

Oplegger beslispuntenmemo's ontwerp en invoering NOW – afhandeling WTV-regeling 24 maart 2020

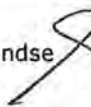
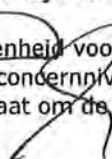



Aanleiding

Hieronder volgt een overzicht van de beslispunten op dit moment. Op basis van uw besluiten kunnen we verder afstemmen met UWV over de vormgeving en implementatie van de regeling.

Voor nadere context en inhoudelijke overwegingen kunt u de onderliggende beslismemo's (1b en 2) raadplegen. De nummers corresponderen met de hieronder aangehouden nummering. Voor onderdeel 6 (voorkomen dubbele financiering) geldt dat er geen onderliggend memo is. Alle beslisinformatie is in dit stuk gegeven.

Op dit moment ligt slechts een drietal beslismemo's voor, de overige memo's zijn al aan de orde geweest of zullen op een later moment langskomen.

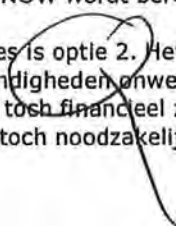

1b. Omzet

- Beslispunt: hoe definiëren we omzet?
Advies: we sluiten voor de omzetdefinitie aan bij het jaarrekeningenrecht voor alle Nederlandse rechtspersonen. 
- Beslispunt 2: hoe bepalen we of we de omzetdaling bij ondernemingen die onderdeel zijn van een groter concern?
Advies: U wordt geadviseerd uit te gaan van de omzetberekening van de fiscale eenheid voor de VPB. Eventueel zouden we concerns de mogelijkheid kunnen geven om alsnog op concernniveau (Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) de omzet te rapporteren, mits het ook hier gaat om de omzetdaling van de Nederlandse rechtspersonen. 
- Beslispunt 3: hoe gaan we om personeelbv's?
Advies: Geadviseerd wordt voor concerns met personeelbv's voor de omzetbepalingen sowieso het concernniveau aan te houden. 
- Beslispunt 4: Welke periodes vergelijken we voor het berekenen van omzetverlies?
Advies: A (meest zuiver, maar ingewikkeld) of B (minder zuiver, maar eenvoudig).  → eenvoudig sup
- Beslispunt 5: gaat u akkoord met een uitgestelde referteperiode?
Advies: hiermee akkoord gaan. 

2. Ontslagaanvraag bedrijfseconomische reden - Sanctie

- Beslispunt: Sanctie voor werkgever bij ontslag aanvraag wegens bedrijfseconomische redenen
Hoe wordt de sanctie vormgegeven als bij de definitieve vaststelling van de NOW-toekenning blijkt dat de werkgever toch bij UWV heeft verzocht toestemming te verlenen voor ontslag wegens bedrijfseconomische redenen?
Er worden twee opties onderscheiden: (1) de werkgever dient de gehele NOW-toekenning terug te betalen of (2) Loonsom van de werknemer(s) voor wie ontslag is aangevraagd wordt vastgesteld en bij wijze van sanctie verhoogd met 50% en dat komt in mindering op de totale loonsom waarover de NOW wordt berekend.

Advies: Advies is optie 2. Het geheel terugvorderen van de totale NOW-tegemoetkoming kan onder omstandigheden onwenselijk zijn. Zo kan het dat, ondanks dat NOW is toegekend, het (onvoorzien) toch financieel zo slecht gaat met de onderneming dat ontslag van (een deel van de) werknemers toch noodzakelijk is om faillissement te voorkomen.

 eens! 

