzetverlies van 50% bedraagt de tegemoetkoming 45% van de loonsom. Bij een verwacht omzetverlies van 50% bedraagt het voorschot dus 80% van 45% van de loonsom, ofwel 36% van de loonsom. Die 36% wordt verhoogd met 30% in verband met de tegemoetkoming voor de sociale lasten.

Er wordt dus niet beoordeeld op basis van de individuele werknemers, maar uitgegaan van de totale loonsom voor de verzekerde werknemers. Als een werknemer in februari uit dienst treedt en in plaats daarvan een nieuwe werknemer per 1 maart in dienst treedt tegen hetzelfde salaris, dan heeft dat geen invloed op de omvang van de subsidie; de loonsom blijft immers gelijk. Dat die betrekking heeft op een ander personeelslid is voor de subsidie irrelevant. De NOW-regeling heeft geen invloed op de arbeidsrechtelijke relatie tussen werkgever en werknemer. Dit betekent onder meer dat de NOW-regeling op geen enkele wijze impliceert dat personeel dat in januari in dienst is, ook in dienst moet blijven. Slechts de mutatie in de loonsom is van belang.

Als loon wordt maximaal twee keer het maximumdagloon per maand per individuele werknemer in aanmerking genomen. Voor de loonsom wordt van het sociale verzekeringsloon uit tegenwoordige dienstbetrekkingen uitgegaan. Loon boven € 9.538 per maand komt niet voor subsidie in aanmerking. Voor werknemers met een hoger loon wordt de subsidie dus berekend over € 9.538. Het is niet zo dat dit gehele loon buiten aanmerking wordt gelaten. Voor deze drempel wordt uitgegaan van het individuele loon per werknemer bij een rechtspersoon. Het is derhalve niet zo dat binnen een concern het loon bij diverse werkmaatschappijen dat een individuele werknemer geniet, wordt samengeteld. De concernbenadering geldt namelijk alleen voor de toetsing van de omvang van het omzetverlies.

Behalve vakantietoeslagen die niet worden gereserveerd, telt de vakantietoeslag niet mee als loon waarover de subsidie wordt berekend. Echter, als er geen reservering plaatsvindt, wordt het loon waarin die vakantietoeslag is opgenomen en welke direct wordt uitbetaald in plaats van gereserveerd, vermenigvuldigd met 0,926.

Bij een loonbetalingsperiode van vier weken wordt de loonsom verhoogd met 8,33%.

Uit de toelichting volgt dat een hogere loonsom over de periode maart tot en met mei 2020 niet tot gevolg heeft dat een eerder betaald voorschot wordt verhoogd.

5.7.2 Correctie als toch werknemers worden ontslagen of als loonsom lager is

Indien werknemers om bedrijfseconomische redenen toch worden ontslagen, wordt bij de definitieve vaststelling van de subsidie een correctie doorgevoerd. Dan wordt vastgesteld wat het maandloon is van de werknemers voor wie ontslag is aangevraagd. Dit maandloon wordt vervolgens verhoogd met 50%. Dit bedrag van 1,5 maal het maandloon vermenigvuldigd met drie (maanden) en vervolgens met 1,3 (vanwege opslag werkgeverslasten) en tot slot ook vermenigvuldigd met 0,9 vormt het bedrag dat in mindering komt op de subsidie die is vastgesteld op basis van driemaal de loonsom over januari (of eventueel november keer de omzetsdaling keer 1,3 vanwege de opslag voor werkgeverslasten keer 90%). Derhalve wordt bij ontslag om bedrijfseconomische redenen geen rekening gehouden met het percentage aan verlaagde omzet. Derhalve wordt de subsidie voor zover toerekenbaar aan de ontslagen werknemers wel bepaald met inachtneming van het omzetverlies, terwijl de vermindering volledig wordt gebaseerd op de 90%-norm voor de subsidie. De overkill die hierin zit is expliciet beoogd, juist omdat men beoogt ontslag om bedrijfseconomische redenen tegen te gaan. Dat men ontslag om bedrijfseconomische redenen wenst tegen te gaan blijkt ook uit het feit dat expliciet is bepaald dat het UWV bij verzoeken om ontslag om bedrijfseconomische redenen moet toetsen of dit ontslag gegeven de NOW nodig is. De werkgever dient te motiveren waarom de NOW niet afdoende is. Daarbij past de werkgever wel enige beleidsvrijheid en bij ontslagaanvragen van voor 2 april zal het UWV niet toetsen aan de werking van de NOW.

Ook als de loonsom over maart tot en met mei 2020 lager is dan driemaal die over januari 2020, wordt de subsidie verminderd. Dan wordt evenwel niet de opslag van 50% toegepast die wel aan de orde is bij ontslag om bedrijfseconomische redenen. Deze vermindering komt bijvoorbeeld aan de orde als personeel uit dienst is getreden vanwege het aflopen van het contract of ontslag op staande voet, waardoor de loonsom is gedaald zonder dat daarvoor bijvoorbeeld nieuw personeel in de plaats is gekomen.

Zowel bij de vermindering als gevolg van een lagere loonsom als wanneer de omzetzaling beperkter is, zal de als voorschot verstrekte subsidie te hoog zijn. Op dit moment is het zo dat in dat geval het voorschot wordt verleend op basis van omzetzaling maal loonkosten maal 90%, terwijl bij de verminderingen bij een lagere loonsom de factor omzetzaling niet wordt meegenomen, waardoor de vermindering gesteld wordt op lagere loonkosten maal 90%.

Dit is een bewust beoogd effect om te bereiken dat werkgevers, zoals ook uitdrukkelijk als inspanningsverplichting is vermeld, de loonsom op peil houden. Ook uit de toelichting par. 11 onderdeel a kan men vermoedelijk afleiden dat dit effect is beoogd en blz. 4 van de brief van 6 april 2020 volgt dit expliciet. Die laatste passage nemen wij voor de inzichtelijkheid omtrent de bedoeling van de regelgeving volledig op: *'De subsidievermindering bij werkgever A is zoals beoogd. Voor elke euro minder loonkosten, krijgt de werkgever 90 cent minder subsidie; er vindt dus geen correctie plaats voor het omzetverlies. Hiervoor is gekozen vanuit de gedachte dat de werkgever met X% omzetverlies ook voor diezelfde X% van zijn loonsom subsidie nodig heeft. Anders gezegd: als omzet en loonsom met hetzelfde percentage dalen, zal de werkgever de overgebleven loonsom moeten betalen met de overgebleven omzet en dient er geen recht op subsidie te bestaan. Een correctie voor omzetverlies zou tot moeilijk uitlegbare situaties leiden: een werkgever met 50% omzetverlies, zou zijn loonsom met 60% kunnen verminderen en voor de overgebleven loonsom alsnog (50% x 90%) = 45% subsidie kunnen krijgen.*

Deze wijze van subsidievermindering sluit ook aan bij de oproep van het kabinet om, indien mogelijk, werknemers met een flexibel contract door te betalen. Bij die oproep past een wijze van subsidievaststelling die het aantrekkelijk maakt voor werkgevers om deze werknemers door te betalen en dat wordt door bovenstaande manier van verrekenen het beste bereikt.'

In de kamerbrief van 6 april 2019 is over beide verminderingen een voorbeeld opgenomen waaruit het effect blijkt van de aanpassing. Voorbeeld 2 hierna is van regeling zoals die luidt na de aanpassing op 6 april 2020. Dit is hierna integraal opgenomen. Voorbeeld 3 ziet op de samenloop van ontslag om bedrijfseconomische redenen met vermindering van de loonsom doordat er minder flexibele arbeid wordt ingezet.

Voorbeeld 1: regeling zonder aanpassing

Werkgever A heeft een omzetverlies van 50%. De werkgever krijgt dus over 50% van zijn loonsom een subsidie van 90%. Hij had in januari een loonsom van € 1.000.000. Dat leidt tot een verwachte vaststelling van de subsidie van $(0,5 \times € 1.000.000 \times 3 \times 1,3 \times 0,9) = € 1.755.000$ in totaal. Hiervan krijgt de werkgever een voorschot van 80%: € 1.404.000.

Stel dat de loonsom van werkgever A over de periode maart tot en met mei met € 600.000 is verlaagd. Dat komt in deze regeling overeen met $(€ 600.000 \times 1,3) = € 780.000$ aan loonkosten. Dat heeft, vermenigvuldigd met het subsidiepercentage van 90%, tot een bedrag van $(€ 780.000 \times 0,9) = € 702.000$ aan subsidie geleid. Daarom wordt de subsidie verlaagd met € 702.000. Het uiteindelijke subsidiebedrag is dus $(€ 1.755.000 - € 702.000) = € 1.053.000$. (Dit is conform het eerste voorbeeld in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 7, tweede lid, zoals dat luidde voor de onderhavige wijziging.) Werkgever B is identiek aan werkgever A, maar vraagt in april 2020 voor een aantal werknemers ontslag wegens bedrijfseconomische redenen aan. Deze werknemers verdienen gezamenlijk € 200.000 per maand. Dit bedrag werd, in de oorspronkelijke regeling, verhoogd met 50% en vervolgens in mindering gebracht op de loonsom van januari. De loonsom, die de basis vormt voor de subsidie, wordt daarmee verlaagd naar $(€ 1.000.000 - € 200.000 \times 1,5) = € 700.000$. Het uiteindelijke subsidiebedrag wordt daarmee $(0,5 \times € 700.000 \times 3 \times 1,3 \times 0,9) = € 1.228.500$.

Voorbeeld 2: aangepaste en sinds 6 april 2020 geldende regeling (met terugwerkende kracht)

Werkgever A en B zijn identiek aan de werkgevers in het bovenstaande voorbeeld.

Werkgever A krijgt, na afrekening, nog steeds een subsidie van € 1.053.000.

Werkgever B vraagt wederom in april 2020 voor een aantal werknemers ontslag wegens bedrijfseconomische redenen aan. Deze werknemers verdienen in januari gezamenlijk € 200.000. Dit bedrag wordt vermenigvuldigd met 1,5, vervolgens met 3 aangezien de subsidie betrekking heeft op drie maanden, en vervolgens met de gebruikelijke factoren 1,3 en 0,9. De subsidie wordt dus verlaagd met $(€ 200.000 \times 1,5 \times 3 \times 1,3 \times 0,9) = € 1.053.000$. Het uiteindelijke subsidiebedrag wordt daarmee $(€ 1.755.000 - € 1.053.000) = € 702.000$.

Voorbeeld 3: aangepaste en sinds 6 april 2020 geldende regeling (met terugwerkende kracht)

Werkgever C is identiek aan werkgever B – hij vraagt bedrijfseconomisch ontslag aan voor werknemers die in januari gezamenlijk € 200.000 verdienen – en verlaagt daarnaast zijn loonsom met € 100.000 door flexibele werknemers minder in te zetten. Ten eerste wordt de subsidie, net als bij werkgever B, verlaagd met € 1.053.000 vanwege de ontslagaanvragen. Ten tweede wordt de subsidie met $(€ 100.000 \times 1,3 \times 0,9) = € 117.000$ verlaagd vanwege de lagere loonsom. Het uiteindelijke subsidiebedrag wordt daarmee $(€ 1.755.000 - € 1.053.000 - € 117.000) = € 585.000$.

5.8 Voor welke werknemers geldt de regeling

Het is de werkgever die de NOW-subsidie aanvraagt. Vervolgens wordt de NOW-subsidie uitgekeerd over de loonsom voor gezamenlijke werknemers die zijn verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Door de koppeling aan verzekeringsplichtige werknemers geldt de regeling ook voor het loon dat wordt betaald aan werknemers met een contract voor bepaalde tijd, onbepaalde tijd en voor werknemers met een flexcontract.

Ook het loon voor werknemers in een fictieve dienstbetrekking telt mee.

De NOW-regeling geldt ook voor de loonkosten voor werknemers waarvoor de werkgever geen loondoorbetalingsplicht heeft, zoals werknemers met een nulurencontract. Voor payroll- en uitzendwerkgevers gelden dezelfde voorwaarden als voor reguliere werkgevers. Het kabinet roept werkgevers op om verantwoordelijkheid te nemen voor hun flexwerknemers en het loon van flexwerkers zoveel mogelijk door te betalen. Het loon voor niet-verzekeringsplichtige werknemers, zoals de dga en oudere werknemers, telt niet mee voor de regeling.

5.9 Geldt de regeling voor de NOW (Noodmaatregel Overbrugging voor Werkbehoud) ook voor de dga?

Slechts het loon voor verzekeringsplichtige werknemers telt mee in de grondslag op basis waarvan NOW-tegemoetkoming wordt verleend. De dga zal veelal niet verzekerd zijn en derhalve telt het loon voor de dga niet mee. In de praktijk bestaat een veelheid aan situaties waarin discussie mogelijk is over de verzekeringsplicht voor de dga. Denk daarbij bijvoorbeeld (in grote lijnen) aan een gezamenlijke werkmaatschappij van een aantal persoonlijke houdstermaatschappijen waarbij de houdstermaatschappijen door middel van een managementvergoeding bestuurder zijn van de gezamenlijke werkmaatschappij. Afhankelijk van de eigendomsverhoudingen, bestaat in de jurisprudentie nog geen volledige zekerheid over de beoordeling van de verzekeringsplicht in die situaties. Die onzekerheid vertaalt zich dan ook naar de NOW-regeling. Overigens was het in de praktijk vaak zo dat de Belastingdienst verzekeringsplicht stelde voor de natuurlijke personen bij de werkmaatschappij, terwijl die natuurlijke personen de verzekeringsplicht ontkenden. Voor de toepassing van de NOW-regeling liggen de belangen precies omgekeerd. Als men zich thans in dit soort gevallen op het standpunt stelt dat wel sprake is van verzekeringsplicht, zal dat uiteraard discussie opleveren voor zowel het verleden als de toekomst.

5.10 Aanvraagprocedure en uitbetaling

Alle relevante formulieren voor de aanvraag zijn opgenomen op UWV.nl. De (voorlopige) aanvraag kan worden ingediend vanaf 6 april tot en met 31 mei 2020. Men kan pas de definitieve vaststelling vragen na deze eerste tijdige aanvraag. Het verzoek om definitieve vaststelling moet uiterlijk 24 weken na afloop van de meetperiode voor de omzetzaling worden ingediend. Als de werkgever bijvoorbeeld kiest voor de meetperiode mei tot en met juli, dan dient het verzoek om definitieve vaststelling uiterlijk 24 weken na 31 juli 2020 te zijn ingediend.

