



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën
T.a.v. de heer dr. J.A. Vijlbrief
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 26 maart 2020

Betreft: Corona maatregelen: uitstel van betaling, btw en loonheffingen

Geachte heer Vijlbrief,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) spreekt hierbij graag haar waardering uit over de snelheid en de omvang van de maatregelen die zijn gepresenteerd met de brieven van u en de Ministers van Economische Zaken en Klimaat, Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 12, 17 en 19 maart 2020.¹ In aansluiting op de NOB-brief in dit verband van 17 maart 2020², signaleert de Orde een aantal onduidelijkheden ter zake van de aanvraag voor uitstel van betaling en de melding betalingsonmacht (onderdelen 1 en 2 hieronder) en daarnaast een aantal mogelijke knelpunten het gebied van btw (bijlage 1) en loonheffingen (bijlage 2).

Wij spreken onze zorg uit dat het verzenden van verzoeken en meldingen per post de komende tijd lastig is voor veel bedrijven en intermediairs, gelet op de berichtgeving van PostNL dat de postverzending de komende tijd vertraging zal oplopen. Om die reden vraagt de Orde aandacht voor de mogelijke consequenties hiervan en of bijvoorbeeld het openstellen van een algemeen e-mailadres – waar de verzoeken en meldingen kunnen worden ingediend – kan bijdragen aan de oplossing van deze problemen.

¹ Kamerbrief van 12 maart 2020, 'Economische maatregelen met betrekking tot het coronavirus', kenmerk: CE-AEP / 20072624, Kamerbrief van 17 maart 2020, 'Noodpakket banen en economie', kenmerk: CE-AEP / 20077147 en Kamerbrief van 19 maart 2020, 'Uitstel van betaling voor ondernemers', kenmerk: 2020Z05370.

² Brief NOB van 17 maart 2020, 'Corona maatregelen': <https://nob.net/brief-aan-staatssecretaris-vijlbrief-inzake-corona-maatregelen>.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1

1. Uitstel van betaling

Van alle maatregelen leidt de zeer welkome versoepeling van de aanvraag voor uitstel van betaling tot de meeste vragen. Het voorziet in een urgente behoefte van ondernemers die in liquiditeitsproblemen zijn gekomen of zullen komen, om de coronacrisis door te komen.

Veel ondernemers vragen wanneer uitstel van betaling – met name voor btw en loonheffingen – moet worden aangevraagd. De twijfel is daarbij tussen het moment van afdracht of het moment dat een naheffingsaanslag is opgelegd (artikel 19 en 20 AWR). Op de website van de Belastingdienst is terecht aangegeven dat uitstel kan worden aangevraagd wanneer de aanslag is opgelegd, zowel voor aanslag- als afdrachtbelastingen; een invorderingstitel ontstaat immers pas op het moment dat een belastingaanslag wordt opgelegd. Uitstel van betaling hoeft dus nog niet aangevraagd te worden op het moment dat er aangifte omzetbelasting of loonheffing gedaan wordt, maar niet op aangifte betaald kan worden. Voor veel ondernemers lijkt dit niet duidelijk. Bevestiging hiervan zou deze ondernemers de gewenste duidelijkheid verschaffen. Daarnaast is een aandachtspunt of het gebruik maken van deze uitstelregeling impact zal hebben op het afgeven door de Belastingdienst van verklaringen goed betalingsgedrag.

Ondernemers die zich genoodzaakt zien gebruik te maken van de drie maanden uitstel van betaling, zullen veelal na afloop van het uitstel nog niet in staat zijn om de op dat moment de facto dubbele lasten te voldoen. De Orde geeft u dit knelpunt – waar nu vanuit de praktijk al veel vragen over worden gesteld – graag mee. De Orde vraagt begrip hiervoor en verzoekt het kabinet om nu alvast na te denken over hoe deze ‘dubbele-lasten-problematiek’ te zijner tijd kan worden opgelost teneinde te vermijden dat (op zich levensvatbare) ondernemers dan alsnog bezwijken onder hun financiële lasten.

2. Bestuurdersaansprakelijkheid en melding betalingsonmacht

De melding betalingsonmacht moet gedaan worden uiterlijk 2 weken na het moment waarop de belasting op aangifte voldaan of afgedragen had moeten worden. Als – ter zake van btw en loonheffingen – op aangifte niet wordt betaald, volgt pas (veel) later de naheffingsaanslag. Dat is pas het moment waarop een verzoek om bijzonder uitstel van betaling kan/hoeft worden gedaan. Dit leidt in de praktijk voor veel ondernemers tot vragen en onduidelijkheid.

Met name in relatie tot de melding betalingsonmacht, merken wij op dat bij een aangiftetijdvak voor de loonheffingen van 4 weken de termijn voor aangifte en betaling nu al is verlopen. Deze termijn vervalt eerder dan de termijn voor het doen van aangifte over het tijdvak van een maand. Voor deze ondernemers moet dus snel duidelijkheid komen. Immers, de termijn van twee weken voor het doen van een dergelijke melding loopt reeds.