6. Voorkomen dubbele financiering

- Beslispunt:** *Dubbele financiering vanuit de (semi-)publieke financiering vanuit andere domeinen*
 Veel instellingen krijgen financiering vanuit (semi-)publieke middelen. Vraag is of ook dergelijke instellingen zouden moeten worden gecompenseerd indien zij geraakt worden door het Coronavirus. Om te kunnen bepalen of een dergelijke compensatie via de normale NOW-systematiek zou kunnen lopen, is het van belang of de publieke financiering en subsidies gelden als omzet voor de NOW. Hierin zijn verschillende aanvliegroutes mogelijk.
Advies: Alle uitkeringen, subsidies en bijdragen door een openbaar lichaam of andere lichamen waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen, worden als inkomsten gelijkgesteld aan omzet voor de bepaling van de omzetsdaling over die maanden. Indien er sprake is van een (meer-)jaarlijkse subsidie of langer tijdvak dan het aanvraagtijdvak moeten deze inkomsten naar rato verdeeld over die maanden. Dit moet door de accountant worden getoetst, mits het voldoet aan de voorwaarden voor een accountantsverklaring.
- Beslispunt:** *Dubbele financiering vanuit het gemeentelijke domein*
 Loonkostensubsidie (LKS) en financiering Sociale werkvoorziening (SW) zijn geïdentificeerd als mogelijke dubbele financiering.
Advies LKS: In de voorschotfase van NOW LKS-verstrekingen door gemeenten laten doorlopen uit oogpunt van eenvoud en spoed. Dit gezien het hoger belang van behoud banen en inkomen voor mensen in deze bijzondere situatie. En werkgevers bij de toekenning van NOW-voorschot verplichten dat zij aan gemeenten melden dat zij NOW-voorschot krijgen voor hun werknemers met LKS, en de verplichting voor gemeenten opnemen in de AMvB loonkostensubsidie om LKS in dat geval terug te vorderen/ te verrekenen. De uitvoerbaarheid van de verrekening moet worden getoetst bij gemeenten. NB. Alternatief is dubbele financiering accepteren.
Advies Wsw: Betreft potentieel grote groep werknemers (75.000). Advies is compensatie via een aparte constructie te laten verlopen via toevoeging aan-Wsw budget voor gemeenten. Uitsluiten op voorhand via de entreevoorwaarden voor de NOW lukt naar verwachting niet. Voordeel is dat via een aparte regeling, die overigens inhoudelijk voor een groot deel op de NOW gebaseerd kan worden, één landelijke aanvraag via Cedris/VNG kan volstaan. PDV kan dit oppakken.
- Beslispunt:** *Wet tegemoetkoming loondomein (Wtl)*
 Voor samenloop met de Wtl zijn drie opties gesignaleerd: (i) Bij vaststelling van de NOW-toekenning verrekent UWV de te ontvangen Wtl tegemoetkomingen met de NOW-bijdrage; (ii) Wtl tegemoetkomingen worden niet uitgekeerd over de loonsom waarover NOW is ontvangen; en (iii) dubbele financiering accepteren.
Advies: Het advies is om dubbele financiering te accepteren. Opties i en ii zijn uitvoeringstechnisch vermoedelijk niet haalbaar.
- Beslispunt:** *Uitkeringen*
 Hieronder valt samenloop met de WAZO en met de no-riskpolis vanuit de Ziektewet. Voor de laatste geldt dat de huidige uitgaven liggen op €170 miljoen uitkeringslasten per jaar. Dit is omgerekend 42,5 miljoen per kwartaal. Voor zowel samenloop met de no-riskpolis vanuit de Ziektewet als de WAZO geldt dat het UWV deze bedragen mogelijk in mindering kan brengen bij de vaststelling van de NOW-toekenning door hun eigen systemen aan elkaar te koppelen (systeem NOW en systeem financiering no-riskpolis). Dit moet nog met het UWV worden verkend.
Advies: Verken met het UWV de mogelijkheden hiertoe. Alternatief is dubbele financiering accepteren.
- Beslispunt:** *Overige dubbele financiering*
 Hier valt te denken aan een aantal specifieke regelingen, zoals fiscale regelingen voor branches die leiden tot dubbele financiering of verminderde loonkosten.
Advies: Verkennen bij de RVO of het mogelijk is om bij bedrijven die in deze periodes gebruik maken van de NOW geen toestemming te geven voor de afdrachtvermindering voor die periodes. Zij krijgen dan immers een deel van die loonkosten al vergoed. Alternatief is de mogelijkheid van dergelijke dubbele financiering accepteren.

BESLISPUNTENMEMO: SANCTIE WANNEER WERKGEVER VOORWAARDE SCHENDT OM GEEN ONTSLAGAANVRAAG TE DOEN

Datum: 24 maart 2020

Opstellers: 10.2e, 10.2e

1 Waar gaat het om?

In dit memo gaat het om de sanctie die aan de werkgever wordt opgelegd, wanneer de werkgever de voorwaarde schendt om tijdens de NOW-periode geen ontslagaanvraag wegens bedrijfseconomische redenen te doen. In de brief van 17 maart is opgenomen: *de werkgever committeert zich vooraf aan de verplichting geen ontslag wegens bedrijfseconomische redenen aan te vragen voor zijn werknemers gedurende de periode waarvoor de tegemoetkoming ontvangen wordt.*

Vraag hierbij is:

- Hoe wordt de sanctie vormgegeven als bij de definitieve vaststelling van de NOW-toekenning blijkt dat de werkgever toch bij UWV heeft verzocht toestemming te verlenen voor bedrijfseconomisch ontslag?

2 Overwegingen

- Doel van de voorwaarde is om het zo onaantrekkelijk mogelijk te maken tijdens de NOW-periode bedrijfseconomisch ontslag aan te vragen bij UWV.
- Het commitment betekent dat de werkgever tijdens de NOW-periode geen ontslag om bedrijfseconomische redenen mag aanvragen. Doet hij dat wel, dan volgt achteraf een sanctie.
- De commitment geen ontslagaanvraag te doen is een voorwaarde voor NOW-toekenning en kan dus hooguit van invloed zijn op het recht op die toekenning of de hoogte daarvan. De werknemer kan hieraan naar alle waarschijnlijkheid jegens zijn werkgever geen rechten aan ontleen.
- Doet de werkgever toch een ontslagaanvraag dan betekent dat niet dat UWV de ontslagaanvraag in alle gevallen zal afwijzen. UWV kan dus de ontslagaanvraag in behandeling nemen. Als de werkgever voldoende aannemelijk kan maken dat verval van arbeidsplaatsen gezien de bedrijfseconomische omstandigheden noodzakelijk is, is dat voldoende grond voor UWV om toestemming te verlenen voor opzegging.
- UWV laat daarbij een eventuele NOW-aanvraag buiten beschouwing. Zou UWV (de mogelijkheid om NOW aan te vragen) van doorslaggevend belang laten zijn, dan zou dat ertoe leiden dat de werkgever ondanks de bedrijfseconomische noodzaak tot ontslag twee keer gesanctioneerd wordt. De afwijzing van de ontslagaanvraag en de sanctie op de NOW-toekenning.
- Niet is te voorkomen dat het dienstverband (met wederzijds goedvinden) wordt beëindigd om bedrijfseconomische redenen. Wel zal het zo zijn dat als we een sanctie regelen op het aanvragen van ontslag via UWV, dit uitstraling zal hebben naar wederzijds goedvinden. Veronderstelling is dat werknemer niet lichtzinnig zal instemmen met ontslag met wederzijds goedvinden. Het blijft daarnaast ook mogelijk dat de werkgever tijdelijke contracten niet verlengt, of ontslaat op een andere ontslaggrond (bijvoorbeeld disfunctioneren of langdurige arbeidsongeschiktheid).