Werkgevers dienen, naast het opgeven van gegevens als bedrijfsnaam en loonheffingnummer, de volgende stappen te doorlopen:

- De werkgever vraagt subsidie aan voor de loonsom in maart, april en mei in verband met een terugval in omzet van meer dan 20%.
- Als de werkgever verwacht dat het effect van de huidige situatie pas met vertraging in de omzetcijfers zichtbaar wordt, kan de werkgever aangeven dat hij de meetperiode voor de omzetvergelijking één of twee maanden later wil laten aanvangen. De loonsom blijft ook in deze gevallen de loonsom van maart, april, mei 2020.
- De werkgever noteert de verwachte omzet in de drie maanden van de gekozen meetperiode en vergelijkt deze met de totale omzet in 2019, gedeeld door vier, zodat beide cijfers betrekking hebben op een omzet over drie maanden.
- Op basis daarvan berekent de werkgever het omzetverlies in procenten. Dat percentage wordt op het aanvraagformulier ingevuld.
- Voor bijzondere situaties (het bedrijf bestond niet gedurende geheel 2019; het bedrijf maakt deel uit van een groter geheel), bevat de nadere toelichting op het formulier aanwijzingen voor de juiste berekening van het omzetverlies.

De werkgever dient per loonheffingnummer een aanvraag in te dienen. Daarbij dient dan wel melding te worden gemaakt van het omzetverlies voor de werkgever of het concern als geheel, waarbij uitgegaan moet worden van dezelfde meetperiode. Bij de aanvraag dient een Nederlandse bankrekening te worden aangewezen waarop de subsidie wordt betaald. Indien bij de aanvraag een buitenlands bankrekeningnummer is genoemd, wordt de werkgever in staat gesteld om binnen vier weken na de aanvraag een Nederlands bankrekeningnummer op te geven. Het is niet noodzakelijk dat de in het buitenland gevestigde werkgever een Nederlands adres heeft. In de praktijk blijkt die eis evenwel nog wel te worden gesteld. Wij nemen aan dat dit nog wordt aangepast of verduidelijking krijgt.

Na de aanvraag keert het UWV een voorschot uit van 80% van de te verwachten tegemoetkoming, uitgaande van de polisadministratie van januari (of november 2019 indien over januari 2020 geen gegevens beschikbaar zijn). Dit voorschot kan in drie termijnen worden uitbetaald. Het streven is de eerste termijn van het voorschot twee tot vier weken na de aanvraag uit te keren.

Uiterlijk 13 weken na de aanvraag neemt het UWV een besluit tot toekenning.

Binnen 24 weken (In art. 14 Van de Regeling staat 24 weken, in de toelichting staat abusievelijk 22 weken, blz. 19) na afloop van de periode waarover de NOW is toegekend, dient de werkgever definitieve vaststelling van de subsidie aan te vragen. In beginsel is hierbij een accountantsverklaring vereist. Nog onderzocht wordt of die verklaring beneden een bepaalde grens niet nodig is. Binnen 52 weken (in de eerste versie ging het nog om 22 weken) na ontvangst van het verzoek om de subsidie definitief vast te stellen, zal het UWV de definitieve subsidie vaststellen. Met name om een goede controle mogelijk te maken, is deze termijn vergaand opgerekt. Dit betekent dat uiterlijk 96 weken na afloop van de meetperiode de subsidie definitief zal zijn bepaald. Dan zal ook duidelijk worden of nog een aanvullende subsidie wordt uitbetaald dan wel of er een terugvordering aan de orde is.

5.11 Weigering en misbruik

Een aanvraag kan worden geweigerd als (dit geldt zowel voor de voorlopige als de definitieve aanvraag):

- a. niet of onvoldoende aannemelijk is dat de omzetsdaling van de betreffende werkgever ten minste 20% zal zijn;
- b. het rekeningnummer dat bij de aanvraag is opgegeven niet correspondeert met het in de aanvraag opgegeven loonheffingnummer en de daaraan verbonden rekeninggegevens;
- c. geen loongegevens beschikbaar zijn in de polisadministratie, bedoeld in artikel 33 van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, over de aangiftetijdvakken, bedoeld in artikel 10, tweede tot en met vierde lid; of
- d. de aanvraag anderszins niet voldoet aan de in deze regeling gestelde eisen.

In eerste aanleg was het de vraag of een daling van de loonsom (bijvoorbeeld omdat personeel zelf ontslag neemt) betekent dat de werkgever niet voldoet aan zijn inspanningsverplichting om de loonsom zoveel mogelijk gelijk te houden. Uit de Kamerbrief van 10 april 2020 volgt dat als de loonsom lager ligt de subsidie meer dan evenredig wordt verminderd, maar dat er geen verdere consequenties zijn. Het is dus niet zo dat de subsidie dan geheel wordt teruggevorderd. Uit diezelfde brief kan worden afgeleid dat de hiervoor genoemde weigeringsgronden erop zijn gericht om te kunnen ingrijpen bij het opzettelijk verstrekken van onjuiste informatie of bewuste handelingen in strijd met het doel van de regeling. .

De werkgever die een subsidie aanvraagt, dient te verklaren in lijn met het doel van de regeling te handelen. Daaruit zou men kunnen afleiden dat een werkgever met voldoende vermogen en derhalve zonder liquiditeitsprobleem wordt verondersteld geen beroep op de regeling te doen. Hierover kan men evenwel twijfelen, temeer omdat deze situatie niet wordt vermeld in de toelichting waar het mogelijk misbruik betreft. Aangezien de regelgever zelf aangeeft dat niet is voorzien in daadwerkelijke voorwaarden ten aanzien van vermogen etc., lijkt het onwaarschijnlijk dat een beroep op de regeling door een zeer vermogende onderneming tot gevolg zou hebben dat de subsidie wordt teruggevorderd.

Om controle mogelijk te maken, dient de werkgever zijn administratie zodanig in te richten dat een controle achteraf goed mogelijk is. Er dient tot vijf jaren na de vaststelling van de subsidie inzage in de administratie te worden verleend. Ook dient de werkgever onverwijld een melding te doen als hij constateert dat hij niet langer aan de vereisten voldoet.

Indien tijdens of bij het vaststellen van de subsidie sprake is van een redelijk vermoeden van een strafbaar feit, dan heeft het UWV de mogelijkheid om aangifte te doen bij het Openbaar Ministerie (OM). Het OM kan vervolgens een strafrechtelijk onderzoek instellen en overgaan tot strafrechtelijke vervolging. Op grond van informatie van het UWV en/of op grond van signalen en meldingen kan de Inspectie SZW onder gezag van het OM een opsporingsonderzoek instellen. Voorts zullen door middel van data-analyse controles worden uitgevoerd. Ook zullen achteraf risicogericht controles worden uitgevoerd, zowel op basis van datacontroles als steekproeven.

6 Tegemoetkoming Ondernemers Getroffen Sectoren (TOGS); noodloket

6.1 Algemeen

Let op: dit is niet de Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers (Tozo). Zie daarvoor 7. Opgemerkt wordt wel dat de TOGS-uitkering van invloed is op de beschikbare liquiditeiten van de ondernemer en daarmee van invloed is op de kredietfaciliteit van de TOZO.

Op grond van de TOGS kunnen ondernemers een eenmalige tegemoetkoming van € 4.000 netto ontvangen. In het belastingplan 2021 wordt een bepaling opgenomen op grond waarvan de uitkering niet tot de winst wordt gerekend. Daarmee kunnen zij dan (een deel van) hun vaste lasten betalen, zoals de huur van een bedrijfspand. De tegemoetkoming van € 4.000 geldt per onderneming. Firmanten of maten in een onderneming in een getroffen sector hebben gezamenlijk recht op deze tegemoetkoming.

Het gaat onder meer om ondernemers in de horeca, private culturele instellingen en andere etablissementen die het grootste deel van hun activiteiten noodgedwongen moeten staken en die mogelijk in de problemen komen door de anderhalve meter-maatregel. Inmiddels vallen ook andere ondernemingen in de doelgroep. Ondernemers met een bedrijf dat niet onder de aangewezen SBI-nummers valt, hebben in principe geen recht op deze tegemoetkoming. Wel bestaat voor hen de mogelijkheid om te verzoeken alsnog voor de regeling in aanmerking te komen als zij menen dat hun bedrijfsvoering hard is geraakt door overheidsmaatregelen die specifiek hun bedrijfsvoering raken. Het betreft dan de sluiting of door de toepassing van de afstandseis. Ondernemers die menen in aanmerking te komen voor deze TOGS-regeling kunnen als hun SBI-code niet is opgenomen, een verzoek indienen bij RVO om toepassing van redelijkheid en billijkheid. Die verzamelt deze verzoeken en stuurt die door naar het ministerie van Economisch Zaken en Klimaat. Tot en met 26 juni staat de regeling open en kunnen derhalve dergelijke verzoeken worden beoordeeld. Indien de bij het Handelsregister ingeschreven SBI-code onjuist is, kan een verzoek om correctie worden ingediend.

Voor de TOGS komen in principe alleen ondernemers in aanmerking die een fysieke inrichting buiten de eigen woning hebben. Echter, ondernemers die vanuit het woonadres werken en daar ingeschreven staan, kunnen ook een TOGS-uitkering krijgen mits hun activiteit voldoende omvang heeft. Op basis daarvan nemen wij aan dat ondernemers met een woon/winkelpand wel aan de voorwaarden voldoen. Tot slot zijn er ondernemers die gezien de aard van hun onderneming vanuit hun woonadres werken en fysieke activiteiten of fysieke bedrijfsmiddelen buitenshuis hebben. Ook zij kunnen een beroep doen op de TOGS. De overheid geeft bij die laatste categorie het voorbeeld van autorijscholen.

6.2 Alleen voor ondernemers in getroffen sectoren

Alleen ondernemers in aangewezen sectoren kunnen gebruikmaken van deze regeling. In eerste instantie was de regeling alleen bedoeld voor ondernemers in sectoren die door de overheidsmaatregelen dienden te sluiten. Op zaterdag 28 maart 2020 is besloten om ook ondernemers in andere sectoren toegang te geven tot deze regeling en op 7 maart is die lijst verder uitgebreid. Zie <https://rvo.nl/tegemoetkomingcorona> voor een lijst van de ondernemers die van deze regeling gebruik kunnen maken. Deze lijst zal in de loop van de tijd worden geactualiseerd. Inmiddels kunnen ondernemingen in de horeca, non-food retail, maar bijvoorbeeld ook kampeerterrinen, monumentenzorg, taxi's, dierentuinen en fysiotherapeuten van de regeling gebruik maken. Naast de TOGS-regeling worden bijvoorbeeld voor zorgondernemers ook faciliteiten aangeboden vanuit de verzekeraars. Om overlap tussen de regelingen te voorkomen, wordt er aan zorgondernemers een extra verklaring gevraagd waaruit blijkt in hoeverre de omzetuitval en personeelskosten reeds vergoed zijn via deze continuïteitsbijdrage.

Of men recht heeft op deze regeling wordt in eerste instantie bepaald aan de hand van de SBI-code waaronder de ondernemer c.q. onderneming is ingeschreven in het handelsregister. Echter, niet altijd geeft die SBI-code een juiste indicatie van de werkzaamheden. Indien ondernemers op grond van hun SBI-code geen recht zouden hebben op de tegemoetkoming, maar op grond van de feitelijke activiteiten menen wel recht te hebben, kunnen zij zich melden bij de uitvoeringsorganisatie RVO.nl.

De beoordeling of de onderneming voldoet aan de SBI-code vindt plaats op basis van de gegevens van inschrijving per 15 maart 2020: Of men voldoet kan men nagaan in de tool van rvo: <https://www.rvo.nl/subsidie-en-financieringswijzer/tegemoetkoming-schade-covid-19>

Op 28 april is een uitbreiding doorgevoerd voor gevallen waarin de hoofdactiviteit van een onderneming niet kwalificeert, maar een nevenactiviteit wel. Daarbij geldt dan wel als voorwaarde dat de ondernemer voor die specifieke nevenactiviteit voldoet aan de minimumvereisten qua omzetverlies en vaste lasten.

6.3 Vestigingseis

Naast de diverse hierna nog op te sommen voorwaarden, worden voorwaarden gesteld aan de vestiging van de onderneming. In eerste aanleg gold dat de onderneming een fysieke vestiging in Nederland diende te hebben. Uitgezonderd horecaondernemingen gold als eis dat er ten minste één in het handelsregister ingeschreven vestiging moest zijn naast het privéadres van de eigenaar/eigenaren. Een kapsalon aan huis, bijvoorbeeld, had daardoor geen recht op de tegemoetkoming. De reden voor deze voorwaarde was dat de TOGS zich richt op ondernemers met omvangrijke vaste lasten, anders dan personeelskosten (waar de NOW voor is bedoeld).

Per 6 april 2020 is deze vestigingseis versoepeld. De reden daarvoor was dat bijvoorbeeld ondernemers in de sfeer van persoonlijke dienstverlening wel degelijk significante bedrijvigheid vanuit de eigen woning kunnen hebben. Ook zijn er ondernemingen met meer grootschalige dienstverlening vanuit een fysieke vestiging met omvangrijke periodieke vaste lasten, terwijl de ondernemer staat ingeschreven op het huisadres. Dit geldt bijvoorbeeld in de sectoren haarverzorging en schoonheidsverzorging, maar bijvoorbeeld ook voor de houder van een manege op het eigen erf. Voor gevallen waarin geen sprake is van een afzonderlijke vestiging naast het woonadres, kan de TOGS toch worden aangevraagd als een aanvullende verklaring wordt overlegd waaruit blijkt dat de bedrijfsactiviteiten van de aanvrager een zekere minimale omvang hebben. Bijvoorbeeld kappers die ingeschreven staan op het huisadres komen dan in aanmerking voor de TOGS als uit de verklaring blijkt dat zij omvangrijke bedrijfsactiviteiten hebben. Daarnaast zijn er sectoren, waarbij het kenmerkend is dat ondernemers een fysieke inrichting of fysieke productiemiddelen hebben buiten de woning. Voor deze sectoren is zo'n minimale omvang geen noodzakelijk criterium. Een voorbeeld zijn de auto- en motorrijkschoolhouders die veelal op hun huisadres geregistreerd staan maar omvangrijke lasten dragen voor hun lesvoertuig(en). Consequentie van deze aanpassingen is naar ons oordeel ook dat een vennootschap onder firma die is ingeschreven op het woonadres van een van de firmanten, ook recht heeft op TOGS.