- a. Kunt u aangeven of het vereist is dat ondernemers een melding betalingsonmacht (artikel 36 Invorderingswet 1990) doen wanneer zij als gevolg van de coronacrisis in liquiditeitsproblemen verkeren, of kan de melding betalingsonmacht achterwege blijven? De Orde geeft in dit kader in overweging artikel 36 Invorderingswet 1990 tijdelijk buiten werking te stellen, zodat gedurende deze beperkte periode melding van betalingsonmacht niet aan de orde is en ondernemers alleen moeten verzoeken om bijzonder uitstel van betaling.
- b. Indien separate melding van betalingsonmacht niettemin vereist blijft, wordt hier dan specifiek in verband met de coronamaatregelen soepel mee omgegaan of moet de aanleiding voor deze melding uitgebreid worden toegelicht? De Orde kan zich in dit kader voorstellen dat de enkele verwijzing naar de coronacrisis kan volstaan.
- c. Als toch een melding betalingsonmacht moet worden gedaan, kunt u dan bevestigen dat als gevolg van deze melding niet direct stappen worden ondernomen jegens de belastingplichtige/inhoudingsplichtige, zoals het leggen van beslag op vermogensbestanddelen?
- d. Als een melding betalingsonmacht moet worden gedaan, kwalificeert deze melding dan tegelijk als een verzoek om bijzonder uitstel van betaling (ook al is de betreffende naheffingsaanslag nog niet opgelegd)?

3. Btw en loonheffingen

Voor de specifieke aandachtspunten ten aanzien van btw en loonheffingen verwijst de Orde graag naar bijlage 1 (btw) en bijlage 2 (loonheffingen) bij deze brief.

4. Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging voor Werkbehoud (NOW)

Vennootschappen die op cost plus-basis worden beloond, lopen bij het aanvragen van NOW potentieel aan tegen de vraag of überhaupt wel sprake kan zijn van een relevante omzetsdaling. Als de werknemers immers in dienst blijven en daarmee dus ook het kostenniveau niet wijzigt, blijft de cost plus-beloning in beginsel ook in stand. De Orde vraagt aandacht voor situaties waarin de vennootschap geen prestaties meer verricht. In dergelijke situaties zou met betrekking tot de omzet voor de NOW niet meer standaard alle kosten in de berekening van de cost plus moeten worden meegenomen. Als bijvoorbeeld 90 procent van de productie wegvalt, valt er veel voor te zeggen dat voor de NOW ook rekening gehouden moet worden met een daling van de omzet.

5. Tot slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten en verder mee te denken over passende vormgeving van de maatregelen in dit verband.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Bijlage 1

Bijlage bij de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 26 maart 2020 naar aanleiding van de fiscale maatregelen ten aanzien van de economische gevolgen van het coronavirus: 'Corona maatregelen: uitstel van betaling, btw en loonheffingen'.

Aandachtspunten en handreikingen ter zake van btw

Zoals opgemerkt, heeft de Orde veel waardering voor de snelheid en de omvang van de Corona-maatregelen die zijn gepresenteerd. De ontwikkelingen volgen zich in rap tempo op, waarbij verschillende aandachtspunten op btw-gebied zijn te onderkennen. De Orde adresseert deze aandachtspunten in deze bijlage om zo een bijdrage te leveren aan ideeën en gedachten om deze punten het hoofd te bieden, inclusief fiscaalinhoudelijke onderbouwing. Daarbij hebben de aandachtspunten die direct betrekking hebben op de volksgezondheid (punten 1 en 2 hieronder), naar het oordeel van de Orde de meeste prioriteit. Uiteraard verdienen de aandachtspunten die meer op het vlak van de ondersteuning van de economie liggen (punten 3 en 4 hieronder) evenzeer de aandacht. De Orde heeft de corona gerelateerde btw-knelpunten hierna dan ook onderverdeeld in een viertal categorieën:

1. De btw-gevolgen van transacties van bedrijven en instellingen die rechtstreeks te maken hebben met het lenigen van de nood zelf (dus medisch gerelateerde transacties).
2. De btw-gevolgen van transacties van bedrijven en instellingen die een charitatief karakter hebben/tot doel hebben geld, goederen of diensten, veelal om niet, ter beschikking te stellen van de instellingen die daar de meeste behoefte aan hebben.
3. De btw-gevolgen van de transacties in de economie die indirect het gevolg zijn van de noodsituatie die door corona is veroorzaakt (die betreffen in beginsel alle transacties die geheel of gedeeltelijk niet kunnen doorgaan, veelal leidend tot herzieningen van voldane of afgetrokken voorbelasting en/of waaruit mogelijk schadevergoedingsclaims kunnen voortvloeien.
4. Varia.

1. Inspringen bij noodsituaties / hulp aan hulpinstellingen

1.1. Ter beschikking stellen zorgpersoneel

Om het Coronavirus het hoofd te bieden, vindt er op dit moment veel uitwisseling van zorgpersoneel plaats, met name van 'uitstelbare' zorg naar acute zorg. Daarbij wordt als noodmaatregel ook zorgpersoneel ingezet dat (door pensionering, loopbaanwijziging of buitenlandse kwalificaties) wellicht wel deskundig is, maar niet meer BIG-geregistreerd. Op dit moment ligt de nadruk daarbij uiteraard op snelle inzet van bekwaam personeel en zijn er

vaak nog geen duidelijke afspraken over vergoedingen, aansturing enzovoorts. Hierdoor is het lastig om deze personeelsverschuivingen voor de btw te duiden. Een deel zal btw-vrij kunnen plaatsvinden omdat sprake is van zorgdiensten (uitvoeren van opdracht, vergelijk paragraaf 2 van het Besluit van 14 december 2018, nr. 2018-22809) of uitleen van personeel dat nauw samenhangt met het btw-vrijgesteld verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen persoon (paragraaf 4.3 van hetzelfde besluit).

Bij een ander deel bestaat het risico dat deze uitzonderingen niet kunnen worden toegepast en de vergoeding moet worden vermeerderd met 21 procent btw, die voor de ontvangende zorginstellingen niet aftrekbaar is. Te denken valt bijvoorbeeld aan de inzet van zorgpersoneel bij een ziekenhuis vanuit een organisatie die niet kan worden aangemerkt als een inrichting in de zin van artikel 11 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 (bijvoorbeeld een WMO-aanbieder/gemeente, onderwijsinstelling, een centrum voor fysiotherapie of een huisartsenpraktijk). Op dit moment ligt de prioriteit van zorginstellingen er begrijpelijkerwijs niet in om te onderzoeken of aan de voorwaarden van btw-vrij detacheringen kan worden. Het zorgpersoneel moet zo snel als mogelijk beschikbaar komen.