Sanctie wanneer toch een ontslagaanvraag wordt ingediend

- Achteraf, bij de definitieve vaststelling van de NOW-toekenning, wordt vastgesteld of de werkgever een ontslagaanvraag heeft ingediend bij UWV om bedrijfseconomische redenen.
 - o Hiervoor is bepalend dat de werkgever een complete ontslagaanvraag heeft ingediend die door UWV in behandeling is genomen. Het is niet relevant of de UWV positief of negatief op de aanvraag beslist.
 - o UWV gaat naar aanleiding van de ingediende ontslagaanvraag de werkgever actief benaderen en wijzen op de mogelijke gevolgen van de ontslagaanvraag voor de NOW-toekenning. De werkgever heeft dan nog de gelegenheid de aanvraag in te

trekken. Trekt de werkgever de ontslagaanvraag vervolgens in voordat UWV deze in behandeling heeft genomen, dan blijft deze aanvraag buiten beschouwing voor een eventuele sanctie.

- Opgemerkt wordt dat een ontslagaanvraag in de loonsomperiode, slechts in een beperkt aantal gevallen al direct in de loonsomperiode tot een lagere loonsom leidt. De reden daarvoor is dat de duur van de ontslagprocedure en de in acht te nemen opzegtermijn pas leidt tot beëindiging van het dienstverband na die periode. Logisch gevolg van schending van de voorwaarde dat geen ontslag mag zijn aangevraagd om bedrijfseconomische redenen, is dus dat dit ertoe leidt dat de werkgever de NOW-toekenning geheel of gedeeltelijk moet terugbetalen. De sanctie dient bovendien voldoende afschrikkend te zijn, zodat werkgever weerhouden wordt van het doen van een ontslagaanvraag. Opties daarbij zijn:
 1. De werkgever dient de gehele NOW-toekenning terug te betalen. Het gevolg daarvan kan echter zijn dat een werkgever die ondanks de NOW-toekenning wegens zware financiële problemen toch genoodzaakt is ontslag aan te vragen, als gevolg van de gehele terugbetaling alsnog over het randje van faillissement geduwd worden. De vraag is of dat wenselijk is.
 2. Loonsom van de werknemers voor wie ontslag is aangevraagd wordt vastgesteld en bij wijze van sanctie verhoogd met 50%. Dat bedrag wordt vervolgens in mindering gebracht op de totale loonsom. Gevolg: geen tegemoetkoming voor die werknemers voor wie ontslag is aangevraagd. Dat kan dus voor alle werknemers zijn (waardoor de NOW nihil wordt) of voor een gedeelte van de werknemers (waardoor de NOW wordt verminderd). Door de in mindering te brengen loonsom met een percentage te verhogen wordt gekozen voor sanctionering met een evenredig effect voor werkgevers. Gevolg: dit levert een extra sanctie voor dat een deel van de werknemers waarvoor ontslag is aangevraagd, maar niet als hij dat heeft gedaan voor alle werknemers. In dat geval wordt de NOW al nihil, en is er geen extra sanctie mogelijk.

3 Beslispunten

- Naar welke sanctie zoals hierboven geschetst gaat de voorkeur uit? Advies is optie 2 (loonsom van de werknemers voor wie ontslag is aangevraagd wordt verhoogd met 50% en dat komt in mindering op de totale loonsom waarover de NOW wordt berekend).
- Het geheel terugvorderen van de totale NOW-tegemoetkoming kan onder omstandigheden onwenselijk zijn. Het kan, ondanks dat NOW is toegekend, (onvoorzien) toch financieel zo slecht gaan met de onderneming dat ontslag van (een deel van de) werknemers toch noodzakelijk was om faillissement te voorkomen.

Concept beslispuntenmemo

Datum: 24 maart 2020

Opstellers: 10.2e , 10.2e , 10.2e **en** 10.2e

1 Onderwerp omzetcriterium

Voor toepassing van de tegemoetkomingsregeling NOW is omzetzakelijkheid het criterium. Werkgevers die te maken hebben met tenminste 20% verwacht omzetverlies, kunnen - gerelateerd aan het omzetverlies - bij UWV voor een periode van 3 maanden een tegemoetkoming in de loonkosten aanvragen ter hoogte van maximaal 90% van de loonsom. UWV voert de regeling uit. Hoe concretiseren we dit in de regeling?

Bij dit onderwerp spelen drie vragen:

- 1 Wat is omzet?
- 2 Wat als een werkgever onderdeel is van groter geheel, bijv. een concern?
- 3 Hoe ga je om met personeels-BV's?
- 4 Hoe bereken je omzetverlies?