Voor horecaondernemingen geldt dat zij sowieso recht hebben op TOGS als zij op het woonadres staan ingeschreven. Daarin is niets veranderd.

6.4 Voorwaarden

- De ondernemer verwacht in de periode 16 maart 2020 tot en met 15 juni 2020 een omzetverlies te hebben van ten minste € 4.000 ten gevolge van de maatregelen ter bestrijding van de verdere verspreiding van het coronavirus. Tevens dient de ondernemer te verklaren in de periode van 16 maart 2020 tot en met 15 juni 2020 ten minste € 4.000 aan vaste lasten te verwachten die niet worden gedekt door andere maatregelen. Over de vraag welke kosten als vaste lasten kwalificeren, bestaat nog onduidelijkheid. Gezien het doel van de regeling nemen wij aan dat daarbij alleen wordt bedoeld op daadwerkelijke uitgaven; afschrijvingen vallen naar ons oordeel niet onder de hier bedoelde vaste lasten.

- De onderneming is voor 15 maart 2020 opgericht en ingeschreven in het KVK Handelsregister.
- In de onderneming werken maximaal 250 personen. Dit blijkt uit de inschrijving in het KVK Handelsregister.
- De hoofdactiviteit van de onderneming is op 15 maart 2020 geregistreerd onder een van de vereiste KVK SBI-codes.
- Bij de aanvraag dient een bankrekeningnummer te worden opgegeven dat op naam van de onderneming staat.
- De onderneming is (nog) niet failliet.
- De onderneming/ondernemer heeft geen verzoek tot verlening van surseance van betaling ingediend bij de rechtbank.
- U verklaart dat u over het huidige en de afgelopen twee belastingjaren niet meer dan € 200.000 aan overheidssteun heeft ontvangen (de-minimisverordening). Heeft uw onderneming het gehele bedrag van € 200.000 al uitgeput? Dan komt u niet in aanmerking voor de regeling.
- Uw onderneming verklaart geen overheidsbedrijf te zijn.

6.5 Aanvraag

Ondernemers hebben drie maanden de tijd om deze tegemoetkoming aan te vragen. Dit kan van vrijdag 27 maart 2020 tot en met vrijdag 26 juni 17.00 uur. Aanvragen kunnen alleen online worden ingediend. Daarvoor is e-Herkenning niveau 1 of hoger nodig. Ook is het mogelijk de aanvraag in te dienen door middel van DigiD. Het elektronische aanvraagformulier is te vinden op: <http://www.rvo.nl/tegemoetkomingcorona>.

Bij de aanvraag dient u de volgende gegevens in te geven:

- een eHerkenningmiddel niveau 1 (of hoger) of DigiD;
- het KVK-nummer van uw onderneming (let op: niet het vestigingsnummer/RSIN);
- de SBI-code van de hoofdactiviteit van uw onderneming;
- het bankrekeningnummer van uw onderneming;
- het correspondentie- en bezoekadres van uw onderneming;
- uw contactgegevens: naam, telefoonnummer, e-mailadres.

Ook gemachtigden kunnen de aanvraag indienen. Daarvoor is een speciaal machtigingsformulier beschikbaar gesteld: <https://www.rvo.nl/sites/default/files/2020/03/Machtigingsformulier-Tegemoetkoming-schade-COVID-19.pdf>

Bij de aanvraag dient de gemachtigde het volgende te vermelden:

- gegevens over de gedupeerde onderneming, waaronder het nummer waarmee deze onderneming geregistreerd is bij de Kamer van Koophandel;
- het post- en bezoekadres en het rekeningnummer dat op naam van de gedupeerde onderneming staat;
- gegevens over de contactpersoon bij de gedupeerde onderneming, waaronder de naam, het telefoonnummer en het e-mailadres;
- een verklaring dat de gedupeerde onderneming geen overheidsbedrijf is;
- een verklaring de-minimissteun;
- een verklaring dat de gedupeerde onderneming op het moment van aanvraag voldoet aan de bij deze beleidsregel gestelde eisen;
- een verklaring waarin de gedupeerde onderneming aangeeft dat de onderneming in de periode van 16 maart 2020 tot en met 15 juni 2020 een omzetverlies verwacht te lijden van ten minste € 4.000;
- een verklaring waarin de gedupeerde onderneming aangeeft dat de onderneming in de periode van 16 maart 2020 tot en met 15 juni 2020 verwacht ten minste € 4.000 aan vaste lasten te hebben, ook na gebruik van andere door de overheid beschikbaar gestelde steunmaatregelen in het kader van de bestrijding van de verdere verspreiding van COVID-19.

De genoemde de-minussteunverklaring betreft dat de aanvrager moet verklaren dat de onderneming in aanmerking komt voor de-minimissteun volgens het EU-recht. Dit wordt beoordeeld per onderneming. Gedurende drie belastingjaren mag niet meer dan € 200.000 aan steun zijn ontvangen. Er wordt daarvoor gekeken naar het lopende en de twee voorafgaande belastingjaren. Verder is van belang dat dit plafond geldt per onderneming en niet per vestiging van de onderneming. Artikel 2, tweede lid, van de algemene de-minimisverordening geeft aan wanneer sprake is van één onderneming. Het kan namelijk voorkomen dat twee (of meer) ondernemingen een bepaalde band met elkaar onderhouden en dan onder deze verordening als één onderneming worden gezien. Alleen als er nog ruimte bestaat voor € 4.000 aan (aanvullende steun) binnen dit plafond, wordt de uitkering toegekend. Het is niet mogelijk slechts een deel van de steun te ontvangen als men minder dan € 4.000 ruimte zou hebben.

6.6 Vervolprocedure

Het streven van uitvoeringsorganisatie RVO.nl is om binnen twee weken na de aanvraag een besluit te nemen. De uitkering volgt binnen een paar werkdagen na een positief besluit.

Omwillen van een snelle uitvoering past RVO.nl bij de toekenning geen uitgebreide controle toe. Achteraf zal wel controle plaatsvinden. Tot vijf jaar na de uitbetaling kan het gegeven bedrag worden teruggevorderd.

7 Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers, Stb 2020, 118 (Tozo)

7.1 Algemeen

Let op: dit is niet de noodmaatregel Tegemoetkoming Ondernemers Getroffen Sectoren (TOGS) op grond waarvan ondernemers € 4.000 kunnen krijgen. Zie daarvoor 6. Anders dan de TOGS behoort de Tozo wel tot het inkomen.

De Tozo houdt in dat zelfstandigen aanvullende inkomensondersteuning kunnen krijgen voor levensonderhoud en/of een lening voor bedrijfskapitaal bij liquiditeitsproblemen. De regeling geldt niet alleen voor zzp'ers, maar ook voor ondernemers met personeel en ondernemingen die in de vorm van een bv worden gedreven. De dga heeft derhalve ook recht op deze regeling. Daarbij gelden wel aanvullende voorwaarden.

Om een beroep op de regeling te kunnen doen, moet een ondernemer voldoen aan de hierna beschreven voorwaarden. Bij de vaststelling van de voorwaarden is gezocht naar een balans tussen enerzijds een snelle en doeltreffende toepassing en anderzijds het tegengaan van oneigenlijk gebruik. Dit steven is ook de reden dat geen voorwaarden worden gesteld aan het persoonlijke vermogen of het inkomen van de partner c.q. het gezin van de ondernemer. Hierdoor kan het zijn dat personen met een aanzienlijk vermogen en/of gezinsinkomen formeel toch voldoen aan de voorwaarden voor deze regeling. Het kabinet vraagt uitdrukkelijk om integer gedrag en alleen van de regeling gebruik te maken als dit echt nodig is. De regeling kan op basis van praktijkervaringen worden bijgestuurd om een betere uitvoering en toepassing mogelijk te maken.

Deze regeling was oorspronkelijk alleen bedoeld voor ondernemers die in Nederland wonen en in Nederland hun onderneming drijven. Op 24 april is bekend geworden dat ook grenswerkers met een onderneming buiten Nederland van de regeling gebruik kunnen maken. Voor hen geldt echter als beperking dat zij alleen recht hebben op inkomensondersteuning en niet op de kredietfaciliteit die geldt voor personen met een onderneming in Nederland. Ook deze ondernemers vragen de uitkering aan in de gemeente waar zij wonen. Een andere uitbreiding betreft ondernemers die in het buitenland wonen en in Nederland een onderneming drijven. Die krijgen in Nederland wel toegang tot de kredietfaciliteit, maar niet tot de inkomensondersteuning. Voor inkomensondersteuning zijn zij aangewezen op de woonstaat. Waar zij de aanvraag in moeten dienen is nog onduidelijk. Vermoedelijk wordt dat een nader aan te wijzen Nederlandse gemeente.

, wordt uitgevoerd door de gemeente waar de ondernemer woont. Er wordt nog onderzocht hoe ondernemers die een onderneming buiten Nederland drijven kunnen worden geholpen, waarbij afstemming plaatsvindt met de landen waar de onderneming is gevestigd. Omdat op het moment van verschijning van deze praktijkhandreiking de AmvB van de Tozo nog niet is verschenen, kan op veel vragen nog geen antwoord worden gegeven. In het bijzonder bestaan vragen over de noodzakelijke omvang van het belang van de dga in de onderneming om als dga een Tozo-uitkering te kunnen krijgen.

7.2 Uitkering als aanvulling tot sociaal minimum

Door de overheidsmaatregelen die zijn gericht op het tegengaan van de verspreiding van het coronavirus, worden veel zelfstandigen/ondernemers geconfronteerd met een aanzienlijk inkomensverlies.

De uitkering voor levensonderhoud vult het inkomen aan tot het sociale minimum. Voor gehuwden en samenwonenden is dat een aanvulling tot een bedrag van € 1.500 netto en voor alleenstaanden tot € 1.050 netto per maand. Het betreft een gift en dit bedrag hoeft dus niet te worden terugbetaald.

De uitkering wordt maandelijks uitbetaald en telt mee voor het verzamelinkomen voor de inkomensafhankelijke toeslagen. Ontvangers van een uitkering zijn verplicht om wijzigingen in hun

inkomenssituatie uit zichzelf door te geven. Achteraf controleren gemeenten het daadwerkelijk genoten inkomen.

7.3 Lening voor bedrijfskapitaal

De lening voor bedrijfskapitaal kan worden gebruikt om liquiditeitsproblemen op te lossen. Zelfstandig ondernemers die als gevolg van de coronacrisis in liquiditeitsproblemen komen, kunnen versneld een lening voor bedrijfskapitaal aanvragen van maximaal € 10.157, met een rente van 2%. Deze is binnen vier weken beschikbaar. De maximale looptijd van de lening is drie jaar. Tot januari 2021 hoeft niet te worden afgelost. Om in aanmerking te komen voor een lening dient een zelfstandige naar waarheid te verklaren en aannemelijk te maken dat er sprake is van liquiditeitsprobleem als gevolg van de coronacrisis.

Het is mogelijk meer te lenen, maar dan gelden de eenvoudiger voorwaarden niet.

7.4 Voor welke periode geldt de inkomenssteun?

De Tozo-regeling geeft voor drie maanden een tegemoetkoming en geldt slechts voor de maanden maart tot en met mei 2020.

Het kabinet verzoekt ondernemers alleen van deze regeling gebruik te maken als dat echt nodig is, zodat de middelen kunnen worden ingezet waar die ook echt nodig zijn. Bovendien is de regeling sneller en beter uitvoerbaar als alleen de mensen die deze regeling echt nodig hebben een aanvraag indienen.

7.5 Voor wie?

Het betreft vooral ondernemers die actief zijn in de branches die door overheidsmaatregelen zijn gesloten. Zij dienen ten minste 18 jaar oud te zijn, maar niet ouder dan de pensioengerechtigde leeftijd. Om de uitkering te kunnen krijgen, moet het verwachte inkomen van de ondernemer in de periode van maart tot en met mei 2020 lager zijn dan het sociaal minimum. Zelfstandigen die meer verdienen dan de bijstandsnorm, of naast hun onderneming uit een regulier dienstverband een loon ontvangen dat hoger is dan de bijstandsnorm, krijgen geen aanvulling.

Het kabinet streeft een eenvoudige regeling na. Daarom wordt niet op huishoudniveau beoordeeld of er sprake is van onvoldoende middelen van bestaan. Het inkomen van de echtgenoot of partner wordt niet in de beoordeling betrokken en er zal geen vermogenstoets plaatsvinden. Doordat weinig voorwaarden gelden, kan het zo zijn dat mensen wel recht hebben op een uitkering maar daar eigenlijk geen behoefte aan hebben. Het kabinet verzoekt die mensen nadrukkelijk geen beroep op de regeling te doen.

Ook de dga heeft onder voorwaarden recht op een uitkering uit hoofde van de Tozo. Voorwaarde is dat hij alleen of tezamen met degenen met wie de onderneming wordt uitgeoefend de volledige zeggenschap heeft. Op deze manier is bereikt dat alle niet verzekerde dga's van de regeling gebruik kunnen maken.

Op 24 april is ook duidelijk geworden dat ook ondernemers die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben behaald, recht krijgen op een TOZO-uitkering. Ook zij vragen de uitkering aan in de gemeente waar zij wonen.

7.6 Voorwaarden

De zelfstandig ondernemer moet bij de aanvraag verklaren dat hij of zij verwacht dat zijn/haar inkomen in de periode maart tot en met mei 2020 als gevolg van de coronacrisis onder het sociaal minimum zal uitkomen. Wanneer dit achteraf anders blijkt te zijn, moet de zelfstandige dit doorgeven aan de gemeente. De versoepeling houdt in dat er geen onderzoek wordt gedaan naar de

levensvatbaarheid van het bedrijf. Daarnaast hebben het vermogen (zoals een spaarrekening en huisbezit) en het inkomen van de partner geen invloed op de tegemoetkoming. Dit maakt de regeling eenvoudig en snel uitvoerbaar. Wel worden andere inkomsten verrekend met de TOZO-uitkering voor levensonderhoud. Dit zal echter alleen gebeuren met inkomsten die betrekking hebben op de periode waarop de TOZO-uitkering betrekking heeft.