De Orde suggereert daarom te overwegen een tijdelijke noodmaatregel in het leven te roepen om te voorkomen dat achteraf blijkt dat deze inzet van zorgpersoneel leidt tot extra kosten voor de zorginstelling door de btw. In de visie van de Orde kan die noodmaatregel er bijvoorbeeld in bestaan dat elke terbeschikkingstelling van zorgpersoneel in het kader van de bestrijding van de Corona-uitbraak zonder het maken van nadere afspraken de komende drie maanden mag worden beschouwd als een zogeheten ‘structurele uitleen’ die op basis van paragraaf 4.2 van het genoemde besluit buiten de heffing van btw kan blijven.

1.2. Ter beschikking stellen van goederen

In de praktijk stellen btw-ondernemers uit betrokkenheid goederen (voorraden en investeringsgoederen) ter beschikking en produceren zij goederen specifiek om ten behoeve van de noodsituaties ingezet te worden. Vaak gebeurt dit uit vrijgevigheid of voor een lage vergoeding (zelfs onder de kostprijs).

Ondernemers zouden door een aftrekbeperking van btw op directe of algemene kosten zelf in de problemen kunnen komen of afgeremd kunnen worden in hun initiatieven. Dit is onder de huidige omstandigheden zeer onwenselijk en contraproductief aan het kabinetsbeleid dat er juist op gericht is om als samenleving in solidariteit deze crisis te bestrijden.

De Orde geeft in overweging om na te gaan of en op welke wijze ondernemers die zorginstellingen belangeloos of ver onder kostprijs van goederen voorzien kunnen worden gevrijwaard van btw-correcties op de aftrek of correcties op basis van fictieve heffingen en sancties.

Als suggestie zou overwogen kunnen worden om het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA) op dergelijke transacties niet langer van toepassing te verklaren. Daarmee treedt mogelijk een alternatief correctiemechanisme in werking (het heffen van btw over de transactie als ware deze tegen vergoeding verricht), maar het is naar de mening van de Orde eenvoudiger om bij dergelijke correcties iets aan de heffingsmaatstaf te doen, afgezien van het feit dat dit correctiemechanisme geen absolute bovengrens kent, maar slechts een ‘per-weggegeven-artikel’-grens.

2. Btw-gevolgen van ondersteunende charitatieve acties

2.1. Inzamelingsacties

De Orde geeft u in overweging ruimhartig om te gaan met inzameling van gelden en goederen als gevolg van de noodsituatie en het ruime btw-ondernemerschapbegrip terughoudend toe te passen of om donaties niet als omzet van de betreffende ondernemer te beschouwen. Hierboven gaf de Orde reeds de suggestie om het BUA niet op dergelijke transacties van toepassing te verklaren en op andere gronden tot niet-heffing te komen in gevallen waarin sprake zou kunnen zijn van heffing op grond van artikel 3 lid 3 en artikel 4 lid 2 Wet OB 1968.

2.2. Weggeven verse producten

De sluiting van horecagelegenheden kwam snel en onverwacht. De branche geeft massaal houdbare en verse producten weg aan bijvoorbeeld voedselbanken, zorginstellingen en hulpbehoevenden. Voor de btw kan in dat geval toepassing van het BUA dan wel fictieve leveringen aan de orde komen (artikel 3 lid 3 sub a Wet OB 1968). Naar onze mening zouden aftrekbepalingen dan wel de verschuldigdheid van btw de reeds financieel onder druk staande horecaondernemers fors raken. De Orde pleiten dan ook voor het niet toepassen van deze regelingen wanneer producten worden weggegeven als gevolg van de sluiting van de horeca.

2.3. Donaties

Ook andere bedrijven schenken producten die zijn gerelateerd aan de coronacrisis, zoals aan ziekenhuizen. Ook hiervoor geldt dat de btw-aftrek mogelijk wordt uitgesloten dan wel btw is verschuldigd vanwege een fictieve levering. Naar onze mening is ook hier, gelet op het doel van deze schenkingen, noodzaak om deze regelingen buiten toepassing te laten.

2.4. Impact aftrek bij diensten om niet

Ook indien diensten om niet worden verricht, bestaat risico op impact op de btw-aftrek en het mogelijk niet meer kunnen voldoen aan de voorwaarden voor het opteren voor belaste verhuur. In de huidige situatie waarin bijvoorbeeld fysiotherapeuten dicht moeten, worden deze diensten vaak online aangeboden en wordt hiervoor geen vergoeding gevraagd. Duidelijkheid dat dit niet tot aftrekbepalingen aan de kant van de belastingplichtige leidt, is zeer gewenst. Hetzelfde geldt voor gratis onlinecursussen of andere diensten die door de huidige crisis om niet worden verstrekt.

3. Economische gevolgen en btw-afhandeling van afgebroken transacties en andere maatregelen die ondernemers ontplooiën om het hoofd boven water te houden

3.1. Weggeven goederen/diensten/donaties

Voortbouwend op onderdeel 2.3 worden in bredere zin hulp- en andere goederen, al dan niet vers/bederfelijk, weggeven door ondernemers. Daarvoor zou wat de Orde betreft in feite dezelfde versoepeling moeten.