1. Wat is omzet?

Overwegingen

I Omzetdefinitie Wet op de Omzetbelasting

Eerder hebben we voorgesteld om voor de omzetdefinitie aan te sluiten bij de 'vergoeding' in artikel 8 van de Wet Omzetbelasting (OB). Omzet is dan *al hetgeen een ondernemer in en vanuit Nederland in rekening brengt voor zijn diensten en/of leveringen van goederen (exclusief de btw)*. De omzet wordt bepaald door het moment van facturatie voor de geleverde goederen of diensten.

Door dit begrip te gebruiken, kan in veel gevallen worden aangesloten bij de btw-aangifte van ondernemers bij de Belastingdienst; met name voor kleine rechtspersonen is dit een voordeel.

Echter, dit omzetbegrip sluit minder goed aan bij het activiteitsniveau. Bijvoorbeeld bij belangrijke facturatie voor- of achteraf (abonnementen, vliegtickets) of bij facturatie bij specifieke milestones (bouw). Er kan dan bijvoorbeeld al sprake zijn van geen of een verminderd activiteitsniveau (waardoor personeel (gedeeltelijk) thuis zit), maar van een omzetzak in de meetperiode van de regeling is nog geen sprake omdat nog facturatie plaatsvindt en dus omzet wordt geboekt.

Op verstuurde facturen in rekening gebrachte vergoedingen vormen normaal gesproken omzet (debiteuren), ook als deze niet worden betaald. Het kan dus voorkomen dat een ondernemer formeel geen omzetverlies heeft, terwijl zijn kasstroom wel opdroogt. Dat is een liquiditeitsprobleem waar met deze definitie geen oplossing voor wordt geboden.

II Omzet jaarrekeningenrecht

UWV stelt als alternatief voor om aan te sluiten bij de omzetdefinitie in het jaarrekeningenrecht. Op grond van de begrippen in de richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ 940) gaan we uit van het volgende omzetbegrip.

Opbrengsten: baten die ontstaan bij de uitvoering van de normale activiteiten van een onderneming.

Netto-omzet: de opbrengst uit levering van goederen en diensten uit het bedrijf van de rechtspersoon onder aftrek van kortingen en dergelijke en van over de omzet geheven belasting.

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.

Dit omzetbegrip sluit, zeker voor de middel en grote rechtspersonen, dichter aan bij het activiteitsniveau dan omzet op facturatiebasis. Deze rechtspersonen hebben (conform Burgerlijk Wetboek 2, Titel 9) ook de plicht om de jaarrekening door een accountant te laten controleren. Daarnaast is omzetzak met dit omzetbegrip minder gevoelig voor effecten van het verschuiven van facturatie of inning naar een periode buiten de meetperiode binnen de regeling en dus ook minder gevoelig voor oneigenlijk-/misbruik dan bij hantering van de omzetdefinitie voor de omzetbelasting. Wel kan omzet worden beïnvloed door de timing van de levering van goederen of diensten. Helemaal waterdicht kunnen we het niet maken.

Voor kleine rechtspersonen is deze definitie lastiger toepasbaar dan voor middel en grote rechtspersonen, maar de definitie is wel toe te passen omdat veel kleine rechtspersonen wel een jaarrekening hebben. We regelen dan dat deze kleine rechtspersonen de definitie kunnen hanteren die ze nu ook al volgen in de jaarrekening.

Netto-omzet is gedefinieerd als de opbrengst uit levering van goederen en diensten uit het bedrijf van de rechtspersoon onder aftrek van kortingen en dergelijke en van over de omzet geheven belastingen (RJ 940). Dit betekent dat omzet wordt verantwoord als de activiteiten betrekking hebben op de levering van goederen of diensten aan een specifieke klant waarmee een verkoopcontract is gesloten.

Geadviseerd wordt om in ieder geval een onderhanden project (in opdracht van derden) mee te nemen in de omzetzak. Onderhanden werk is een project dat is 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. Hierbij is derhalve wel sprake van een levering van een prestatie aan een klant. Voor dergelijke projecten worden de projectopbrengsten verwerkt in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum. Dit betekent onderhanden werk wordt gepresenteerd als netto-omzet.

Om de procentuele daling van de omzet zo objectief mogelijk vast te stellen is het van belang dat de onderneming consistente grondslagen hanteert voor alle periodes die relevant zijn voor de berekening van de omzetzdaling. Bovendien kan het wenselijk zijn om te voorkomen dat ondernemingen opportunistisch grondslagen kiezen die tot de meest gunstige uitkomst leiden. Om neutraliteit en consistentie te waarborgen/bevorderen is het wenselijk om specifiek te bepalen dat de omzet voor de relevante periode in 2020 en voor de referentieperiode bepaald dienen te worden op basis van dezelfde grondslagen en detail toepassingen daarvan zoals die door de onderneming zijn gehanteerd in de laatste vóór 1 maart 2020 vastgestelde jaarrekening. Dat zal over het algemeen de jaarrekening over het boekjaar 2018 zijn.


Bij bepaalde typen rechtspersonen worden de baten die voortvloeien uit normale bedrijfsactiviteiten met een andere benaming aangeduid. 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. De opbrengsten uit de reguliere bedrijfsactiviteiten worden hier ook wel aangeduid als baten.