Daarnaast moeten aanvragers voldoen aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek. Het gaat daarbij nadrukkelijk alleen om het urencriterium, niet van belang is of men daadwerkelijk recht heeft op zelfstandigenaftrek. Dat houdt in dat zij in het afgelopen jaar minimaal 1.225 uur (24 uur per week) als zelfstandige werkzaam zijn geweest. Werkt een aanvrager korter dan een jaar als zelfstandige, dan geldt het urencriterium voor het aantal maanden dat is gewerkt. Tot slot moet een zelfstandige zijn ingeschreven bij de Kamer van Koophandel voordat deze regeling is aangekondigd, dus voor 17 maart 2020 18.45 uur.

De zelfstandige moet in Nederland woonachtig zijn en het bedrijf (of de hoofdzakelijke werkzaamheden) moet(en) in Nederland zijn gevestigd.

Ook een dga van een besloten vennootschap kan in principe een beroep doen op de tijdelijke regeling, als hij of zij voldoet aan de wettelijke eisen: het urencriterium, er moet sprake zijn van volledige zeggenschap en van het dragen van de financiële risico's. Minderheidsaandeelhouders kwalificeren derhalve niet voor de Tozo, ook niet als zij op grond van de Regeling aanwijzing directeur-grotaandeelhouders niet verzekerd zijn.

Bij de aanvraag dient de dga ook naar waarheid te verklaren en aannemelijk te maken dat zijn/haar bv nu geen salaris kan uitbetalen. In de praktijk wordt regelmatig de vraag gesteld of dit betekent dat geen gebruik kan worden gemaakt van de regeling indien er ruimschoots voldoende vermogen aanwezig is in de bv om aan de salarisverplichtingen te voldoen. Hierover bestaat geen duidelijkheid. Gezien de wens de regelingen integer toe te passen en alleen als daar daadwerkelijk behoefte aan bestaat, bepleit SRA om in die gevallen geen beroep op de regeling te doen. Voor de beoordeling of voldoende liquiditeiten aanwezig zijn, zou men dan uiteraard niet slechts naar de lopende maand moeten kijken, maar de nabije toekomst mede in aanmerking moeten nemen.

7.7 Aanvraag

De aanvraag moet worden ingediend bij de gemeente waar de ondernemer woont.

Uiterlijk op 31 mei 2020 dient de aanvraag voor een uitkering voor levensonderhoud te zijn aangevraagd, waarbij de regeling met terugwerkende kracht tot en met 1 maart 2020 kan worden toegekend. Een aanvraag voor de Tozo wordt zoveel mogelijk digitaal gedaan en kan binnen vier weken worden afgerond, in plaats van de gebruikelijke 13 weken. Kennelijk kan de aanvraag ook schriftelijk worden gedaan zonder elektronische hulpmiddelen.

De versnelde procedure voor de aanvraag geldt ook bij leningaanvragen tot € 10.157. De lening kan worden verstrekt met uitstel van aflossingen. Het toepasselijke rentepercentage is lager dan in het Besluit bijstand zelfstandigen. Bij deze aanvragen wordt geen toets op levensvatbaarheid toegepast. Men dient de aanvragen zoveel mogelijk digitaal bij de gemeente in te dienen. Het gaat dan om de gemeente waar men woont, niet om de gemeente waar de onderneming is gevestigd.

7.8 Controle

Als men een beroep doet op de regeling is men verplicht om uit zichzelf aan de gemeente alle inlichtingen te verstrekken die van invloed kunnen zijn op het recht op of de hoogte van de uitkering. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om wijzigingen in de inkomenssituatie van de zelfstandige. Indien hiertoe aanleiding is, past de gemeente de uitkering aan of zet de uitkering stop. Gemeenten zijn verplicht om bij fraude de toegekende bijstand terug te vorderen en een boete op te leggen. Voor het overige geldt voor gemeenten een terugvorderingsbevoegdheid.

8 **Uitstel van betaling (bijgewerkt tot en met 16 april 2020)**

8.1 Algemeen

De mogelijkheid van uitstel van betaling heeft betrekking op opgelegde definitieve aanslagen en voorlopige aanslagen over voorgaande jaren voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Ook betreft dit de af te dragen omzetbelasting en loonheffingen. Voor die laatste geldt echter dat uitstel pas kan worden aangevraagd nadat een naheffingsaanslag is opgelegd omdat men niet heeft betaald. Dan zal een eventueel opgelegde verzuimboete niet worden opgelegd of worden verminderd tot nihil. De mogelijkheid om uitstel van betaling aan te vragen, is in eerste aanleg uitgewerkt in de brief van 12 maart 2020 van het ministerie van Economische Zaken en Klimaat, kenmerk CE-AEP/20072624. Dit bijzondere uitstel is gebaseerd op het bijzondere uitstel van betaling zoals opgenomen in de paragrafen 26.5.2a en 26.6.2b van de Leidraad Invordering 2008. Op 2 april 2019 is bij brief met kenmerk 2020-0000066195 bekend geworden dat het uitstel voor meer belasting gaat gelden.

Ondernemers die door de coronacrisis in liquiditeitsproblemen zijn gekomen of komen, kunnen bijzonder uitstel van betaling voor belastingschulden aanvragen. Na deze brief zijn aanvullende brieven verschenen op 17 en 19 maart 2020.

De belangrijkste verandering ten opzichte van de oorspronkelijke vormgeving is dat voor de aanvraag van uitstel van betaling voor de duur van drie maanden geen verklaring meer nodig is. Verder hoeft men bij de aanvraag geen nadere informatie te verstrekken. Wel moet men volgens informatie op de website van de Belastingdienst bij het verzoek aangeven dat men door de coronacrisis in liquiditeitsproblemen is gekomen. Wij nemen aan dat een verzoek om uitstel van betaling ook betrekking kan hebben op een deel van een aanslag. Wellicht is het zelfs zo dat uitstel alleen mogelijk is voor dat deel van de aanslag waarvoor daadwerkelijk liquiditeitsproblemen bestaan door de coronacrisis. Het is ons niet duidelijk of bij de beoordeling of er sprake is van liquiditeitsproblemen moet worden gekeken naar de situatie op het moment van indiening of dat er ook rekening mag worden gehouden met het liquiditeitsbeslag voor toekomstige betalingsverplichtingen na de driemaandsperiode.

Door bij een verzoek om uitstel voor de duur van maximaal drie maanden geen aanvullende informatie of verklaring te vragen, wordt de administratieve last voor ondernemers zoveel mogelijk beperkt.

Als voor meer dan drie maanden uitstel van betaling wordt aangevraagd, is nog wel nadere informatie nodig om de aanvraag te beoordelen. Die informatie hoeft evenwel niet direct te worden toegevoegd bij de aanvraag. De ondernemer krijgt daarvoor drie maanden de tijd. Als wij het goed begrijpen wordt echter onmiddellijk na ontvangst van een verzoek uitstel verleend en wordt er pas daarna beoordeeld of dit terecht is. Op dit moment is onduidelijk hoe moet worden gehandeld als een verzoek voor de duur van maximaal drie maanden na die periode moet worden verlengd.

Vooralsnog is onduidelijk welke informatie men moet verstrekken als men uitstel aanvraagt voor de duur van meer dan drie maanden. In ieder geval geldt in dat geval dat de betalingsproblemen moeten zijn veroorzaakt door de coronacrisis. Vermoedelijk zal in ieder geval moeten worden verklaard dat er inderdaad sprake is van betalingsproblemen. Bij uitstel tot een gezamenlijk bedrag van minder dan € 20.000 kan worden volstaan met bepaalde administratieve bescheiden. Bij bedragen daarboven is een verklaring van een deskundige vereist. Op basis van de informatie die in eerste aanleg werd verstrekt, moet men dan denken aan bijvoorbeeld een consultant, accountant of belastingadviseur. Zodra hierover meer informatie beschikbaar is, zullen we die vermelden op de website van SRA en in deze praktijkhandreiking verwerken.

8.2 Voor wie?

In de hiervoor genoemde brieven aan de Tweede Kamer staat dat de fiscale maatregelen zijn gericht op ondernemers. Vooralsnog is niet gedefinieerd wie deze ondernemers precies zijn. Gaat het alleen om belastingplichtigen die als ondernemer kwalificeren voor de toepassing van de Wet IB 2001, of om

iedereen die voor de toepassing van een bepaalde wet als ondernemer kwalificeert? Zijn dan bijvoorbeeld ook belastingplichtigen die resultaat uit overige werkzaamheden behalen (inclusief tbs) ondernemers die uitstel van betaling kunnen aanvragen? Vooralsnog heeft het er alle schijn van dat het kabinet een zo ruim mogelijke definitie van ondernemerschap hanteert. Ondernemers zoals omschreven in de Wet IB 2001 alsmede belastingplichtigen voor de Wet Vpb 1969 zullen als ondernemer worden aangemerkt voor de aanslagen IB/PVV resp. Vpb die aan hen zijn of worden opgelegd. Voor de toepassing van de Wet LB 1964 geldt dat die wet niet de ondernemer kent. In de Wet LB 1964 is de werknemer de belastingplichtige en de werkgever de inhoudingsplichtige. Daarbij geldt dat de werkgever niet per se een ondernemer hoeft te zijn c.q. een onderneming hoeft te drijven. De vraag komt dan op of inhoudingsplichtigen die geen onderneming in de zin van de Wet IB drijven, ook in aanmerking komen voor uitstel van betaling voor de naheffingsaanslag loonheffingen. SRA vermoedt dat inhoudingsplichtigen zonder materiële onderneming geen uitstel van betaling zullen kunnen krijgen voor de loonheffing. Desalniettemin adviseert SRA wel uitstel aan te vragen, maar deze inhoudingsplichtigen zonder materiële onderneming

Wij vermoeden echter dat een dga in de zin van deze bepalingen niet als ondernemer wordt aangemerkt, net zomin als iemand die overige werkzaamheden verricht. Duidelijk is dat echter niet. Een zzp'er wordt wel als ondernemer aangemerkt. Vermoedelijk heeft men het dan over iemand die voor de toepassing van de Wet IB 2001 winst uit onderneming geniet. Volledigheidshalve merken wij op dat het begrip ondernemer in de diverse maatregelen niet uniform lijkt. Zo komt een ondernemer die geen fysieke inrichting voor zijn onderneming buiten huis heeft niet in aanmerking voor het TOGS/noodloket, maar wel voor de uitstelregeling.

8.3 Voor welke belasting kan bijzonder betalingsuitstel worden aangevraagd?

Het gaat hierbij om aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting en om af te dragen omzetbelasting en loonbelasting. De mogelijkheid om uitstel aan te vragen, geldt niet alleen voor belastingschulden over het tijdvak 2020, maar ook voor voorgaande tijdvakken. Daarnaast geldt het uitstel ook voor de kansspelbelasting, assurantiebelasting, verhuurderheffing, milieubelastingen (EB/ODE, kolenbelasting, afvalstoffenbelasting, belasting op leidingwater), accijns (minerale oliën, alcohol en tabak), verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en vergelijkbare belastingen in Caribisch Nederland. Voor alle deze belastingen geldt dit versoepelde uitstelbeleid tot 19 juni 2020. Voor douanerechten kan als sprake is van tijdelijke betalingsproblemen ook uitstel van betaling worden verleend. Het uitstel zal ook gelden voor schulden die zijn ontstaan voor de aanvang van de coronacrisis.

Inmiddels is duidelijk geworden dat geen uitstel kan worden gevraagd voor betaling van een ingediende aangifte omzetbelasting of loonheffingen. Men dient die aangiften in te dienen en kan vervolgens die niet of slechts gedeeltelijk betalen. Voor het niet betaalde bedrag, zal een naheffingsaanslag worden opgelegd, met verzuimboete. Ter zake van die naheffingsaanslag kan vervolgens om uitstel worden verzocht, waarbij ook een opgelegde boete vervolgens zal worden verminderd. Echter, als voorafgaande aan de oplegging van de naheffingsaanslag al is verzocht om uitstel voor een andere aanslag, zal binnen de driemaandsperiode automatisch uitstel van betaling worden verleend voor de binnen die termijn opgelegde naheffingsaanslag. Dat uitstel loopt dan evenwel tot uiterlijk het einde van de oorspronkelijke driemaandstermijn. Als men langer uitstel wenst, zal een nieuw verzoek moeten worden ingediend. Hoewel daarover verschillende standpunten circuleren, meent SRA vooralsnog dat ook uitstel kan worden gevraagd voor voorlopige aanslagen IB en VPB voor het belastingjaar 2020.

Uit de kabinetsbrieven blijkt ook dat er geen boete (verzuimboete) wordt opgelegd voor het niet (tijdig) betalen van verschuldigde belasting. Het lijkt erop dat deze maatregel automatisch wordt toegepast, dus dat er geen verzoek hoeft te worden gedaan. Als er een boete is opgelegd, zal deze worden teruggedraaid. Dit kan enige tijd vergen.

8.4 Voor welke periode?

Het uitstel wordt verleend voor de duur van drie maanden vanaf de dagtekening van het verzoek om uitstel. Alle in die periode bestaande betalingsverplichtingen worden opgeschort tot het einde van die

driemaandsperiode. Daarbij is het niet zo dat voor ieder van die afzonderlijke betalingsverplichtingen een afzonderlijke driemaandsperiode geldt: zij lopen allemaal mee tot aan het einde van de uitstelperiode die geldt voor de aanslag waarvoor een verzoek is gedaan. Als men langer uitstel wil, kan om aanvullend uitstel worden verzocht, maar dan zal men wel aanvullende informatie moeten verstrekken.

8.5 Hoe wordt dit uitstel gevraagd?

De Belastingdienst heeft op het Forum Fiscaal Dienstverleners aanwijzingen gepubliceerd over hoe (belasting)adviseurs voor hun klanten een verzoek kunnen indienen voor uitstel van betaling. Om uitstel aan te vragen dient de ondernemer met zijn eigen DigiD in te loggen. Als het uitstel wordt gevraagd voor een rechtspersoon, dan dient een medewerker of een fiscaal dienstverlener met zijn eigen DigiD in te loggen en kan vervolgens worden aangegeven voor welke rechtspersoon uitstel van betaling wordt verzocht.

Dit verzoek geldt dan in een keer voor drie maanden. Dit verzoek geldt dan tevens voor alle aanslagen inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen. Ongeacht eventueel ingediend verzoek om uitstel, moeten de reguliere aangiften wel gedaan blijven worden. Bij dit bijzonder uitstel hoeft op basis van de thans bekende informatie geen zekerheid te worden gegeven.

