

Fiscale coronareserve

Door de coronacrisis kunnen ondernemingen over 2020 een verlies lijden. Dit verlies kan in de vennootschapsbelasting (Vpb) worden verrekend met de winst over het boekjaar 2019. Dit wordt echter pas geëffectueerd nadat de aanslag Vpb over 2020 definitief is vastgesteld. Met de fiscale coronareserve kan worden voorkomen dat over het boekjaar 2019 vennootschapsbelasting moet worden betaald, die pas veel later op grond van verliesverrekening kan worden terugontvangen.

Alleen in de Vpb

De fiscale coronareserve kan alleen in het kader van de Vpb worden gevormd. Vpb wordt geheven van (onder andere) de NV en BV, alsmede van stichtingen en verenigingen die een onderneming exploiteren.

De fiscale coronareserve geldt niet voor ondernemers in de inkomstenbelasting: eenmanszaken, maatschappen en VOF's.

Fiscale coronareserve (fcr)

De reserve is geregeld in onderdeel 8.3 van het Besluit Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis (Besluit noodmaatregelen coronacrisis) van 29 september 2020, nr. 2020-19833¹. In het wetsvoorstel Belastingplan voor 2021 wordt de wettelijke vastlegging van de fiscale coronareserve geregeld.

Werking

De fiscale coronareserve wordt:

- in 2019 ten laste van de winst gebracht, en;
- valt in 2020 verplicht volledig vrij ten gunste van de winst.

Het beroep op de reserve mag al worden gedaan met een verzoek om vermindering van de voorlopige aanslag Vpb over 2019. Zo kan het liquiditeitsvoordeel al snel worden gerealiseerd.

¹ En in de vervallen versies van dit besluit van 16 juni 2020, nr. 2020-12560 en van 6 mei 2020, nr. 2020-9594.

De reserve wordt verwerkt in de aangifte Vpb over 2019 en 2020 in de rubriek *overige fiscale reserves*.

Omvang van de reserve

De omvang van de fiscale coronareserve bedraagt maximaal het laagste bedrag van:

- het verlies in 2020, maar slechts **voor zover dit verlies corona gerelateerd is**;
- de winst over 2019, zonder rekening te houden met de fiscale coronareserve (door de fiscale coronareserve kan niet in 2019 een verlies worden gecreëerd).

Het verlies is corona gerelateerd voor zover het verband houdt met de coronacrisis, bijvoorbeeld voor zover het verlies wordt veroorzaakt door omzetsdaling als gevolg van de door de overheid getroffen coronamaatregelen, terwijl de vaste laten doorlopen. Wanneer achteraf blijkt dat de fiscale coronareserve voor een te hoog bedrag is gevormd, is er geen wettelijke plicht om dit te herstellen.

De fiscale coronareserve mag worden gevormd voor een lager bedrag dan het maximum. De keuze voor toepassing coronareserve wordt gemaakt in de aangifte vennootschapsbelasting 2019. Dat betekent dat de keuze kan worden gemaakt (en aangepast) uiterlijk tot het moment waarop de definitieve aanslag onherroepelijk wordt.

Gebroken boekjaar

Belastingplichtigen met een gebroken boekjaar kunnen de fiscale coronareserve vormen in het laatste boekjaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020. De reserve wordt uiterlijk in het boekjaar volgend op het boekjaar van de vorming volledig in de winst opgenomen.

Hoe toetst de Belastingdienst?

Zoals elke fiscale reserve moet ook de fiscale coronareserve door de belastingplichtige worden onderbouwd. Dit houdt in dat moet worden ingeschat welk verlies in 2020 zal worden gerealiseerd en welk deel daarvan als corona gerelateerd kan worden aangemerkt.

Gezien het doel van de goedkeuring ligt voor de hand dat de Belastingdienst de onderbouwing van de fiscale coronareserve marginaal toetst. Gevallen van fraude, misbruik en evident oneigenlijk gebruik zullen uiteraard worden bestreden. Afgezien van deze gevallen lijkt het risico op administratieve boetes beperkt.

Doorwerking winstafhankelijke regelingen

Het besluit meldt expliciet dat de vorming en vrijval van de fiscale coronareserve gevolgen heeft voor de toepassing van winstafhankelijke regelingen in de Vpb (daarvoor worden geen flankerende maatregelen getroffen).

Dit betreft de volgende regelingen:

- de subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen (met als gevaar: eindafrekening 2018) van artikel 6 Wet Vpb 1969;
- de earningtrippingsregeling van artikel 15b Wet Vpb 1969 (minder grondslag betekent minder renteaftrek);
- willekeurige afschrijving op zeeschepen (artikel 11 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving);
- de giftenaftrek, die is gemaximeerd op 50% van de winst (artikel 16 Wet Vpb 1969).

Aandachtspunten

Tot slot een aantal aandachtspunten in het kader van de fiscale coronareserve:

- verliesverdamping: als verliezen uit jaren voor 2019 dreigen te verdampen, moet daarmee bij de keuze voor de hoogte van de

reserve rekening worden gehouden (de fiscale coronareserve mag voor een lager bedrag dan het maximum worden gevormd);

- tariefvoordeel: er kan een beperkt tarief voordeel worden behaald (dotatie in 2019 tegen 19% en vrijval in 2020 tegen 16,5%);
- belastingrente: gedurende de periode waarin het tarief van de belastingrente is verlaagd naar 0,01% is het risico van een te hoog ingeschatte fiscale coronareserve beperkt²;
- (nog) niet geregeld is hoe met de fiscale coronareserve moet worden omgegaan bij fusies, splitsingen, etc.;
- bij voeging tijdens het boekjaar in een fiscale eenheid ontstaat een extra boekjaar, waardoor dotatie en vrijval van de fiscale coronareserve in hetzelfde boekjaar kunnen vallen;
- het lijkt er op dat de fiscale coronareserve nog kan worden aangepast tot 5 jaar na het betreffende boekjaar (via ambtshalve vermindering, met vrijwillige navordering)³.

Coronavoorziening

Wellicht ten overvloede nog de opmerking dat de vorming van een normale voorziening in 2019 fiscaal niet mogelijk is. Op 31 december 2019 was in Nederland immers nog geen enkele besmetting geconstateerd. De wereldwijde pandemie die daarna blijkt te zijn ontstaan, kan niet dienen te onderbouwing van een voorziening⁴.

Deze notitie is bedoeld om een regeling in grote lijnen uiteen te zetten. Met het oog op de leesbaarheid zijn zaken daarom vereenvoudigd weergegeven. VWG is daarom niet aansprakelijk voor de gevolgen van handelingen die naar aanleiding van deze notitie wel of niet zijn uitgevoerd.

² Wanneer achteraf de dotatie aan de fiscale coronareserve niet (geheel) wordt geaccepteerd, is er een groot risico dat toch belastingrente is verschuldigd tegen een tarief van 4% op jaarbasis.

³ Via ambtshalve vermindering kan niet een eerder gemaakte keuze worden hersteld of herzien.

⁴ In de fiscale literatuur wordt overigens wel betoogd dat er wel valide argumenten zijn voor de vorming van een coronavoorziening.