PWC adviseert om een bepaling op te nemen dat bij organisaties waar de baten die ontstaan bij de uitvoering van de normale activiteiten van een onderneming met een andere term dan omzet worden aangeduid deze andere term daarvoor in de plaats kan worden gesteld. Dat stellen we ook in memo 6. ||

PWC adviseert ook voor om de bepaling op te nemen dat de omzetzdaling bepaald moet worden voor alle Nederlandse rechtspersonen gezamenlijk, en dat het percentage omzetzdaling dat daarvoor wordt bepaald toegepast dient te worden bij de NOW aanvraag voor alle loonheffingsnummers van het concern.

Besispunt 1: hoe definiëren we omzet?

Advies: we sluiten voor de omzetdefinitie aan bij het jaarrekeningenrecht voor alle Nederlandse rechtspersonen.



2. Wat als een werkgever onderdeel is van groter geheel, bijv. een concern?

Overwegingen

I Algemeen

Bij kleine ondernemingen zal het duidelijk zijn: de omzetsdaling wordt bepaald per rechtspersoon/onderneming, bijvoorbeeld de bv, vof etc. Indien er sprake is van een rechtspersoon met meerdere loonheffingnummers wordt de omzetsdaling bepaald op rechtspersoon/natuurlijke persoon en gebruikt voor de toepassing van de omzetsdaling op de verschillende loonheffingnummers. Er moet namelijk per loonheffingnummer een aanvraag worden gedaan.

De lastige vraag is nog hoe we de omzetsdaling bepalen bij ondernemingen die onderdeel zijn van een groter concern. Onze inschatting is dat het vooral om grotere rechtspersonen gaat. In het jaarrekeningenrecht is het mogelijk een geconsolideerde jaarrekening te maken, dus niet voor iedere rechtspersoon afzonderlijk, maar 1 gezamenlijke jaarrekening. Vaak zijn concerns een fiscale eenheid voor de omzetbelasting of de vennootschapsbelasting, waarbij meerdere ondernemingen samen worden gezien als één ondernemer.¹ Berekenen we de omzetsdaling per concern, per fiscale eenheid (en welke dan) of per zelfstandig onderdeel. Hieronder ontvangt u een notitie die de keuzes van deze opties in beeld brengt.

II Wat als de onderneming onderdeel is van een groter concern?

Hier zijn verschillende overwegingen voor de bepaling welke omzetsdaling voor welke eenheid wordt gekozen.

Voorkeursoptie:

Fiscale eenheid

Het is ook mogelijk om te bepalen dat de omzet wordt bepaald op het niveau van de fiscale eenheid in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ook hier moet een bepaalde mate van verwevendheid zijn. Tevens zijn deze fiscale eenheden hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting. Belangrijkste verschil met concerndefinitie is dat voor de VPB de aandelen bijna geheel in handen moeten zijn van de 'moeder' en dat bedrijven een fiscale eenheid vormen op basis van vrijwilligheid (dus op verzoek van de ondernemingen zelf). Meestal is de fiscale eenheid kleiner dan het concernniveau (er zijn dan meerdere fiscale eenheden in een concern), maar het komt ook voor dat er fiscale eenheden zijn die concernoverstijgend zijn. Bij een fiscale eenheid worden de resultaten van de dochtermaatschappij(en) toegerekend aan de moedermaatschappij. Een voordeel van een fiscale eenheid is dat u de verliezen van een maatschappij kunt verrekenen met winsten van een andere maatschappij die in dezelfde fiscale eenheid is gevoegd. Dit betekent dat ze voor de VPB onderling solidair zijn. Voorstel is dat ze voor de toekenning van NOW ook onderling solidair zijn wat betreft omzetsbepaling (en dus bepaling voor de loonsom).

Voordelen:

- o Fiscale eenheid is een bekend begrip bij de Belastingdienst en dus via een VPB-nummer kan gecontroleerd worden welke rechtspersonen er binnen de fiscale eenheid vallen. Binnen de rechtspersoon kunnen loonnummers worden gekoppeld. Zo kan uiteindelijk worden gecontroleerd welke loonnummers toebehoren aan de fiscale eenheid. Concern wordt niet in deze systemen opgenomen voor zover bekend.
- o Tussen de fiscale eenheden voor de VPB kan beperkt met omzet worden geschoven (alleen als alle activiteiten dan ook worden overgenomen). Dat lokt minder strategisch gedrag uit dan bepalen op de individuele rechtspersoon (zie onderdeel b hieronder).
- o Bij de fiscale eenheid voor de VPB is het uitgangspunt onderlinge solidariteit om opbrengsten en kosten binnen de fiscale eenheid tegen elkaar weg te kunnen strepen en daardoor lagere winstbelasting te mogen afdragen.

¹ Hiervan is sprake als de ondernemingen financieel, organisatorisch en economisch met elkaar verweven zijn.

Nadelen:

- o Het niveau van de fiscale eenheid en het concern lopen uit elkaar. Aangezien wordt geadviseerd aan te sluiten bij het jaarrekeningenrecht lijkt het al snel logischer hier dan ook bij het concernbegrip aan te sluiten, maar een goed alternatief is de fiscale eenheid.
- o Er kan nog wel iets geschoven worden (gehele activiteit laten overnemen) en de holding kan nog schuiven in de opdrachtverlening tussen fiscale eenheden.
- o Zie overige nadelen bij concernniveau.