Het verzoek moet worden ingediend bij:
Belastingdienst
Postbus 100
6400 AC Heerlen

Inmiddels is het ook mogelijk digitaal uitstel te vragen: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/ondernemers/content/hoevraagikvoor3maandenbijzonderuitstelvanbetalingaanvanwege-decoronacrisis>. Voorlopig is dit nog alleen voor de inkomsten-, vennootschaps-, loon- en omzetbelasting. In de week van 6 april wordt de mogelijkheid voor digitaal aanvragen ook opengesteld voor de andere heffingen.

Het verzoek kan voor meerdere middelen (IB, VPB, LB, OB) tegelijk worden gedaan en dient duidelijk te vermelden om welke aanslagen het gaat. In eerste aanleg kon geen uitstel worden aangevraagd voor de voldoening/afdracht van aangiftebelasting. Dat kon pas na ontvangst van de naheffingsaanslag die wordt opgelegd als de volgens de aangifte verschuldigde belasting niet wordt voldaan. Inmiddels wordt nadat een verzoek is ingediend voor een bepaalde belasting automatisch ook uitstel verleend voor alle andere belastingen die onder de regeling gelden. Een verzoek om uitstel voor de verschuldigde inkomstenbelasting zal dan binnen de geldende driemaandsperiode ook gelden voor na het eerste verzoek nog op te leggen naheffingsaanslagen.

Voor ondernemers met een g-rekening, wordt de mogelijkheid gecreëerd om de g-rekening te deblokken tot het bedrag waarvoor uitstel wordt gevraagd. Via de website van de Belastingdienst zijn de voorwaarden daarvoor bekend geworden.

De boete wordt dan ook verminderd tot nihil.

Zoals hiervoor is aangegeven, dient in het verzoek te worden vermeld dat de ondernemer door de uitbraak van corona in betalingsproblemen is gekomen.

In eerste instantie was het noodzakelijk om bij een verzoek om uitstel een verklaring van een deskundige in te dienen, uiterlijk vier weken na indiening van het verzoek. Voor verzoeken om uitstel voor de duur van maximaal drie maanden is die verklaring nu niet meer nodig.

Voor verzoeken voor een langere periode is een verklaring nodig indien de totale belastingschuld waarvoor uitstel wordt gevraagd meer dan € 20.000 bedraagt. Bij lagere bedragen dan € 20.000 voor de duur van meer dan drie maanden, moeten wel nadere informatie worden verstrekt door de aanvrager zelf. Informatie daarover wordt vermeld op de website van de Belastingdienst. Op basis van

de in eerste aanleg verstrekte informatie, dient uit de deskundigenverklaring voor bedragen van meer dan € 20.000 voor meer dan drie maanden te blijken dat:

- sprake is van werkelijk bestaande, acute betalingsproblemen (en niet om bijvoorbeeld betalingsproblemen die in de toekomst zullen ontstaan);
- de betalingsproblemen van tijdelijke aard zijn;
- de belastingschuldige de betalingsproblemen vóór een bepaald tijdstip oplost;
- de onderneming levensvatbaar is.

Een derde deskundige kan een externe consultant, externe financier, brancheorganisatie, accountant of fiscaal dienstverlener zijn.

NB SRA heeft nog geen format of instructie beschikbaar voor de inhoud en reikwijdte van deze verklaring. In de NBA-alert 42 inzake corona (update 12 maart 2020) is een passage opgenomen over uitstel van betaling van belastingen, zie <https://www.nba.nl/globalassets/afbeeldingen/diversen/nieuws/nba-alert-42-impact-coronavirus-op-accountantswerkzaamheden-update-12-maart.pdf>.

Hierin is opgenomen dat de NBA-contact heeft gelegd met de Belastingdienst om na te gaan hoe accountants hun klanten kunnen ondersteunen. Wij hebben begrepen dat de NBA hierover snel nader zal berichten. SRA volgt deze berichtgeving uiteraard en zal nieuwe informatie publiceren.

8.6 Beoordeling verzoek/verlenen van uitstel

Voor het aanvragen van uitstel van betaling voor de aangifte belastingen gelden de volgende drie stappen:

1. Men doet (loon)aangifte voor de uiterste aangiftedatum. Men hoeft de aangifte echter nog niet te betalen.
2. Ongeveer drie weken na de uiterste aangiftedatum ontvangt de belastingplichtige c.q. inhoudingsplichtige een naheffingsaanslag. De boete voor het niet op tijd betalen van uw aangifte hoeft u niet te betalen.
3. Vervolgens kan ter zake van die naheffingsaanslag uitstel worden aangevraagd. In het verzoek dient in ieder geval het kenmerk van de belastingaanslag te zijn opgenomen. Het verzoek moet worden gestuurd naar:

Belastingdienst
Postbus 100
6400 AC Heerlen

Zodra de Belastingdienst een verzoek om uitstel van betaling ontvangt, wordt de invordering stilgezet en krijgt men automatisch drie maanden uitstel van betaling. Dat geldt dan voor alle na het moment van het verzoek vervallende schulden voor de volgende belastingen:

- Inkomstenbelasting
- Zorgverzekeringswet
- Vennootschapsbelasting
- Loonheffingen
- Omzetbelasting
- Kansspelbelasting
- Accijns
- Verbruiksbelasting alcoholvrije dranken
- Assurantiebelasting
- Verhuurdersheffing
- Energiebelasting en andere milieubelastingen
- Vergelijkbare belastingen in Caribisch Nederland

In voorkomende gevallen draait de Belastingdienst een eventuele verzuimboete terug. Let wel, dit betreft boetes voor betalingsverzuimen. Aangifteverzuimen blijven beboetbaar.

Vervolgens wordt het verzoek individueel beoordeeld. Vermoedelijk zal dit alleen gelden voor de verzoeken om uitstel van betaling voor de duur van meer dan drie maanden, omdat verzoeken voor

een kortere periode inmiddels automatisch worden verleend. Over de doorlooptijd van de beoordeling van een verzoek is vooralsnog weinig bekend. Wel is aangegeven dat deze kan oplopen als de Belastingdienst veel verzoeken ontvangt.

8.7 Deblokkeren g-rekening

Bedrijven die personeel uitzenden, uitlenen of detacheren en g-rekeningen gebruiken, kunnen de Belastingdienst verzoeken deze rekeningen te deblokken.

Normaal wordt dan alleen het zogenoemde overschot op de g-rekening vrijgegeven. Door de coronacrisis kunnen tijdelijk ook bedragen worden vrijgegeven die zijn gereserveerd voor (naheffings)aanslagen loonheffingen of btw. Voor die aanslagen moet u dan wel eerst bijzonder uitstel van betaling vragen vanwege de coronacrisis. De verruimde deblokkeringsmogelijkheid geldt dan voor bedragen waarvoor bijzonder uitstel is verleend. Dit betekent dat als er geen uitstel is gevraagd er ook niet tegemoet wordt gekomen aan een verzoek om deblokkering van een g-rekening.

Voor een verzoek om deblokkering is een formulier 'Verzoek deblokkering g-rekening' ontwikkeld. Daarop moet worden vermeld dat men door de coronacrisis in betalingsproblemen is gekomen. Ook moet u vermelden voor welk bedrag uitstel van betaling is gevraagd en voor welk bedrag niet. Het streven is dat de Belastingdienst binnen vier weken besluit op het verzoek.

8.8 Invorderings- en belastingrente

8.8.1 Algemeen

De invorderingsrente die wordt berekend gedurende de looptijd van het uitstel, is met ingang van 23 maart 2020 tijdelijk, dat wil zeggen voor de duur van drie maanden, verlaagd van 4% naar 0,01%. Om ondernemers tegemoet te komen, zal het kabinet de belastingrente ook tijdelijk verlagen naar 0,01%. Deze verlaging zal gelden voor alle belastingen waarvoor belastingrente geldt. Om uitvoeringstechnische redenen gaat de tijdelijke verlaging van de belastingrente in vanaf 1 juni 2020. De enige uitzondering is de tijdelijke verlaging van de belastingrente in de inkomstenbelasting, die zal ingaan vanaf 1 juli 2020.

Consequentie van het feit dat slechts tot uiterlijk 23 juni 2020 een lagere rente geldt, zal zijn dat voor aanslagen waarvoor uitstel van betaling is gevraagd, deels de normale invorderingsrente weer zal gelden. De duur van het uitstel (veelal drie maanden of meer) zal namelijk mede zien op perioden na 23 juni 2020.

Ter zake van belastingrente dient men rekening te houden met de termijnen voor het opleggen van de voorlopige aanslagen en aangifte. Uitgaande van 13 weken verwerkingsduur voor aangiften en vier weken bij een verzoek om een voorlopige aanslag, zou dit het volgende betekenen:

- Een verzoek voor een voorlopige aanslag IB 2019 moet minimaal 14 weken vóór 1 oktober 2020 worden ingediend om er zeker van te zijn dat geen 4% belastingrente wordt berekend --> uiterlijk 25 juni 2020
- Een verzoek voor een voorlopige aanslag Vpb 2019 moet minimaal 14 weken vóór 1 september 2020 worden ingediend om er zeker van te zijn dat geen 8% belastingrente wordt berekend --> uiterlijk 26 mei 2020
- Een aangifte IB 2019 moet minimaal 19 weken vóór 1 oktober 2020 worden ingediend om er zeker van te zijn dat geen 4% belastingrente wordt berekend --> uiterlijk 21 mei 2020
- Een aangifte Vpb 2019 moet minimaal 19 weken vóór 1 september 2020 worden ingediend om er zeker van te zijn dat geen 4% belastingrente wordt berekend --> in beginsel uiterlijk 21 april 2020, maar hier kan worden teruggevallen op de algemene regel dat bij een aangifte vóór 1 juni geen belastingrente wordt berekend (mits de aanslag wordt opgelegd conform de aangifte)

8.8.2 Relatie betalingskorting

Omdat de invorderingsrente is gekoppeld aan de betalingskorting, is de verlaging van het rentepercentage niet alleen voordelig voor ondernemers. Voor de betalingskorting wordt namelijk hetzelfde wettelijke percentage gebruikt als voor invorderingsrente. Daardoor zou de verlaging tot gevolg hebben dat ondernemers nagenoeg geen aanspraak meer kunnen maken op betalingskorting. Ondernemers die menen hiervan nadeel te ondervinden, kunnen bezwaar maken, waarna de betalingskorting alsnog zal worden toegekend. Door de verlaging van de invorderingsrente zal ook een betalingskorting bij betaling ineens lager uitvallen. Door bezwaar te maken zal de betalingskorting worden berekend zonder rekening te houden met de verlaagde invorderingsrente.

8.8.3 Vergoeding invorderingsrente

Het kabinet heeft besloten om de te vergoeden invorderingsrente, ten gunste van burgers en bedrijven, op het bestaande niveau van 4% te houden. Die wordt derhalve niet verlaagd tot 0,01%.

8.9 Melding betalingsonmacht blijft nodig!

Voor bestuurders bestaat het risico van (bestuurders)aansprakelijkheid voor onder meer loonbelasting- en omzetbelastingsschulden. Om dit risico te beperken, is het van groot belang om betalingsonmacht tijdig en schriftelijk te melden bij de Belastingdienst. Zonder de melding betalingsonmacht is de bestuurder in dat geval aansprakelijk.

Inmiddels is besloten dat een aparte melding betalingsonmacht voor belastingsschulden niet meer nodig is. Zodra is verzocht om uitstel van betaling voor loonheffingen en/of omzetbelasting, geldt dat verzoek tevens als een melding betalingsonmacht voor die heffingen. Dit geldt zowel voor de al verstreken als voor toekomstige tijdvakken.

Het is van belang dat men zich realiseert dat deze regeling alleen geldt voor de loonheffing en omzetbelasting. Voor de verschuldigde pensioenpremies geldt dit (vooralsnog) niet: daarvoor dient derhalve nog een afzonderlijke melding betalingsonmacht te worden gedaan.

Een verzoek om uitstel kan er uiteindelijk niet toe leiden dat een schuld niet wordt betaald.

Indien men geen gebruik maakt van de mogelijkheid om uitstel van betaling te krijgen, maar toch een melding wil doen, moet men zich realiseren dat de melding betalingsonmacht op grond van artikel 7 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 moet worden gedaan uiterlijk twee weken na de termijn waarop de belasting moest zijn afgedragen of voldaan. Op grond van artikel 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 kan dit verzoek voor naheffingsaanslagen nog worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervalddag van die naheffingsaanslag. Die mogelijkheid geldt echter alleen als er geen sprake is van opzet of grove schuld.

9 Inkomsten- en vennootschapsbelasting

9.1 Versoepeling urencriterium

Veel ondernemers en zeker zij die door de coronamaatregelen gedurende langere tijd hun onderneming hebben moeten sluiten, zullen mogelijk niet voldoende tijd aan hun onderneming besteden om te kunnen voldoen aan het urencriterium. Om dit onwenselijke effect te voorkomen, wordt het urencriterium versoepeld:

1. Ondernemers worden in de periode van 1 maart 2020 tot en met 31 mei 2020 geacht ten minste 24 uren per week aan hun onderneming te hebben besteed, ook als ze die gelet op de coronacrisis niet daadwerkelijk hebben besteed. Voor dit uren aantal is gekozen, omdat dit het wekelijkse gemiddelde is van 1225 uur op kalenderjaarbasis, met een afronding in het voordeel van de belastingplichtige.
Voor SRA is onduidelijk of ook voor de periode na 31 mei 2020 een versoepeling zal bestaan voor ondernemers die ook dan nog steeds gedwongen zijn hun onderneming te sluiten. Ook is onduidelijk wat de consequenties zijn voor ondernemers die wellicht niet langer gedwongen zullen zijn gesloten, maar wiens onderneming als gevolg van de coronacrisis geen activiteiten meer heeft. Men zou dan bijvoorbeeld kunnen denken aan ondernemingen die actief zijn op het gebied van muziekfestivals. Volledigheidshalve vermelden wij dat deze maatregel voor alle ondernemers geldt, ook voor hen die hun onderneming gewoon zonder gevolgen hebben kunnen voortzetten.
2. Het verlaagde urencriterium van 800 uren per kalenderjaar zoals dat geldt voor de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, wordt ook versoepeld. Deze ondernemers worden geacht ten minste 16 uren per week aan hun onderneming te hebben besteed.
3. Voor seizoengebonden ondernemers geldt een afzonderlijke regeling. Zij worden geacht het aantal uren te hebben besteed in deze periode, zoals zij dat ook in andere jaren plegen te doen. De ondernemer kan dan met behulp van de administratie van vorig jaar inschatten hoeveel uren hij aan de onderneming heeft besteed in de periode van 1 maart 2019 tot en met 31 mei 2019 en zo ook beoordelen of hij in 2020 aan het urencriterium voldoet. Zo zal ook voor seizoengebonden ondernemers een versoepeling van het urencriterium in 2020 gaan gelden.