3.2. Btw-behandeling annuleringen

Als gevolg van de crisis zijn er veel annuleringen. Door de verscheidenheid aan (contractuele) afspraken in dit kader, is het voor belastingplichtigen zeer lastig te bepalen hoe de reeds afgedragen btw gecorrigeerd kan worden. Ook is het vaak zeer ingewikkeld om te bepalen of een vergoeding die nog wel door de klant moet worden voldaan, is aan te merken als een (niet aan btw onderworpen) schadevergoeding of als (vaak btw-belaste) prestatie. Indien een klant de vergoeding niet meer kan of wil betalen en de leverancier wel btw in rekening moet brengen en afdragen, kan teruggaaf daarvan wel een jaar duren (zie ook oninbare vorderingen). Ook bestaat het risico dat de afnemer deze btw in aftrek brengt zonder de vergoeding te betalen. Een maatregel die overwogen kan worden, is om sneller een schadevergoeding te onderkennen bij annuleringen waarbij de leverancier alsnog recht heeft op een (gedeeltelijke) betaling.

3.3. Btw-behandeling schadevergoedingen

Onder andere door de maatregelen van de Rijksoverheid kan een groot deel van eerder overeengekomen dienstverlening op dit moment geen doorgang vinden. Dit varieert van festivals en jaarbeurzen (inclusief de volledige ketendienstverlening die daarbij betrokken is) tot de productie van auto's en de toelevering van consumentengoederen aan de retail-sector. Hierbij worden meer dan eens schadevergoedingen betaald, zowel van de dienstverlener aan de afnemer als andersom.

Waar deze schadevergoedingen door de rechter worden toegewezen wegens onrechtmatige daad is het volgens de Orde duidelijk dat geen btw-heffing aan de orde komt. In alle andere gevallen staat de btw-behandeling van de schadevergoedingen nogal eens ter discussie (zie in dit verband ook de conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017³, die betoogt dat veel meer schadevergoedingen dan in de praktijk gebruikelijk, is buiten de heffing van btw kunnen blijven).

Om onduidelijkheid bij organisaties (en een daarmee mogelijk samenhangende extra belasting van de Belastingdienst) te voorkomen, stelt de Orde voor om duidelijke uitgangspunten uiteen te zetten voor schadevergoedingen die samenhangen met het coronavirus. In de visie van de Orde is het uitlegbaar om speciale richtlijnen uit te vaardigen die enkel voor deze

³ Zaaknummer 16/05773, ECLI:NL:PHR:2017:1440.

schadevergoedingen gelden, nu de grootschaligheid en het onverwachte karakter van de corona-uitbraak ertoe hebben geleid dat de schadevergoedingen geen uitvloeisel zijn van een nieuwe wilsovereenstemming tussen marktpartijen, maar gedicteerd zijn door onvermijdelijke omstandigheden van buiten.

De richtlijnen zouden in de visie van de Orde de volgende strekking kunnen hebben (en hebben dus enkel betrekking op schadevergoedingen voortvloeiend uit de onverwachte omvangrijke uitbraak van het coronavirus):

- Alle schadevergoedingen van de prestatieverrichter wegens niet-verrichte prestaties die direct voortvloeien uit eerder vastgelegde afspraken, blijven buiten de heffing van btw en leiden niet tot aftrekbeperking (bijvoorbeeld op directe kosten).
- Alle schadevergoedingen van de afnemer wegens niet-afgenomen prestaties die direct voortvloeien uit eerder vastgelegde afspraken, blijven buiten de heffing van btw, als het bedrag minder bedraagt dan 75 procent van de voor de prestatie overeengekomen vergoeding inclusief btw (in lijn met HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-Les-Bains)).
- Alle schadevergoedingen van de afnemer wegens niet-afgenomen prestaties die in omvang gelijk zijn aan het bedrag dat voor de prestatie zelf verschuldigd was geweest, en waarbij het niet-afnemen op initiatief van de afnemer geschiedt (de afnemer besluit niet af te nemen, terwijl de prestatieverrichter zich aan zijn verplichtingen uit de overeenkomst houdt en er alles aan doet de afnemer in de gelegenheid te stellen de overeengekomen prestatie af te nemen) leiden op gebruikelijke wijze tot heffing van btw (in lijn met onder andere HvJ EU 23 december 2015, C-250/14 (Air France-KLM) en HvJ EU 22 november 2018, C-295/17 (MEO)).
- Alle schadevergoedingen van de afnemer wegens niet-afgenomen prestaties die in omvang gelijk zijn aan het bedrag dat voor de prestatie zelf verschuldigd was geweest, en waarbij het niet-afnemen NIET op initiatief van de afnemer geschiedt (de prestatieverrichter houdt zich niet aan zijn verplichtingen uit de overeenkomst en doet er niet alles aan doet de afnemer in de gelegenheid te stellen de overeengekomen prestatie af te nemen, of is niet in staat dit te doen door bijvoorbeeld faillissement of overheidsingrijpen) leiden niet tot heffing van btw (in lijn met onder andere HvJ EU 23 december 2015, C-250/14 (Air France-KLM) en HvJ EU 22 november 2018, C-295/17 (MEO)).

Bij schadevergoedingen die achteraf worden overeengekomen (en dus niet voortvloeien uit een eerdere overeenkomst) mag bovenstaande lijn gevolgd worden, als aannemelijk is dat een gang naar de rechter tot een vergelijkbare schadevergoeding had kunnen leiden.

Als een prestatie geen doorgang kan vinden en de ondernemer hierom een vooruitbetaling dient terug te betalen, maar de afnemer hier (actief of passief) van afziet, bijvoorbeeld uit goedheid of wegens onachtzaamheid, blijft de betaling (alsnog) buiten de heffing van btw.

Andersoortige schadevergoedingen dienen van geval tot geval bekeken te worden en kunnen waar nodig voorgelegd worden aan de Belastingdienst.