Alternatieven:a. Concernniveau

Dat is het hoogste niveau: in het jaarrekeningenrecht is het mogelijk (en in sommige gevallen verplicht) voor een concern een geconsolideerde jaarrekening te maken waardoor de zelfstandige onderdelen geen eigen jaarrekening meer (hoeven) te maken. Dit groepsbegrip staat in het Burgerlijk Wetboek (artikel 24b van Boek 2). Hiervoor moet er wel sprake zijn van een groep waarover de hoofd-rechtspersoon een overheersende zeggenschap kan uitoefenen over de andere rechtspersoon of waarover hij de centrale leiding heeft. Daarnaast geldt ook de volledige aansprakelijkheid voor de schulden (artikel 24c Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek).

Voordelen:

- o Er kan hierdoor zo min mogelijk binnen het concern geschoven worden. In het jaarrekeningenrecht is het mogelijk dat binnen een concern keuzes worden gemaakt waar de omzet voor een specifiek project terechtkomt en zo grotere omzetzijgingen ontstaan bij bepaalde entiteiten binnen het concern terwijl sprake is van omzetzijgingen bij andere entiteiten. Om die reden adviseert PWC om een bepaling op te nemen dat de omzetzijging bepaald moet worden voor alle Nederlandse rechtspersonen van een concern gezamenlijk, en dat het percentage omzetzijging dat daarvoor wordt bepaald toegepast dient te worden bij de NOW-aanvraag voor alle loonheffingsnummers van het concern.
- o Concernbegrip is ook geen keuze (in tegenstelling tot fiscale eenheid).

Nadelen:

- o Concerns met zeer uiteenlopende activiteiten zullen soms hard worden geraakt in één tak van het concern, terwijl de andere activiteiten kunnen doorlopen (of er zelfs meer vraag naar is). Denk hierbij aan een concern dat zowel schoonmaak-, als uitzend- en thuiszorgactiviteiten heeft. De schoonmaakactiviteiten blijven waarschijnlijk prima lopen, maar de uitzendactiviteiten (en misschien wel de thuiszorgactiviteiten) worden hard geraakt. Door de bepaling op concernniveau toe te passen, dwingen we dergelijke concerns feitelijk om de omzetzijging van de ene dochter te compenseren met de andere dochter. Dit kan tot ertoe leiden dat de dochter toch overgaat tot ontslag en bij grote ondernemingen en kan dat om grote aantallen ontslag gaan.
- o Vanuit werkgeversorganisaties zijn daarom ook vele verzoeken binnengekomen om nadrukkelijk niet van concernniveau uit te gaan.
- o De gegevens zijn niet goed verifieerbaar bij de Belastingdienst, aangezien een concern kan bestaan uit meerdere fiscale eenheid en, helaas, ook fiscale eenheden bestaan die over concerns heen bestaan.

b. Individuele rechtspersoon of natuurlijke persoon:

Als laatste is mogelijk aan te sluiten bij de zo laag mogelijke groep, die van de individuele rechtspersoon of natuurlijke persoon.

Voordelen:

- o Dit sluit waarschijnlijk het meest aan bij de beleving: de omzetzijging sluit aan bij waar het personeel wordt ingezet en dus waar de loonkosten worden gemaakt. Het voorkomt discussies over het moeten 'subsidiëren' van de activiteiten van de ene rechtspersoon met de andere rechtspersoon.

Nadelen:

- o Schuiven met omzet op basis van het jaarrekeningenrecht is onder omstandigheden mogelijk (zie voordeel bij concernaanpak). Deze optie maakt de regeling het meest vatbaar voor manipulatie. Zo bestaat tussen de verschillende onderdelen verschillende geldstromen (Interne verrekening systematiek), bij doorberekening naar elkaar.
- o Deze interne verrekening systematiek tussen BV's binnen een fiscale eenheid is voor de accountant en de Belastingdienst niet relevant (onderlinge solidariteit). Daarom wordt hier niet op gecontroleerd en is dit ook niet in te richten voor deze subsidie.

III Bedrijven met personeelsbv's

Zeker bij grote bedrijven is het mogelijk dat de werknemers in dienst zijn bij een andere entiteit ('personeels BV') dan waar de omzet wordt geregistreerd. Dit levert met de 'gewone' systematiek twee complicaties op: er zijn geen loonkosten in de entiteit waar de omzetsdaling optreedt en de interne omzetsdaling van de personeels BV (omdat die de personeelskosten niet meer kan doorberekenen aan de werkmaatschappijen) is geen representatie van de werkelijke externe situatie. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

Bedrijf A heeft 40% omzetsdaling in 3 maanden. Hij kan nog 10% van zijn personeel inzetten daarvoor. In de regeling krijgt hij $90\% \times 40\%$ X de loonkosten vergoed.

Bedrijf B heeft 40% omzetsdaling in 3 maanden. Hij kan nog 10% van zijn personeel inzetten daarvoor. Bedrijf B heeft echter een personeelsbv. Uitgaande van de omzet van de personeelsbv zou er een omzetsdaling zijn van 90% (want er kunnen nog maar 10% van de personeelskosten doorberekend worden). Dan zou, uitgaande van die bv, er een vergoeding zijn van $90\% \times 90\%$ X de loonkosten.

Dat is onwenselijk, omdat bedrijf A en bedrijf B in dezelfde economische situatie zitten. Daarom zal het omzetsniveau bij een personeelsbv altijd moeten worden bepaald op concernniveau in de zin van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, als het gaat om bedrijven.