9.2 Vrijstelling TOGS-uitkering

Eerder is bekend geworden dat de TOGS-uitkering niet in de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting zal worden betrokken. Daartoe zal in het belastingplan 2021 een bepaling worden geïntroduceerd.

9.3 Fiscale Coronareserve

Voor veel belastingplichtigen zal het resultaat in 2020 beduidend lager zijn dan in voorgaande jaren en in veel gevallen zal bovendien sprake zijn van een verlies. Pas nadat de aangifte 2020 is afgerond, hetgeen soms pas in 2022 het geval zal zijn, zou het verlies over 2020 achterwaarts verrekend kunnen worden met winst uit 2019 (of eerder als het natuurlijke personen betreft). Ondernemers dienen dan lang op de teruggave over 2019 te wachten. Om hieraan tegemoet te komen heeft men een creatieve oplossing bedacht. In de aangifte over 2019 mag ten laste van het resultaat een Coronareserve worden gevormd ter grootte van het te verwachten verlies over 2020. Op die manier kan de winst over 2019 tot maximaal nihil worden teruggebracht. Het is niet mogelijk om door de dotatie aan deze Coronareserve een verlies over 2019 te krijgen,

9.4 Versoepeling voorwaarden aflossingseis

Om de rente over de eigenwoningschuld te kunnen aftrekken, geldt voor schulden die na 1 januari 2012 zijn aangegaan als voorwaarde dat daarop tenminste annuïtair wordt afgelost. Door de coronacrisis kan het zo zijn dat belastingplichtigen niet aan die aflossingsverplichting kunnen voldoen, met als onwenselijk gevolg dat de rente niet aftrekbaar zou zijn (even afgezien van overgangsrecht en

inhaalbaarheid).

Uit de brief van 24 maart volgt dat verschillende goedkeuringen zullen gelden. Het is belangrijk dat deze goedkeuring (in principe) alleen geldt voor belastingplichtigen die zich tussen 12 maart en 13 juni 2020 bij hun bank hebben gemeld met een verzoek om een betalingspauze voor de duur van maximaal 6 maanden en die ook zijn overeengekomen. Deze goedkeuringen zullen in een beleidsbesluit worden opgenomen.

“Goedkeuringen in het beleidsbesluit

De eerste goedkeuring ziet op het zo snel mogelijk na afloop van de uitstelperiode van maximaal zes maanden vaststellen van een nieuw annuïtair schema op basis waarvan het inhalen van de aflossingsachterstand wordt uitgesmeerd over de resterende looptijd van de maximale termijn van 360 maanden van de lening. De huidige wettelijke regeling vereist dat een in 2020 opgelopen achterstand in de aflossing uiterlijk 31 december 2021 moet zijn ingehaald. Als dat niet lukt kan op basis van de wettelijke regeling een nieuw annuïtair schema pas per 1 januari 2022 worden vastgesteld.

De tweede goedkeuring die met de eerste samenhangt, is dat wordt toegestaan de resterende lening te splitsen waarbij voor de resterende hoofdsom zonder rekening te houden met de aflossingsachterstand het bestaande annuïtaire schema van toepassing blijft en voor het deel van de aflossingsachterstand een afzonderlijke (hypothecaire) lening met een eigen annuïtair schema wordt afgesloten waarbij de looptijd maximaal gelijk is aan de resterende looptijd van de oorspronkelijke hoofdsom. Afhankelijk van de draagkracht van de klant, kan voor deze lening ook een kortere looptijd gelden. De huidige wettelijke regeling vereist dat voor de totale resterende hoofdsom een nieuw annuïtair schema wordt vastgesteld. Op basis van voornoemde wijze van inhalen hoeft het deel van de aflossingsachterstand (de maximaal zes maanden achterstand) niet per definitie te worden uitgesmeerd over de resterende looptijd, maar kan ook binnen bijvoorbeeld vijf jaar worden afbetaald. De overheid biedt hiermee meer mogelijkheden tot maatwerk.

Zoals hiervoor al is aangegeven zal naast de gemiste aflossingen ook de uitgestelde rente alsnog aan de kredietverstrekker moeten worden betaald. Deze uitgestelde rente is, indien deze uiteindelijk ook wordt voldaan, aftrekbaar volgens de reguliere fiscale regels. Afhankelijk van de vormgeving van het contract dat tussen de klant en de kredietverstrekker is gesloten op het punt van het inhalen van de uitgestelde rentebetalingen, kan het zijn dat deze rente aftrekbaar is op het moment van rentedragend schuldig worden (2020) of op het moment van feitelijke betaling (veelal in 2021, maar mogelijk deels ook in 2020 of latere jaren).

Geldigheid beleidsbesluit

Het beleidsbesluit zal gelden voor belastingplichtigen die zich tussen 12 maart en 30 juni 2020 melden of hebben gemeld bij hun kredietverstrekker en met hun kredietverstrekker een betaalpauze overeenkomen van maximaal zes maanden. Deze betaalpauze moet uiterlijk op 1 juli 2020 ingaan.

Onder nader te stellen voorwaarden kan ook voor betaalpauzes die sinds 12 maart al zijn overeengekomen en mogelijk deels al ten uitvoering zijn gebracht in de periode voorafgaande aan publicatie van het besluit, gebruik worden gemaakt van de regeling zoals opgenomen in het beleidsbesluit.

Bezien zal worden op welke wijze en onder welke voorwaarden de regeling in het beleidsbesluit ook van toepassing kan worden verklaard op leningen waarvoor de fiscale aflossingseis geldt en die zijn aangegaan bij een ander dan een aangewezen administratieplichtige zoals een lening bij de eigen bv of een familielid.

9.5 Verlaging van voorlopige aanslag IB/VPB 2020

Verwacht de belastingplichtige ondernemer een lagere winst vanwege de coronacrisis en betaalt hij of zij nu een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting? Dan kan de voorlopige aanslag worden gewijzigd, zodat direct minder belasting wordt betaald. Deze tegemoetkoming die

zonder toetsing wordt verleend, geldt alleen voor ondernemers. Wij nemen aan dat voor anderen aan de gebruikelijke voorwaarden zal moeten worden voldaan.

Op het Forum Fiscaal Dienstverleners stond dat deze mogelijkheid niet geldt voor voorlopige aanslagen over voorgaande jaren. In het inmiddels gepubliceerde besluit wordt dit bevestigd. Althans, daar staat vermeld dat een verzoek om vermindering van een voorlopige aanslag over 2020 wordt gehonoreerd. Wij nemen evenwel aan dat als valide redenen bestaan voor een vermindering van een voorlopige aanslag over voorgaande jaren, een dergelijk verzoek op gebruikelijke gronden in behandeling zal worden genomen.

De Belastingdienst zal een verzoek om vermindering van de voorlopige aanslag direct inwilligen. Dit verzoek wordt dus niet inhoudelijk beoordeeld. Men kan een verzoek tot verlaging van een voorlopige aanslag indienen via het aangiftesoftwarepakket van de adviseur of via de portalen van de Belastingdienst:

- Voor aanpassing van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting: Mijn Belastingdienst.
- Voor aanpassing van de voorlopige aanslag vennootschapsbelasting:
 - Ga naar Inloggen voor ondernemers, kies voor Mijn Belastingdienst Zakelijk en log in met eHerkenning.
 - Als men (nog) geen toegang heeft tot Mijn Belastingdienst Zakelijk kan men gebruikmaken van het formulier 'Verzoek of wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2020'.

Let op! Bij verlaging van de voorlopige aanslag vennootschapsbelasting is de 8% belastingrente, die voor 2020 gaat lopen na 1 juli 2021, een aandachtspunt. Vanwege deze rente is het raadzaam om eind 2020/begin 2021 opnieuw te bezien of de voorlopige aanslag vennootschapsbelasting in de pas loopt met het resultaat en, indien nodig, deze opnieuw aan te passen.

Als ter zake van een voorlopige aanslag al meer is betaald dan volgens de nieuwe voorlopige aanslag verschuldigd zou zijn over 2020, wordt het verschil aan de ondernemer terugbetaald.

9.6 Automatisch uitstel voor indiening aangifte IB/PVV

Voor groepen belastingplichtigen waarvan kan worden aangenomen dat zij hulp hebben bij de indiening van de aangifte en die derhalve vermoedelijk zelf niet in staat zijn aangifte te doen en mogelijk ook in de huidige tijd niet tijdig uitstel aanvragen, zal automatisch uitstel worden verleend voor het indienen van de aangifte. Deze niet zelfredzame belastingplichtigen worden binnen de systemen van de belastingdienst geïnventariseerd en aan hen wordt uitstel tot 1 september verleend.

De Belastingdienst heeft al aan iedereen die bij de Belastingdienst zelf van Hulp bij Aangifte gebruikmaakt, uitstel verleend tot 1 september. Daarnaast wordt ook een groot deel van de groep mensen voor wie een DigiD-machtigingscode is afgegeven uitstel tot 1 september gegeven. Het automatische uitstel geldt niet voor belastingplichtigen met een machtigingscode die zijn uitgenodigd tot het doen van een winstaangifte (bijvoorbeeld zzp-ers of mensen met een eenmanszaak).

Mensen die al aangifte hebben gedaan, al uitstel hebben aangevraagd of geen uitnodiging hebben gekregen tot het doen van aangifte, krijgen niet automatisch uitstel.

9.7 Aanpassing diverse termijnen bij reorganisatiefaciliteiten

9.7.1 Geruisloze inbreng in en terugkeer uit de bv

Als men gebruik wil maken van de mogelijkheid een onderneming geruisloos in te brengen in de bv, dan geldt als voorwaarde dat de oprichting van de bv uiterlijk 15 maanden na het overgangstijdstip plaatsvindt. Indien, zoals veelal te doen gebruikelijk, wordt gekozen voor terugwerkende kracht van de inbreng van 1 januari van het lopende kalenderjaar, dan betekent dit dat de bv uiterlijk op 31 maart van het daaropvolgende jaar perfect dient te zijn geworden. Door de coronacrisis zijn er gevallen waarin de termijn van 15 maanden niet in acht is of kan worden genomen. Om die reden is

goedgekeurd dat de inspecteur de termijn van 15 maanden met drie maanden verlengt als de 15-maandstermijn zou eindigen in de periode 1 maart 2020 tot en met 31 mei. Men dient zich daarbij te realiseren dat de driemaandstermijnverlenging dan gaat lopen op het einde van de gebruikelijke 15-maandsperiode. Indien die normaal gesproken zou eindigen op 31 maart 2020, wordt deze dus verlengd tot 30 juni 2020. Uit het besluit wordt niet duidelijk of de inspecteur deze termijnverlenging ambtshalve toepast. In ieder geval blijkt uit het besluit niet dat voor deze termijnverlenging een tijdig verzoek noodzakelijk is. Deze goedkeuring geldt zowel voor de faciliteit van de geruisloze inbreng als voor de geruisloze terugkeer.

9.7.2 Bedrijfsfusie, juridische fusie en splitsing

Evenals voor de faciliteiten die in paragraaf 9.2.1 zijn behandeld, gelden ook voor de reorganisatiefaciliteiten in de vennootschapsbelasting nadere termijnen. Bij de juridische fusie en splitsing dienen bepaalde rechtshandelingen te zijn verricht binnen 12 maanden na het overgangstijdstip, bij de bedrijfsfusie geldt een termijn van 15 maanden. Ook hiervoor is bepaald dat de termijn wordt verlengd met drie maanden indien de reguliere termijn verstrijkt in het tijdvak van 1 maart 2020 tot en met 31 mei 2020.

9.8 Uitstel excessief lenen

Het wetsvoorstel excessief lenen zou in het eerste kwartaal van 2020 worden ingediend. Vooralnog is dat niet gebeurd. De bedoeling was ook dat het voorstel per 1 januari 2021 in werking zou treden. Thans is kenbaar gemaakt dat dit voorstel pas per 1 januari 2022 in werking zal treden.

10 Loonheffingen

10.1 Toepassing fictiefloonregeling

Uit een bericht op het [forum fiscaal dienstverleners](#) volgt dat de Belastingdienst de mogelijkheid biedt om het gebruikelijk loon voor de dga achteraf te bepalen. Op zich menen wij dat sowieso geldt dat de toetsing aan het gebruikelijk loon in het laatste tijdvak plaatsvindt. Echter, los daarvan is het plezierig dat expliciet wordt toegestaan thans het loon te verlagen en dan aan het einde van 2020 het definitieve loon vast te stellen.

Uit het nieuwsbericht bleek naar het oordeel van SRA niet dat het gebruikelijk loon over geheel 2020 mag worden verlaagd vanwege het feit dat in 2020 de omzet is gedaald of verlies is geleden. In de brief van 24 april is door de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat het inderdaad zo is dat het loon mag worden verminderd op basis van de omzetzaling. De brief vermeldt daarbij dat daarbij hetzelfde deel van het jaar 2020 wordt vergeleken met het corresponderende deel van 2019. SRA vermoedt dat dit inhoudt dat het loon alleen mag worden verlaagd over maanden waarover de omzet ook is gedaald. Een vergelijkbare regeling uit 2009 voor de toenmalige kredietcrisis zal als uitgangspunt gelden. De beleidsregel zal zo spoedig mogelijk worden gepubliceerd.

10.1.1 Verruiming werkkostenregeling

De vrije ruimte voor de eerste € 400.000 van de loonsom per werkgever wordt eenmalig en tijdelijk verhoogd van 1,7% naar 3% voor het jaar 2020.

10.2 Vaste reiskostenvergoeding

Werknemers kunnen een vaste reiskostenvergoeding ontvangen. Als zij door de coronacrisis thuiswerken, zou deze vaste kostenvergoeding aangepast moeten worden. Als dat niet zou gebeuren, zou de vergoeding tot het loon gerekend moeten worden. Dit acht men onwenselijk, dus is bepaald dat de vaste kostenvergoeding zonder consequenties kan worden doorbetaald in de periode van thuiswerken ten gevolge van de coronacrisis. De werkgever mag in die periode blijven uitgaan van het vaste reispatroon zoals dat gold voor het uitbreken van de coronacrisis.