3.4. Btw-afdracht bij vouchers

Veel ondernemingen die op last van de overheid zijn gesloten, maar ook andere belastingplichtigen reiken momenteel vouchers uit. Gelet op mogelijke onduidelijkheid met betrekking tot het kwalificeren als single purpose voucher ('SPV') – waarover de btw onmiddellijk verschuldigd is – of multi purpose voucher ('MPV') – waarbij de btw verschuldigd is bij inwisseling – is het aan te raden (tijdelijk) een ruime definitie van een MPV te hanteren om te voorkomen dat btw verschuldigd wordt over prestaties die nog niet zijn/kunnen worden afgenomen. Als suggestie daartoe draagt de Orde aan om bij fictie aan te nemen dat de betalingen voor al deze vouchers ook voor 'donaties' aan de uitgevers kunnen worden gebruikt, waarmee de btw-behandeling van de (toekomstige) onderliggende prestatie per definitie niet bekend is op het moment van uitgeven of verstrekken van dergelijke vouchers.

3.5. (Secundaire) gevolgen van het sluiten van eet- en drinkgelegenheden

3.5.1. Gevolgen sluiten eet- en drinkgelegenheden en beperkte bezoekenregeling voor pro rata zorginstellingen

Veel zorginstellingen behalen met horecaprestaties btw-belaste omzet. De btw op de toerekenbare kosten en investeringen kan dan in aftrek worden gebracht. Daarnaast geeft de belaste horeca-omzet een zorginstelling recht op gedeeltelijke aftrek van de btw op algemene kosten. Vanaf 15 maart 18.00u tot en met 6 april moeten alle eet- en drinkgelegenheden sluiten. Dit heeft gevolgen voor de pro rata van de zorginstellingen omdat de belaste omzet zal dalen. Daarnaast geldt dat ook dat de hoeveelheid bezoekers bij zorginstellingen beperkt is als gevolg van de corona-maatregelen. Voor zorginstellingen die een parkeerplaats exploiteren waar tegen vergoeding wordt geparkeerd, heeft deze regeling ook gevolgen voor de pro rata, omdat minder mensen hun auto zullen parkeren en dus minder btw-belaste opbrengsten worden gegenereerd. Hetzelfde geldt voor opbrengsten uit een door een zorginstelling geëxploiteerde winkel. Het betreft hier een sector die momenteel erg cruciaal is voor de samenleving en waarvan we in deze tijd ontzettend veel vragen. Naar mening van de Orde moet worden nagedacht over een maatregel aan het einde van het jaar waarbij het negatieve effect van de corona-maatregelen mogen worden geëlimineerd uit de pro rata, bijvoorbeeld door de pro rata van 2020 te vergelijken met die van 2019. Ook zou de aftrek op direct aan de horecaprestaties toerekenbare btw naar de mening van de Orde in stand moeten blijven.

3.5.2. Gevolgen sluiten eet- en drinkgelegenheden op pro rata onderwijsinstellingen

Door het sluiten van de scholen en universiteiten, zal ook bij onderwijsinstellingen de belaste omzet dalen als gevolg van het sterk afnemen van de verkopen in kantines en drank- en snoepautomaten. Naar onze mening zijn daarom voor onderwijsinstellingen vergelijkbare maatregelen nodig als bij zorginstellingen, zoals hiervóór beschreven.

3.6. Sportaccommodaties / fysiotherapeuten

Omdat de sportscholen dicht zijn, zijn veel sportscholen overgegaan naar een online-aanbod van hun lessen. De vraag komt op of daarbij nog kan worden gesproken van gelegenheid geven tot sportbeoefening en het verlaagde btw-tarief nog van toepassing is op de ontvangen abonnementsgelden in de periode van sluiting, omdat de sportaccommodatie door de gedwongen sluiting niet meer kan worden gebruikt. De Orde doet de suggestie om toepassing van het verlaagde btw-tarief ook in de periode dat de sportscholen zijn gesloten toe te staan.

Iets vergelijkbaars geldt, mutatis mutandis, voor fysiotherapeuten, die voor hun werkzaamheden onder de btw-vrijstelling (kunnen) vallen.

4. **Varia**

4.1. Zekerheid over oninbaarheid van vorderingen op korte termijn

Een ondernemer kan de btw terugvragen, zodra zeker is dat de vordering (gedeeltelijk) oninbaar is. De vordering wordt vanaf 1 januari 2017 in elk geval als oninbaar aangemerkt uiterlijk 1 jaar na het verstrijken van de uiterste betaaldatum die tussen de ondernemer en zijn klant is overeengekomen. Als geen betalingstermijn is vastgelegd, geldt de wettelijke betalingstermijn van 30 dagen na ontvangst van de factuur door de klant.

De Orde stelt voor om gebruik te maken van de in artikel 66 Btw-richtlijn gegeven mogelijkheid om voor de verschuldigdheid van btw aan te sluiten bij het tijdstip van ontvangst van de prijs. Dit kasstelsel is momenteel ex artikel 26 Wet OB 1968 voorbehouden aan (bepaalde) ondernemers die aan consumenten (plegen te) presteren. De Orde stelt als bijzondere Corona-maatregel voor om het kasstelsel (al dan niet tijdelijk) op alle ondernemers toe te passen. Toepassing van het kasstelsel vermijdt het moeten voorfinancieren van btw die niet is ontvangen, vooral in tijden waar ondernemers deze voorfinanciering niet kunnen dragen. Het kasstelsel vermijdt bovendien ook onnodige/ongewenste uitvoeringslasten ('red tape') die gepaard gaan bij het vaststellen van de teruggaaf vanwege oninbare vorderingen, zoals het moeten administreren en bewijzen van het exacte moment van definitieve oninbaarheid, het aangeven van deze bijzondere teruggaaf alsmede het handhaven en uitvoeren van deze regels door de Belastingdienst.