Voor bepaling over personeelsvennootschappen wordt namelijk aangesloten bij het concernbegrip in Boek 2. Zo zit in de regeling van de uitzendovereenkomst ook een regeling voor personeelsvennootschappen:

In sommige concerns zijn de werknemers welbewust in dienst bij één vennootschap, die slechts of met name tot taak heeft de rol van werkgever ten opzichte van de bij het concern werkzame werknemers te vervullen. De werknemers zijn feitelijk werkzaam bij andere concernonderdelen. Die figuur is ook de wetgever niet ontgaan. Art. 7:691 lid 6 BW, in werking getreden op 1 januari 1999, bepaalt dat de bijzondere regels voor de uitzendovereenkomst niet van toepassing zijn op de uitzendovereenkomst waarbij de werkgever en de derde in een groep zijn verbonden als bedoeld in art. 2:24b BW, dan wel de één een dochtermaatschappij is van de ander als bedoeld in art. 2:24a BW. Voor personeelsbv's in een publieke instelling (vallen niet onder Boek 2), zou kunnen worden aangesloten bij het ondernemersbegrip in de WOR.

Daarom wordt geadviseerd voor deze specifieke ondernemingen voor de omzetsbepalingen sowieso het concernniveau aan te houden als de personeelsbv op concernniveau werkt. Dit sluit aan bij de reguliere verwijzing naar de personeelsbv.

Beslispunt 2: hoe bepalen we of we de omzetsdaling bij ondernemingen die onderdeel zijn van een groter concern?**Beslispunt 3: hoe gaan we om personeelsbv's?**

Advies beslispunt 2: U wordt geadviseerd uit te gaan van de omzetsberekening van de fiscale eenheid voor de VPB. Eventueel zouden we concerns de mogelijkheid kunnen geven om alsnog op concernniveau (Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) de omzet te rapporteren, mits het ook hier gaat om de omzetsdaling van de Nederlandse rechtspersonen.

Advies beslispunt 3: Geadviseerd wordt voor concerns met personeelsbv's voor de omzetsbepalingen sowieso het concernniveau aan te houden.

4 Welke periodes vergelijken we voor het berekenen van omzetverlies?

Noot vooraf: als gekozen wordt voor een verschuifbaar tijdvak van omzetverlies, kunnen de maanden maart/april/mei ook betekenen april/mei/juni of mei/juni/juli, afhankelijk van de keuze van de werkgever.

Variant A: vergelijken met verwachte omzet, gecorrigeerd voor groei en seizoenen

De omzet in maart, april en mei 2020 vergelijken met maart, april en mei 2019, vermenigvuldigd met de omzet in december 2019 – februari 2020 en gedeeld door de omzet in december 2018 – februari 2019.

Stel: de werkgever had in december 2018 – februari 2019 een omzet van 100 en in maart – april 2019 150. In december 2019 – februari 2020 was de omzet 200, dus feitelijk is de onderneming 100% gegroeid. De verwachte omzet voor maart – mei 2020 was 300 geweest (150+100%).

Voor werkgevers waar niet lang genoeg kan worden teruggekeken, moet een alternatieve berekeningswijze gelden (bijv. gemiddelde omzet vanaf begin onderneming).

Voordeel: corrigeert het best voor de omzet die de ondernemer gehad zou hebben als de coronacrisis niet had toegeslagen. Voor seizoensinvloeden én groei wordt gecorrigeerd. Dit lijkt het sterkst op de berekening die gold voor de bijzondere wtv-regeling n.a.v. de crisis in 2008.

Nadeel: Ingewikkeld. Relatief groot risico op overcompensatie als werkgevers normaliter sterk qua omzet en personeel groeien in maart-mei 2019 (seizoenseffect), maar daar nu nog geen extra personeel voor hadden aangenomen. Door fusie/splitsing/uitbreiding bij een ondernemingen of ondernemingen die een jaar geleden nog niet bestonden, is het niet mogelijk om anderhalf jaar terug te kijken en zij kunnen dus niet aan het criterium voldoen. Dit is een probleem bij alle methoden, maar hoe verder we terugkijken, hoe groter het probleem.

Voorbeeld waarin dit de werkgever benadeelt: Vooral risico op overcompensatie, plus problemen bij bedrijven die 1,5 jaar geleden nog niet bestonden.

Variant B: vergelijken met de gemiddelde omzet over 2019

De omzet in maart, april en mei 2020 vergelijken met de omzet in januari – december 2019, gedeeld door vier.

Voordeel: Eenvoudig. Omzet op jaarbasis is het best controleerbaar en geeft weinig ruimte voor sjoemelen (kan vaak aansluiten bij de al opgemaakte jaarrekeningen etc.).

Nadeel: Corrigeert er beperkt voor als werkgever bijna alle omzet in een korte tijdsperiode maakt. Corrigeert ook beperkt voor groei.

Voorbeeld waarin dit de werkgever benadeelt: De werkgever draait de meeste omzet in maart-mei. Vergeleken met dezelfde periode vorig jaar is er een groot omzetverlies. Door dat uit te middelen, wordt het berekende omzetverlies echter veel kleiner of zelfs nihil. Bijvoorbeeld: een werkgever heeft een maandomzet van 20 in maart-mei en 10 in de overige maanden. Jaaromzet 2019: 150. De omzet maart-mei 2020 daalt naar 10 per maand, dat is -50% t.o.v. maart-mei vorig jaar, maar -20% t.o.v. gemiddeld 2019.