10.3 Versoepeling administratieve lasten

Voor de toepassing van de loonheffingen gelden verschillende administratieve vereisten. Daartoe behoort de verplichting personeel te identificeren aan de hand van het originele identiteitsbewijs. Door de coronacrisis worden sollicitatiegesprekken steeds vaker via videobellen gevoerd en wordt ook vaker op deze manier personeel aangenomen. Dan is het niet altijd mogelijk om binnen de in de wet gestelde termijnen aan deze en andere vergelijkbare administratieve verplichtingen te voldoen. Dit zou kunnen leiden tot boetes en omkering van de bewijslast. Uiteraard is dat onwenselijk. Om die reden zal de Belastingdienst ter zake van diverse administratieve verplichtingen een soepel standpunt innemen als de werkgever of werknemer de tekortkomingen in de administratieve verplichtingen voor zover mogelijk en zodra dit redelijkerwijs mogelijk is, herstelt.

10.4 Uitstel van betaling

Voor de loonheffingen kan uitstel van betaling worden verkregen. Zie daartoe **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.** en 8.

10.5 Relatie tot pensioenregeling

Het is niet uitgesloten dat de coronacrisis ook gevolgen heeft voor het voldoen van verschuldigde pensioenpremies. Dan zou dit onder omstandigheden uiterlijk 14 dagen na de premievervaldatum moeten worden gemeld aan de pensioenuitvoerder. Ook moeten werknemers daarover worden geïnformeerd. SRA adviseert u om uw cliënten op deze problematiek te attenderen en hen contact te

laten zoeken met de pensioenuitvoerder of pensioenadviseur om over de specifieke gevolgen voor de pensioenregeling advies in te winnen.

11 Beleidsmaatregelen en aandachtspunten btw (bijgewerkt t/m 16 april 2020)

11.1 Zorgpersoneel, medische hulpgoederen en apparatuur

Zoals bekend is er een groot tekort aan medische apparatuur, hulpgoederen en personeel. Om deze tekorten te kunnen bestrijden, heeft de Europese Commissie een vrijstelling van invoerrechten en btw geregeld voor de invoer van goederen die nodig zijn voor de bestrijding van het coronavirus. Daarnaast is in Nederland besloten tot tijdelijke vrijstellingen die gelden in de periode van 16 maart 2020 tot en met 16 juni 2020.

11.1.1 Maatregelen Europese Commissie vrijstelling van invoerrechten en btw

Gezien de specifieke maatregelen voor de invoer van goederen van buiten de EU, behandelen we deze problematiek in deze praktijkhandreiking niet. Wij volstaan met een verwijzing naar de relevante vindplaatsen:

1. [Persbericht Europese Commissie](#)
2. [Besluit van de Europese Commissie](#)
3. [Richtsnoeren voor douanekwesties](#)

11.1.2 Uitlening van zorgpersoneel tijdelijk vrijgesteld

Door het tekort aan personeel wordt in toenemende mate personeel in- en uitgeleend. Dit kan ook gebeuren tussen zorginstellingen die nu minder medische handelingen verrichten en instellingen die dringend behoefte hebben aan personeelsondersteuning. Het uitlenen van personeel zou terzake van de overeengekomen vergoeding veelal leiden tot de heffing van btw. Dat is onwenselijk, omdat de inlenende zorgverlener veelal btw-vrijgestelde prestaties verricht en derhalve de aan hem/haar in rekening gebrachte btw niet als voorbelasting in aftrek kan brengen. Dat zou tot een kostenverhoging leiden. Om dit te voorkomen, zal het uitlenen van personeel onder voorwaarden onder een tijdelijke vrijstelling vallen. De vrijstelling geldt (vooralsnog?) tot uiterlijk 16 juni 2020. De voorwaarden zijn als volgt:

1. De inlener van het personeel is een zorginstelling of zorginrichting die de btw-vrijstelling toepast.
2. De uitlener mag alleen de brutoloonkosten in rekening brengen aan de inlener, eventueel verhoogd met een kostenvergoeding van maximaal 5%.
3. Met het uitlenen van personeel mag geen winst worden beoogd of worden gemaakt.

Consequentie van het stellen van voorwaarden is dat de vrijstelling vervalt als naderhand zou blijken dat de uitlener zich niet aan de voorwaarden heeft gehouden. Om die reden is het verstandig om in de overeenkomst met de uitlener uitdrukkelijk op te nemen dat die zich verbindt zich aan de voorwaarden te houden en dat eventuele naheffingen volledig voor rekening van de uitlener zijn en niet alsnog aan de inlener de verschuldigde btw kan worden gefactureerd.

Het toepassen van deze tijdelijke vrijstelling op de uitleendienst bij de uitlener, zou tot gevolg hebben dat de verhouding tussen belaste en vrijgestelde prestaties wijzigt. Consequentie daarvan zou zijn dat de uitlener ter zake van aan hem of haar in rekening gebrachte btw in mindere mate recht op aftrek van voorbelasting zou hebben. Ook zou de gewijzigde verhouding tot gevolg hebben dat herziening van btw aan de orde kan zijn ter zake van roerende en onroerende zaken die voor 1 januari 2020 in gebruik zijn genomen. Dit effect wordt onwenselijk geacht. Om die reden is bepaald dat deze tijdelijke vrijstelling niet van invloed zal zijn op de aftrek van voorbelasting bij de uitlener. Expliciet is bepaald dat een uitlener die normaal gesproken alleen voor de btw belaste prestaties verricht, de aan hem of haar in rekening gebrachte voorbelasting volledig in aftrek mag blijven brengen. Wij nemen aan dat bij ondernemers met gemengde prestaties de omzetverhouding bepaald blijft worden alsof de nu tijdelijk vrijgestelde prestaties met btw zouden worden verricht. Geheel duidelijk is dit evenwel niet. Een andere mogelijkheid zou bijvoorbeeld zijn dat deze tijdelijk vrijgestelde prestaties geheel buiten de

berekening van de omzetverhouding worden gehouden. Dit laatste zou evenwel tot gevolg hebben dat de belaste prestaties relatief verder afnemen, waardoor per saldo een nadeel zou ontstaan. Overigens zal voorgaande tegemoetkoming eveneens gelden in de gevallen waarin geen gebruik wordt gemaakt van de omzetverhouding tussen belaste en vrijgestelde prestaties maar van de daadwerkelijke aanwending. Consequentie van die voorwaarde is ook dat geen aanvullend recht op aftrek van voorbelasting ontstaat voor ondernemers die normaal gesproken alleen vrijgestelde prestaties verrichten.

11.1.3 Verstrekking medische hulpmiddelen vrijgesteld van btw

Indien medische hulpmiddelen tegen vergoeding ter beschikking worden gesteld, zal ter zake van die vergoeding btw worden berekend. Vooralsnog is niet voorzien in een tijdelijke vrijstelling voor dergelijke terbeschikkingstelling tegen een vergoeding. Dat zou naar het oordeel van SRA wel voor de hand hebben gelegen nu wel een tijdelijke vrijstelling geldt voor uitlening van personeel.

Voor gevallen waarin medische hulpmiddelen om niet ter beschikking worden gesteld, is expliciet bepaald dat dan geen btw hoeft te worden berekend, ook niet over de vergoeding die normaal gesproken in rekening zou worden gebracht. Daaraan is wel de voorwaarde verbonden dat het gaat om de terbeschikkingstelling van medische hulpmiddelen aan zorginrichtingen en zorginstellingen of huisartsen. Ook dienen de hulpmiddelen te worden aangewend voor de gezondheidskundige verzorging van de mens. Ook is bepaald dat het gratis ter beschikking stellen van hulpmiddelen niet van invloed is op de aftrek van voorbelasting. Bovendien blijft de voorbelasting die toerekenbaar is aan de om niet ter beschikking gestelde hulpmiddelen als voorbelasting aftrekbaar, zonder acht te slaan op de gratis ter beschikkingstelling.

Uit de tekst van de toezegging volgt niet wat de consequenties zijn als sprake is van een ruil van prestaties. Indien bijvoorbeeld hulpmiddelen om niet ter beschikking worden gesteld maar tegelijkertijd andere prestaties om niet worden afgenomen door degene die de hulpmiddelen ter beschikking stelt, is sprake van een ruil van prestaties. Vermoedelijk zal in die situaties wel uitgegaan moeten worden van de normale vergoeding en ter zake daarvan btw moeten worden berekend. Of een dergelijke ruil van prestaties ter zake van bedoelde hulpmiddelen in de praktijk daadwerkelijk voorkomt, kunnen wij niet beoordelen. Vermoedelijk zal dit slechts beperkt aan de orde zijn.

11.1.4 (Nog?) geen vrijstelling voor huurvrijstelling

Tot slot merken wij op dat deze tegemoetkoming niet geldt voor tijdelijke huurvrijstellingen voor onroerende zaken voor bijvoorbeeld de detailhandel. Wij kunnen ons voorstellen dat ook in die gevallen expliciet zal worden gefaciliteerd dat die tijdelijke huurvrijstelling niet van invloed is op de aftrek van voorbelasting.

11.1.5 Verlaagd btw-tarief sportscholen

Sportscholen en daarmee vergelijkbare ondernemers bieden cursussen nu ook online aan. Goedgekeurd is dat het verlaagde tarief dat voor een sportaccommodatie geldt voor het aanbieden van actieve sportbeoefening tijdelijk ook zal gelden voor online sportlessen. Deze tijdelijke maatregel geldt van 16 maart tot en met 16 juni 2020.

12 Internationaal belastingrecht (bijgewerkt t/m 16 april 2020)

Het feit dat het grensverkeer door de coronacrisis is beperkt, bedrijven al dan niet verplicht zijn gesloten en werknemers al dan niet verplicht thuiswerken, is van invloed op diverse bepalingen in toepasselijke belastingverdragen. Zo zal bijvoorbeeld een werknemer die regelmatig in Duitsland werkt maar vanwege de coronacrisis thuis in Nederland werkt, mogelijk niet kunnen voldoen aan de zogenoemde 183-dagenregel. Daardoor zou de heffingsbevoegdheid ter zake van het inkomen dat verband houdt met die werkzaamheden kunnen wijzigen. Dergelijke effecten worden onwenselijk geacht. Er vindt overleg plaats met Duitsland en België om de gevolgen voor de verdragstoepassing ongedaan te maken, maar dit is nog niet afgerond. Of hierover behalve met Duitsland en België ook met andere landen overleg wordt gevoerd, is onduidelijk.

12.1 Thuiswerkdagen

De hierna beschreven maatregel geldt wel in relatie tot Duitsland. Met België is het overleg hierover nog niet afgerond.

Nederland en Duitsland hebben afgesproken dat belastingplichtigen in afwijking van het verdrag de extra thuiswerkdagen in verband met corona mogen behandelen conform waar onder normale omstandigheden zou worden gewerkt (de “reguliere” werkstaat). Het inkomen met betrekking tot de extra thuiswerkdagen moet dan in het andere land wel daadwerkelijk worden belast. Uiteraard mag een belastingplichtige ervoor kiezen een beroep te doen op de letterlijke verdragstekst, waardoor het heffingsrecht wel naar de woonstaat (thuiswerkstaat) verschuift. Deze afspraak is vastgelegd in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland en geldt van 11 maart tot en met 30 april. Daarna wordt deze van maand tot maand verlengd tot een van beide landen de afspraak opzegt.

12.2 Tijdelijk geen werk verrichten

Als werknemers met behoud van salaris thuiszitten, maar niet kunnen werken omdat de werkgever is gesloten, is de vraag wie bevoegd is tot belastingheffing over het inkomen dat betrekking heeft op de periode waarin men gedwongen thuiszit. Duitsland, België en Nederland zijn het erover eens dat loondoorbetaling voor een periode van tijdelijke inactiviteit fiscaal dient te worden behandeld conform waar onder normale omstandigheden zou worden gewerkt. Een inwoner van België die onder normale omstandigheden in Nederland werkt, maar nu zonder te werken thuiszit, blijft dus in Nederland belast. Dit zien Duitsland, België en Nederland slechts als bevestiging van een bestaande interpretatie van het belastingverdrag.

12.3 Duitse socialezekerheidsuitkeringen

Anders dan in Nederland, keert Duitsland in het kader van de coronacrisis geen subsidie uit aan werkgevers om het loon te kunnen doorbetalen. Duitsland kent een inkomensondersteuning in de vorm van een netto socialezekerheidsuitkering die rechtstreeks aan de werknemer wordt uitgekeerd. Daarnaast wordt verwacht dat als gevolg van de coronacrisis een toenemend aantal inwoners van Nederland “Insolvenzgeld” of “Arbeitslosengeld” zal ontvangen. Deze Duitse socialezekerheidsuitkering(en) zijn op het nettoloon afgestemd en zijn derhalve in Duitsland vrijgesteld van belasting. Als deze uitkeringen (tezamen met bepaalde andere) Duitse (socialezekerheids)uitkeringen in een kalenderjaar € 15.000 of minder bedragen, wijst het belastingverdrag met Duitsland het heffingsrecht over deze Duitse netto-uitkeringen toe aan Nederland. Met als ongewenst gevolg dat Nederland dan zou heffen over een door Duitsland betaalde netto-uitkering van een grensarbeider die normaal in Duitsland had gewerkt en daar zou zijn belast voor zijn salaris.

Om dit te ondervangen, wordt goedgekeurd dat Nederland, kort gezegd, Kurzarbeitergeld, Insolvenzgeld en Arbeitslosengeld voor zover dat geacht wordt te zijn verkregen als gevolg van

corona(maatregelen) vrijstelt van belasting. Deze vrijstelling geldt voor de periode van 11 maart 2020 tot en met 31 december 2020. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat de belastingplichtige voor het eerst aanspraak maakt op de uitkering op of na 11 maart 2020. Dit laatste dient door de belastingplichtige onderbouwd te worden. Bij de voorwaarden is niet bepaald dat de uitkering slechts tijdelijk wordt uitgekeerd. Ook als de uitkering langer loopt of wellicht een andere reden heeft, lijkt de vrijstelling van toepassing te zijn.