Alhoewel wetswijziging de koninklijke weg is, kan voorgaand voorstel uiteraard ook door middel van een goedkeuring in de sfeer van artikel 63 AWR worden vormgegeven.

Mocht het bovenstaande voorstel niet opportuun blijken, dan wordt het op prijs gesteld als wordt nagegaan of voor ondernemers gemakkelijk hanteerbare richtlijnen kunnen worden vastgesteld over de vraag wanneer mag worden aangenomen dat de prestatieverrichter niet meer zal worden betaald (als dit niet duidelijk is zal hij anders een jaar lang moeten wachten op een teruggaaf). Wellicht kan - als alternatief - de eenjaarsregeling ex artikel 29 lid 2 Wet

OB 1968 tijdelijk worden verkort naar drie maanden (waardoor latere - alsnog ontvangen - betalingen wel weer tot heffing kunnen leiden).

4.2. Uitstel MOSS-aangifte

De Orde geeft het kabinet ter overweging om de Europese Commissie toestemming te vragen tijdelijk een ruimere aangiftetermijn mogelijk te maken.

4.3. Impact aftrek verstrekking personeelsvoorzieningen voor thuiswerken

In de huidige situatie zullen werkgevers noodgedwongen extra verstrekkingen van personeelsvoorzieningen doen, bijvoorbeeld om in het kader van het thuiswerken te kunnen blijven voldoen aan de Arbonormen. Het moge duidelijk zijn dat het privégebruik door de werknemers hier niet voorop staat. Het verstrekken van dergelijke voorzieningen leidt al tot aanvullende kosten bij belastingplichtigen. Indien de aftrek van deze goederen wordt beperkt of wanneer verstrekkingen zijn onderworpen aan de heffing van btw, worden de kosten hiervan nog hoger. Een maatregel die overwogen kan worden is dan ook de verstrekking van personeelsvoorzieningen (tijdelijk) uit te sluiten van het BUA (en eventuele fictieve heffing). Het gaat immers om verstrekkingen met een voornamelijk zakelijk karakter, die ondernemingen in staat stellen operationeel te blijven.

4.4. Een kwartaal extra voor btw-voldoening

Het gros van de Nederlandse MKB-bedrijven en zelfstandig ondernemers doet per kwartaal btw-aangifte. Dit betekent dat in de maand april de btw-aangifte over het eerste kwartaal van 2020 moet worden ingediend en de btw moet worden betaald. Ondernemers met betalingsproblemen kunnen bijzonder uitstel van betaling aanvragen voor btw-naheffingsaanslagen. Door de coronacrisis zullen debiteurenstanden oplopen. Openstaande facturen zullen steeds meer vertraagd worden voldaan. Dit heeft een toenemende druk op de beschikbare liquiditeit voor ondernemerslasten tot gevolg. Een extra kwartaal om de btw te betalen is een belangrijke financiële steun in de rug van het MKB.

4.5. Keuze aangiftetijdvak

In de vorige crisis hebben ondernemers die per maand aangifte deden, de gelegenheid gekregen om hun maandaangifte om te zetten in een kwartaalaangifte. Ook dit is een maatregel die in de huidige crisis naar onze mening kan worden getroffen.

4.6. Alleen verrekening op verzoek

De praktijk ervaart het als knelpunt als verzoeken om teruggaaf van btw in verband met verlaging van de overeengekomen vergoeding worden verrekend met te betalen bedragen aan andere belastingen (bijvoorbeeld loonbelasting).

De Orde geeft in overweging om bij ondernemers die zelf niet om verrekening verzoeken, niet tot verrekening over te gaan.

4.7. Btw-herziening en leegstand of 'ander gebruik'

De Orde geeft verder in overweging soepel om te gaan met de btw-gevolgen (herrekening, herziening) van mogelijk tijdelijke leegstand van onroerende zaken en het gebruik van onroerende zaken voor andere doeleinden dan oorspronkelijk is bedoeld, zoals het ter beschikking stellen van hotelaccommodaties aan ziekenhuizen en dergelijke.

4.8. Versnelde teruggaaf van btw tussen de lidstaten

De Orde doet de suggestie om de Europese Commissie dringend aan de lidstaten te vragen buitenlandse btw die Nederlandse ondernemers te vorderen hebben in een andere lidstaat onverwijld terug te geven.

4.9. Kleineondernemersregeling

De Orde geeft verder graag in overweging kleine ondernemers eerder dan tot nu toe is aangekondigd, hun keuze voor al dan niet toepassen van de kleineondernemersregeling te herzien.

4.10. Ruime toepassing 'transfer of a going concern'

Om noodlijdende ondernemingen de mogelijkheid te bieden in alle gevallen hun lopende onderneming cashflow-neutraal over te dragen, zelfs waar het om (nauwelijks meer dan) een overgebleven handelsvoorraad gaat, geeft de Orde u graag in overweging soepel om te gaan met de eisen voor het btw-vrij overdragen van ondernemingen als gevolg van de crisis. Dit verkleint tevens het risico dat de noodlijdende, overgenomen onderneming niet in staat is de verschuldigde btw te voldoen.

4.11. Brede binnenlandse verlegging

Bepaalde sectoren zouden gebaat zijn bij brede toepassing van de binnenlandse btw-verleggingsregeling. Daarmee wordt immers het moment van voldoening van btw in de tijd opgeschoven. De Orde realiseert zich dat hier een knelpunt zit op het niveau van de btw-richtlijn, aangezien het quick-reaction mechanism (QRM) hier niet voor geschreven lijkt te zijn.