Variant C: vergelijken met dezelfde periode vorig jaar

De omzet in maart, april en mei 2020 vergelijken met maart, april en mei 2019.

Voordeel: het is een objectief criterium dat goed uit te leggen is. Voor seizoensinvloeden wordt gecorrigeerd door naar dezelfde periode een jaar eerder te kijken.

Nadeel: een onderneming kan in het afgelopen jaar gegroeid zijn en t.o.v. dezelfde periode vorig jaar geen omzetsdaling hebben, terwijl die er de facto wel is. Door fusie/splitsing/uitbreiding bij een ondernemingen of ondernemingen die een jaar geleden nog niet bestonden, is het niet mogelijk om een jaar terug te kijken en zij kunnen dus niet aan het criterium voldoen. Voor werkgevers die normaal niet per maand hun omzet op basis van de jaarrekeningensystematiek bijhouden, wordt het lastig om dit voor 2019 alsnog te gaan bepalen.

Voorbeeld waarin dit de werkgever benadeelt: De werkgever is gegroeid en heeft de afgelopen tijd meer personeel aangenomen. Ten opzichte van recent heeft hij veel omzetverlies en hij kan zijn krachten niet meer betalen, maar ten opzichte van een jaar geleden weinig omzetverlies waardoor hij weinig of geen subsidie krijgt.

Variant D: vergelijken met meest recente periode

De omzet in maart, april en mei 2020 vergelijken met december 2019, januari en februari 2020.

Voordeel: De meest recente omzet sluit waarschijnlijk vaak het beste aan bij de hoeveelheid werknemers die een werkgever nu in dienst heeft. Bijvoorbeeld als de onderneming gegroeid of gekrompen is. Deze variant is bovendien voor meer werkgevers werkbaar dan variant A, waar verder wordt teruggekeken en vaker fusies etc. hebben plaatsgevonden.

Nadeel: We corrigeren niet voor seizoensinvloeden. Dat kan tot onder- of overcompensatie leiden, zeker omdat december voor sommige bedrijven een grote piek kent en andere juist een daling i.v.m. de vakantieperiode.

Voorbeeld waarin dit de werkgever benadeelt: De werkgever heeft het hele jaar vaste krachten in dienst, maar maakt de meeste omzet in de lente en zomer. In de winter maakt hij feitelijk verlies op zijn vaste krachten. Door te kijken naar december-februari is er weinig omzetverlies en krijgt hij geen compensatie, terwijl hij de omzet in mrt-mei wel nodig had om zijn personeel te kunnen betalen.

Variant E: heel 2020 vergelijken over heel 2019

De omzet over heel 2020 vergelijken met de omzet over heel 2019.

Voordeel: Eenvoudig. Omzet op jaarbasis is het best controleerbaar en geeft weinig ruimte voor sjoemelen (kan vaak aansluiten bij de al opgemaakte jaarrekeningen etc.). We kunnen alleen bij deze variant een controle verklaring van de accountant vragen (meest zware verklaring), omdat we van hele jaren uitgaan. Bij alle andere hierboven genoemde varianten moeten we van een beoordelingsverklaring uitgaan.

Nadeel: Neemt een voorschot op de verlenging van de regeling, want omzetverlies voor de eerste tranche is straks niet te onderscheiden van omzetverlies voor de tweede tranche. Sluit beperkt aan bij aard van de regeling, namelijk compenseren voor urgente problemen in maart-mei 2020. Duurt heel lang (tot 2021) voordat definitieve afrekening kan plaatsvinden. Zeer slecht voorspelbaar voor werkgevers, terwijl het de basis is voor de bevoorschotting.

Voorbeeld waarin dit de werkgever benadeelt: De werkgever heeft fors omzetverlies in maart-mei 2020 maar daarna normaliseert de omzet. Het berekende omzetverlies wordt daardoor relatief laag, terwijl hij in maart-mei geen omzet heeft gehad en die omzet nodig had om zijn personeel te betalen.

Beslispunt 4: welke variant kiezen we?

Advies: A (meest zuiver, maar ingewikkeld) of B (minder zuiver, maar eenvoudig).

Referteperiode omzetverlies

Er moet sprake zijn van 3 maanden omzetverlies. Dit omzetverlies kan meteen optreden (bijvoorbeeld sluiting horeca), maar meer geleidelijk (bijvoorbeeld steeds minder opdrachten). Dit noemen we het na-ijleffect. We dempen de effecten van het na-ijl effect deels met de gehanteerde definitie, maar het effect kunnen niet helemaal weg regelen. PWC heeft immers in haar memo's ook aangegeven dat er sprake kan zijn van een na-ijleffect.

U wordt daarom geadviseerd om mogelijk te maken dat de ondernemer de omzetsdaling kan berekenen over één van de drie perioden (uitgestelde referteperiode):

- Maart, april en mei 2020;
- April, mei en juni 2020; of
- Mei, juni en juli 2020.

NB: m.u.v. variant E want die gaat als enige variant van heel 2020 uit.

Beslispunt 5: gaat u akkoord met een uitgestelde referteperiode?

Advies: hiermee akkoord gaan.