13 Diverse andere heffingen

13.1 Premiedifferentiatie WW

Om de lage WW-premie te kunnen toepassen, moet sprake zijn van een schriftelijk contract voor onbepaalde tijd. Bij arbeidscontracten voor onbepaalde tijd mag de lage WW-premie alleen worden toegepast wanneer het contract geen oproepcontract is, schriftelijk is vastgelegd en ondertekend is door zowel werkgever als werknemer. Bij arbeidscontracten die uiterlijk 31 december 2019 zijn ingegaan, kan het zijn dat deze alsnog schriftelijk moeten worden vastgelegd. Vanwege de coronacrisis wordt de coulanceperiode om aan die voorwaarde te voldoen verlengd tot 1 juli 2020.

Om misbruik te voorkomen, is bepaald dat de hoge premie ook is verschuldigd als een werknemer op jaarbasis meer dan 30% werkt bovenop de uren in zijn of haar contract. Dan geldt de hoge premie met terugwerkende kracht. Momenteel bestaat bijvoorbeeld in de zorg en bij supermarkten de mogelijkheid dat werkgevers door deze bijzondere omstandigheden onbedoeld de hoge WW-premie moeten betalen. Dit wordt aangepast. De bepaling dat voor vaste werknemers die in een kalenderjaar meer dan 30% hebben overgewerkt de hoge WW-premie moet worden afdragen, wordt voor 2020 voor alle werkgevers opgeschort.

13.2 BPM

Bij de RDW zijn door de coronacrisis vertragingen ontstaan bij keuringen. Om aan de consequenties daarvan tegemoet te komen, zijn drie maatregelen getroffen.

13.2.1 Vrijstelling kortstondig gebruik

Deze vrijstelling wordt onder meer gebruikt om met een in het buitenland aangeschaft motorrijtuig naar de RDW te rijden voor de keuring en inschrijving in het Nederlands kentekenregister. Deze maatregel bevat een goedkeuring om de vrijstelling een tweede keer aan te vragen in die gevallen waarin de keuring voor het motorrijtuig niet kon plaatsvinden in verband met de coronamaatregelen van de RDW.

13.2.2 Overgangsregeling taxi's

De tweede maatregel verlengt de huidige einddatum van de overgangsregeling voor taxi's die worden omgebouwd voor bijvoorbeeld rolstoelvervoer van tot 1 april 2020 naar tot 1 juli 2020. Door verlenging van de einddatum kunnen de geplande – maar door de coronamaatregelen vervallen - keuringsafspraken tot 1 april naar tot 1 juli verplaatst worden.

13.2.3 Taxatierapport

De derde maatregel ziet op het taxatierapport dat doorgaans wordt opgemaakt vóór de keuring bij de RDW en vóór het doen van aangifte bpm. Het rapport mag niet ouder zijn dan één maand. Door de beperking in de dienstverlening van de RDW zijn keuringsafspraken komen te vervallen en wordt de termijn van één maand niet in alle gevallen gehaald. Deze maatregel verlengt de maximale geldigheidstermijn van het taxatierapport van RDW naar maximaal vier maanden.

13.3 Heffing energiebelasting en/of heffing van opslag duurzame energie (bijgewerkt tot en met 16 april 2020)

Het kabinet wil de heffing van de energiebelasting en/of de heffing van Opslag Duurzame Energie (ODE) voor bedrijven in de tweede, derde en vierde belastingschijf tijdelijk uitstellen. Het kabinet onderzoekt hoe dit kan worden vormgegeven. Daarbij is het vooral van belang dat het uitstel van betaling voor de belastingplichtige energieleveranciers daadwerkelijk leidt tot meer liquiditeit voor de

afnemers van elektriciteit en aardgas, zoals in de sierteelt. Het kabinet gaat hierover in gesprek met de energieleveranciers.

In een besluit zijn tegemoetkoming opgenomen over het tijdstip van verschuldigheid van de energiebelasting en de opslag duurzame energie- en klimaattransitie. Kern is dat soepeler wordt omgegaan met dat tijdstip. Voor SRA-kantoren zal deze tegemoetkoming gemiddeld van beperkt belang zijn. Om die reden wordt deze goedkeuring hieronder letterlijk opgenomen en hebben wij daar geen commentaar aan toegevoegd. Met 'ik' wordt daarbij bedoeld op de staatssecretaris van Financiën Vijlbrief. De tussen haken geplaatste nummering verwijst naar de paragrafen van het beleidsbesluit. Op het moment van samenstelling van deze praktijkhandreiking had nog geen publicatie in de Staatscourant plaatsgevonden om welke reden de officiële vindplaats nog niet is benoemd.

13.3.1 (2.1) Voorschot en eindfactuur per kalendermaand

Op grond van artikel 56, eerste lid, onderdeel a, Wbm zijn voor leveringen van aardgas en elektriciteit in gevallen waarin een voorschotnota wordt uitgereikt of een voorschotbedrag wordt ontvangen de EB en de ODE verschuldigd op het tijdstip van de uitreiking van de voorschotnota of de ontvangst van het voorschotbedrag en op het tijdstip van de uitreiking van de eindfactuur. De huidige bijzondere omstandigheden geven aanleiding om in de situatie dat de eindfactuur van een klant betrekking heeft op een kalendermaand soepeler om te gaan met dit tijdstip. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat met betrekking tot de levering van aardgas en de levering van elektriciteit in gevallen als bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, Wbm voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, op een later tijdstip worden verschuldigd dan op het tijdstip waarop een voorschotnota wordt uitgereikt, een voorschotbedrag wordt ontvangen of een eindfactuur wordt uitgereikt.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende 6 voorwaarden:

- a. Het tijdvak waarop de eindfactuur betrekking heeft is een kalendermaand;
- b. De uitgereikte voorschotnota, het ontvangen voorschotbedrag en de eindfactuur zien op leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 of juni 2020;
- c. Op de uitgereikte voorschotnota of in het ontvangen voorschotbedrag is voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 of juni 2020 geen bedrag voor de EB en de ODE, noch de btw hierover, opgenomen;
- d. Op de uitgereikte eindfactuur is voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 of juni 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, niet in rekening gebracht;
- e. Voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 worden de EB en de ODE, vermeerderd met de btw hierover, uiterlijk in oktober 2020 via een aanvullende factuur (of facturen) op de eindfactuur alsnog in rekening gebracht en verschuldigd op het tijdstip waarop de aanvullende factuur (of facturen) wordt uitgereikt;
- f. In het geval er uiterlijk in oktober 2020 geen aanvullende factuur is uitgereikt voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 worden voor die leveringen de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, verschuldigd op 1 november 2020.

De afnemer/ondernemer kan op basis van de aanvullende factuur eventueel aanspraak maken op aftrek van de daarop in rekening gebrachte btw.

Door deze goedkeuring en de daaraan gestelde voorwaarden wordt bewerkstelligd dat wanneer de eindfactuur van een klant betrekking heeft op een kalendermaand, de energieleverancier de EB en de ODE op een later moment verschuldigd is en deze belastingen dus ook later op aangifte zal afdragen.

Doordat de energieleverancier op de voorschotnota, in het voorschotbedrag en op de eindfactuur geen bedrag opneemt voor de EB en de ODE, noch de btw hierover, komt dit uitstel van verschuldigheid ten goede aan de klanten van de energieleveranciers.

13.3.2 (2.2) Geen voorschot, wel factuur

Op grond van artikel 56, eerste lid, onderdeel b, Wbm zijn voor leveringen van aardgas en elektriciteit, in gevallen waarin geen voorschotnota wordt uitgereikt of voorschotbedrag wordt ontvangen, maar wel een factuur wordt uitgereikt, de EB en de ODE verschuldigd op het tijdstip van de uitreiking van die factuur. De huidige bijzondere omstandigheden geven aanleiding om soepeler om te gaan met dit tijdstip. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat met betrekking tot de levering van aardgas en de levering van elektriciteit in gevallen als bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel b, Wbm voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, op een later tijdstip worden verschuldigd dan op het tijdstip van de uitreiking van de factuur.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende 4 voorwaarden:

- a. De uitgereikte factuur ziet op leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 of juni 2020;
- b. Op de uitgereikte factuur is voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 of juni 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, niet in rekening gebracht;
- c. Voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 worden de EB en de ODE, vermeerderd met de btw hierover, uiterlijk in oktober 2020 via een aanvullende factuur (of facturen) alsnog in rekening gebracht en verschuldigd op het tijdstip waarop de aanvullende factuur (of facturen) wordt uitgereikt;
- d. In het geval er uiterlijk in oktober 2020 geen aanvullende factuur is uitgereikt voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 worden voor die leveringen de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, verschuldigd op 1 november 2020.

De afnemer/ondernemer kan op basis van de aanvullende factuur eventueel aanspraak maken op aftrek van de daarop in rekening gebrachte btw.

Door deze goedkeuring en de daaraan gestelde voorwaarden wordt bewerkstelligd dat de energieleverancier de EB en de ODE op een later moment verschuldigd is en deze belastingen dus ook later op aangifte zal afdragen.

Doordat de energieleverancier op de betreffende factuur geen EB en ODE, noch de btw hierover, in rekening brengt, komt dit uitstel van verschuldigdheid ten goede aan de klanten van de energieleveranciers.

13.3.3 (2.3) Geen voorschot, geen factuur, wel levering

Op grond van artikel 56, eerste lid, onderdeel c, Wbm zijn voor leveringen van aardgas en elektriciteit in overige gevallen (er wordt geen voorschotnota uitgereikt, geen voorschotbedrag ontvangen en geen factuur uitgereikt) de EB en de ODE verschuldigd op het tijdstip waarop de levering plaatsvindt. De huidige bijzondere omstandigheden geven aanleiding om soepeler om te gaan met dit tijdstip. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat met betrekking tot de levering van aardgas en de levering van elektriciteit in gevallen als bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel c, Wbm voor leveringen in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, niet worden verschuldigd op het tijdstip waarop de levering plaatsvindt, maar op 1 november 2020.

13.3.4 (2.4) Geen voorschot, geen factuur, geen levering, wel verbruik

In een aantal gevallen is de verbruiker op grond van artikel 53, tweede lid, Wbm de EB en de ODE verschuldigd, te weten bij:

- Het verbruik van aardgas of elektriciteit, indien dit product is verkregen door tussenkomst van een gasbeurs of elektriciteitsbeurs;
- Het verbruik van aardgas of elektriciteit door degene die leveringen aan de verbruiker verricht;

- Het verbruik van aardgas of elektriciteit, indien het aardgas of de elektriciteit is verkregen op andere wijze dan door een levering.

Artikel 56, derde lid, Wbm bepaalt dat de belasting dan verschuldigd is op het tijdstip waarop het verbruik plaatsvindt. De huidige bijzondere omstandigheden geven aanleiding om soepeler om te gaan met dit tijdstip. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat met betrekking tot gevallen als bedoeld in artikel 56, derde lid, Wbm voor verbruik in de maanden april 2020, mei 2020 en juni 2020 de EB en de ODE niet worden verschuldigd op het tijdstip waarop het verbruik plaatsvindt, maar op 1 november 2020.

14 Aanvullende maatregelen Hoge Raad i.v.m. coronavirus; Rechtbanken en Hoven dicht

De wettelijke termijnen voor het indienen van een beroepschrift in cassatie kunnen niet worden verlengd, omdat die wettelijk zijn vastgelegd. Procespartijen die in de periode tot en met 6 april 2020 vragen hebben over het indienen van stukken of uitstel van andere termijnen wensen, moeten die voorleggen aan de rolraadsheer. Hiervoor kan men in fiscale zaken een mail sturen naar fiscaal.griffie@hogeraad.nl.

Stopzetting gemeentelijke heffingen: het kabinet gaat in overleg met de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) over de mogelijkheid om (voorlopige) lokale aanslagen aan ondernemers stop te zetten en al opgelegde aanslagen aan bedrijven in te trekken. Het gaat hierbij in het bijzonder om de toeristenbelasting.

15 Kinderopvang

Het kabinet heeft op 20 maart 2020 gecommuniceerd over de eerste contouren van de maatregel, waarbij ouders worden gecompenseerd voor hun eigen bijdrage tot de maximumuurprijs die zij betalen voor de kinderopvang. De maatregel gold in eerste instantie tot 6 april 2020, maar kon indien nodig worden verlengd..

Op 17 april 2020 is bekend geworden dat ouders die de eigen bijdrage voor de kinderopvang hebben doorbetaald, in juni of uiterlijk juli 2020 de eigen bijdrage vergoed krijgen. De vergoeding heeft betrekking op de periode van 16 maart tot en met 28 april 2020. Als de kinderopvang langer gesloten blijft, zal de vergoeding dienovereenkomstig worden verhoogd.

Voor de hoogte van de vergoeding die wordt toegekend, wordt uitgegaan van de gegevens die bij de Belastingdienst per 6 april 2020 bekend waren. Als bijvoorbeeld een inkomensdaling op 6 april 2020 nog niet was verwerkt, wordt de vergoeding niet verhoogd. Slechts de gegevens per 6 april zijn bepalend. De Belastingdienst berekent de hoogte van de vergoeding en stuurt de relevante gegevens naar de SVB, waarna de SVB de uitkeringen rechtstreeks overmaakt aan de ouders. Ouders krijgen de eigen bijdrage vergoed op basis van de gegevens over het aantal kinderen, het aantal opvanguren en het verzamelinkomen die op dat moment bekend waren bij de Belastingdienst. Ouders hoeven zelf de vergoeding niet aan te vragen. Die wordt automatisch overgemaakt.

Uiteraard bestaat wel de mogelijkheid om de hoogte van de toegekende vergoeding ter discussie te stellen, maar de bedoeling is dat dit alleen gebeurt bij grote verschillen. Kleine verschillen kunnen namelijk voortkomen uit het feit dat de op 6 april 2020 bij de Belastingdienst bekende gegevens nog gewijzigd dienden te worden en wijzigingen nog niet waren verwerkt. Bij grote verschillen kan een herziening worden gevraagd. Wij vermoeden dat dit dan zal gebeuren op basis van de hardheidsclausule. Los daarvan staat altijd de mogelijkheid van bezwaar en beroep open, maar dat zal derhalve alleen zinvol kunnen zijn als de berekende vergoeding op basis van de per 6 april bij de Belastingdienst bekende gegevens onjuist is.

De hoogte van de vergoeding wordt gebaseerd op het wettelijk vastgelegde maximum aan uurprijs voor kinderopvang. Indien ouders in een concreet geval meer betalen, is het de bedoeling van de brancheorganisaties dat de kinderopvangorganisaties het verschil ten opzichte van de maximumuurprijs aan de ouders terugbetalen.