Met name in de vastgoedsector waar geopteerd is voor btw-belaste verhuur, maar ook in andere sectoren, moeten dienstverleners grote btw bedragen voor financieren, terwijl onduidelijk is of en zo ja wanneer de afnemer kan betalen. Mede gelet op hetgeen is opgemerkt rondom oninbare vorderingen, zou een bredere toepassing van de verleggingsregeling zeer veel bijdragen aan de cashflow van deze belastingplichtigen. Voor de vastgoedsector wordt hierbij ook opgemerkt dat deze verleggingsregeling voor in het buitenland gevestigde beleggers reeds van toepassing is voor de verhuur aan in Nederland gevestigde belastingplichtigen.

De Orde doet daarom de suggestie om te onderzoeken of het wenselijke en haalbaar is om de Europese Commissie toestemming te vragen om waar mogelijk (tijdelijk) een bredere binnenlandse verlegging in te voeren.

4.12. Uitsmeren btw-voldoening reis- en evenementenbranche

Met name de reis- en evenementenbranche wordt geconfronteerd met annuleringen. De reisbranche heeft inmiddels een coronavoucher in het leven geroepen, waardoor ondernemingen de betaalde reissommen niet direct hoeven terug te betalen. Ook proberen ondernemers door het uitgeven van vouchers nu alvast omzet te realiseren. Het gevolg van het uitgeven van vouchers kan wel zijn dat op het moment van uitgifte al btw moet worden voldaan. Ondernemers kunnen financiële verlichting krijgen als deze btw niet direct verschuldigd is, maar bijvoorbeeld btw-voldoening in fases kan plaatsvinden. Op die manier wordt de btw-voldoening uitgesmeerd over een langere periode.

4.13. Implementatie E-commerce richtlijn

Onlangs werd duidelijk dat onzekerheid bestaat of de nieuwe e-commerce-regelgeving tijdig kan worden geïmplementeerd. Teneinde ondernemers te ontlasten van hogere uitvoeringskosten voor een onzekere gebeurtenis, zou het, indien uitstel voor de hand ligt, raadzaam zijn definitief te bevestigen dat in Nederland inderdaad sprake zal zijn van een uitgestelde implementatie van de richtlijn. Ook, of als separate actie, zou bij de Europese Commissie kunnen worden aangedrongen op EU-breed uitstel. De kosten en menskracht die gemoeid zijn met een dergelijke verandering, kunnen een verdere impact hebben op ondernemingen die door de crisis al in moeilijkheden zijn geraakt. Ook het verplichte thuiswerken brengt moeilijkheden van onoverkomelijke aard met zich om de veranderingen tijdig in de bedrijfsprocessen te implementeren.

4.14. Verlenging termijnen artikelen 13 lid 1 en 15 lid 6 WBR

Door de coronapandemie, en de daarmee gepaard gaande onzekerheden, worden veel vastgoedtransacties voorlopig uitgesteld. Door dit uitstel zullen kopers, waarbij de verkrijgingen binnen de termijnen van artikel 13 of artikel 15 lid 1 letter a WBR waren voorzien, niet langer een beroep kunnen doen op de maatstafvermindering van artikel 13 WBR of de zogenoemde ‘samenloopvrijstelling’ overdrachtsbelasting (artikel 15 lid 6 WBR). Dit is naar de mening van de Orde onwenselijk. Op grond van de artikelen 13 lid 3 en 15 lid 7 WBR kunnen bij algemene maatregel van bestuur, indien de ontwikkelingen van de vastgoedmarkt daartoe aanleiding geven, tijdelijk afwijkende termijnen worden gesteld. Voor zover nodig kan daarbij worden voorzien in overgangsrecht. De Orde is van mening dat de coronapandemie een ontwikkeling is die het stellen van dergelijke afwijkende termijnen rechtvaardigt. Deze maatregelen zijn eerder tijdens de Kredietcrisis al succesvol toegepast. Daarbij werd de termijn van de samenloopvrijstelling en van de maatstafvermindering verruimd naar respectievelijk 2 jaar en 36 maanden. Deze maatregelen werden na afloop van de Kredietcrisis teruggedraaid.

De Orde stelt daarom voor om, onder gebruikmaking van de mogelijkheden van de artikelen 13 lid 3 en 15 lid 7 WBR, de termijnen van de artikelen 13 lid 1 en 15 lid 6 WBR te verlengen, waarbij tevens wordt voorzien in overgangsrecht. Eigenaren van vastgoed waarvan de termijn van artikel 13 lid 1 WBR of artikel 15 lid 6 WBR bij de aanvang van de coronapandemie nog niet was verstreken (derhalve verkrijgingen en ingebruiknamen van rond, op of na 16 september 2019), hebben met name belang bij verlenging van genoemde termijnen.

Enkele voorbeelden ter illustratie.

- Een ontwikkelaar die met ingang van 1 november 2019 een nieuw pand heeft verhuurd, is op zoek naar een koper voor het verhuurde pand. Indien de koper het pand vóór 1 mei 2020 verkrijgt, kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. Door de coronapandemie ligt het voor de hand dat verkoop van dit pand ernstige vertraging oploopt, waardoor de transactie mogelijk niet vóór 1 mei 2020 kan worden afgerond.
- Iets soortgelijks doet zich voor bij een pand dat op 1 november 2019 is verkregen, waarbij de eigenaar het pand met toepassing van de maatstafvermindering van artikel 13 lid 1 WBR vóór 1 mei 2020 wenst door te verkopen.

Een verlenging van de termijnen van de artikelen 13 lid 1 en 15 lid 6 WBR zal naar de mening van de Orde tot meer rust op de vastgoedmarkt leiden.

Op grond van het vorenstaande geeft de Orde u in overweging de termijnen van de artikelen 13 lid 1 en 15 WBR, lid 6 ruimhartig te verlengen en te voorzien in een overgangsrecht waarbij de termijnen tevens worden verlengd voor vastgoed waarvan genoemde termijnen bij aanvang van de coronapandemie (zie voorbeelden) nog niet waren verstreken.

4.15. Hoofdelijke aansprakelijkheid

De Orde geeft u in overweging ook om tijdelijk de werking van artikel 34 - 35a Invorderingswet 1990 (ketenaansprakelijkheid / inlenersaansprakelijkheid) bij de inzet van personeel in het kader van de zorg en productie van voor de zorg benodigd materieel achterwege te laten.

Bijlage 2

Bijlage bij de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 26 maart 2020 naar aanleiding van de fiscale maatregelen ten aanzien van de economische gevolgen van het coronavirus: ‘Corona maatregelen: uitstel van betaling, btw en loonheffingen’.

Aandachtspunten en handreikingen ter zake van loonheffingen

Op het gebied van de loonheffingen, reikt de Orde u graag puntsgewijs de volgende aandachtspunten aan.

Aanvullende punten over uitstel van betaling

- Hoe wordt omgegaan met inleners-/ketenaansprakelijkheid als de uitlener uitstel van betaling heeft gevraagd?
- Hoe zal worden omgegaan met een deblokkeringsverzoek van een G-rekening als de vennootschap een verzoek om uitstel van betaling heeft gedaan?
- Wat zijn de gevolgen van het verzoeken om uitstel van betaling in het kader van de coronacrisis voor verklaringen van goed betalingsgedrag?

Administreren gegevens nieuwe werknemer

- De Orde geeft u in overweging om de toepassing van artikel 28 lid 1 letters a en f Wet LB 1964 tot nader order buiten werking te stellen nu (uitzend-)werkgevers vanwege het thuiswerken door eigen werknemers in combinatie met het gesloten zijn van vestigingen niet in staat zijn om op de juiste wijze aan deze verplichtingen te voldoen.

Gebruikelijk loon

- De Orde geeft tevens in overweging om de toepassing van de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet LB 1964 vanaf 1 maart 2020 tot nader order buiten werking te stellen of te beperken tot de toets van 46.000 euro, volgens artikel 12a lid 1 onderdeel c Wet LB. Voor veel directeuren-groootaandeelhouders zal het verlagen van het eigen loon een eenvoudige mogelijkheid zijn om de kosten van de onderneming te drukken. Daarbij zou het passend kunnen zijn om de toepassing van de gebruikelijkloonregeling daarop aan te passen en de dga niet te belasten voor een hoger gebruikelijk loon.

Afdrachtvermindering zeevaart

- Hoe wordt omgegaan met de afdrachtvermindering zeevaart nu een groot deel van de vloot niet in de haven ligt te wachten (‘exploitatie op zee’-criterium)?

Reiskostenvergoeding

- Mogen vaste reiskostenvergoedingen voor woon-werkverkeer worden doorbetaald als in het kader van de coronacrisis langer dan 6 weken thuis wordt gewerkt?
- Hoe wordt omgegaan met de toepassing van de vaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer als door het thuiswerken de 128 dagen niet meer wordt gehaald (lagere vergoeding en nacalculatie)?
- Zou, gegeven het voorgaande, dit ook in de declaratiesituatie kunnen worden voortgezet?

Openbaar vervoer

- De Orde suggereert om de eis dat aannemelijk wordt gemaakt dat de OV-kaart ook zakelijk wordt gebruikt, in deze periode van thuiswerken te laten vervallen. Daarnaast bestaat er onduidelijkheid over hoe dit op jaarbasis doorwerkt. Nadere verduidelijking hiervan zou zeer welkom zijn.

Vaste kostenvergoedingen

- Is het vereist om vaste kostenvergoedingen stop te zetten na 6 weken thuiswerk (bijvoorbeeld voor ambulante werknemers)?

Auto van de zaak

- De auto van de zaak wordt in deze periode van thuiswerken vrijwel niet meer (zakelijk) gebruikt. Wat zijn daarvan de gevolgen voor de autobijtelling als deze situatie langere tijd gaat duren?

Fiets van de zaak

- Hetzelfde geldt voor de fiets van de zaak. De fiets wordt eveneens niet meer voor woon-werkverkeer gebruikt, zodat het vermoeden dat de fiets privé wordt gebruikt, derhalve niet meer geldt. Blijft de bijtelling nog volgens het forfait van toepassing?

Bestelauto wisselend gebruik

- Hoe wordt omgegaan met afspraken over wisselend gebruik van bestelauto's als de bestelauto tijdelijk bij één werknemer thuis staat en niet meer doorlopend afwisselend door meerdere bestuurders kan worden gebruikt (eindeheffing van 300 euro)?

Bijtelling maaltijden in bedrijfskantine

- Hoe wordt omgegaan met bijvoorbeeld een bijtelling voor in een bedrijfskantine genoten maaltijden (worden meestal op basis van een vast aantal per jaar in rekening gebracht)

Werkplek voor de WKR

- De Orde geeft in overweging om een tijdelijke uitbreiding van het begrip 'werkplek' met de werkplek thuis of tijdelijke uitbreiding thuiswerkfaciliteiten, zodat werkgevers bepaalde

verstrekkingen onbelast aan werknemers kunnen geven. Bijvoorbeeld een bureaustoel, een tweede monitor, consumpties tijdens de werktijd en energiekosten komen dan binnen het bereik van de onbelaste vergoedingen te liggen. België heeft een regeling van 125 euro per maand voor dergelijke kosten.

Vergoeding kosten annuleren vakanties

- Veel werknemers zullen hun vakantie (in mei) moeten afzeggen. Overwogen kan worden om annuleringskosten die door de werkgever worden vergoed, niet tot het loon van de werknemer te rekenen voor zover geen aanspraak kan worden gemaakt op een annuleringsverzekering.