



Belastingdienst

Vragen en Antwoorden **Fiscale Coronareserve**

Belastingdienst CDVT-VPB

December 2020

Inhoud

	Algemeen	4
1	Waarom geldt de coronareserve niet voor de inkomstenbelasting?	4
2	Kan een coronareserve over 2019 worden gevormd als in 2020 dividend wordt uitgekeerd?	4
	Uitvoeringsvragen	4
3	Als vrijval coronareserve niet of onder ander regime geëffectueerd wordt, vorming ervan onmogelijk?	4
4	Wat toetst de Belastingdienst bij een verminderingsverzoek VA VPB 2019?	4
	Vooroverleg en college IFZ	5
5	Is goedkeuring door het College IFZ nodig als in vooroverleg een voorgenomen coronareserve samenhangt met een verlies op een grensoverschrijdende transactie?	5
6	Is goedkeuring door het College IFZ nodig bij aanslagregeling van een aangifte waarin een coronareserve is opgevoerd voor een verlieslatende grensoverschrijdende transactie?	5
	Aspecten van coronagerelateerd verlies	5
7	Wat is een verwacht ‘coronagerelateerd verlies’?	5
8	Is de schatting van een verwacht coronagerelateerd verlies te herzien?	5
9	Tot welk moment kan een coronareserve nog worden gevormd?	5
10	Kan een coronareserve worden gevormd voor beleggingsverliezen?	6
11	Kan een coronagerelateerd verlies hoger zijn dan het ‘reguliere’ verlies?	6
12	Mag een coronareserve worden gevormd voor een deel van het verwachte coronaverlies?	6
13	Is er een belang om een coronareserve te vormen voor een deel van het verwachte coronaverlies?	6
14	Kan bij een gebroken boekjaar waarvan maar een klein deel de coronarelevante periode betreft, voor de schatting van het coronagerelateerde verlies een boekjaar worden ‘overgeslagen’?	7
	Plaats coronareserve in de fiscale winstbepaling	8
15	Op welke wijze wordt rekening gehouden met de coronareserve in de fiscale winstbepaling?	8
16	Heeft (vrijgestelde) kwijtscheldingswinst invloed op de dotatie aan de coronareserve?	8
	Doorwerking naar andere regelingen	
	Innovatiebox	9
17	Heeft de vorming van de coronareserve gevolgen voor de kwalificerende voordelen in de innovatiebox?	9
	Forfaitair voordeel uit kwalificerend (innovatief) immaterieel activum	9
18	Beïnvloedt het vormen van een coronareserve het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum?	9
	Fusies en splitsingen	10
19	Hoe wordt de vorming van een coronareserve bepaald bij fusies en splitsingen in 2019 en 2020?	10
	Geruisloze terugkeer	10
20	Welke invloed heeft de coronareserve op een geruisloze terugkeer?	10

	Fiscale Eenheid (FE)	11
21	Wat is het coronagerelateerde verlies bij een FE met dochtermaatschappijen met verschillende resultaten?	11
22	Kan een coronareserve worden meegegeven bij ontvoeging van een dochtermaatschappij uit een FE?	11
23	Wordt de omvang van de coronareserve beïnvloed door voeging van een dochtermaatschappij in FE in 2019?	12
24	Kan de in de loop van 2019 in een FE gevoegde dochter voor haar daaraan voorafgaande deel van het boekjaar 2019 een reserve vormen?	12
25	Een in de loop van 2020 gevoegde maatschappij heeft in 2019 zelfstandig een coronareserve gevormd; moet deze verplicht vrijvallen in het zelfstandige deel van 2020?	12
26	Wordt de coronareserve beïnvloed door ontvoeging uit de FE in 2019?	12
27	Mag een per 1 januari 2020 in FE gevoegde dochtermaatschappij in 2019 (als zelfstandig belastingplichtige) een coronareserve vormen?	12
28	Mag een FE in 2019 een coronareserve vormen voor een verwacht coronagerelateerd verlies dat in 2020 door een per 1 januari 2020 gevoegde dochter worden geleden?	13
29	Heeft faillissement binnen FE in 2020 invloed op de in 2019 te vormen coronareserve?	13
30	Heeft kwijtscheldingswinst binnen FE invloed op de coronareserve?	13
	Earningsstripping	15
31	Door coronareserve in 2019 minder ruimte voor renteaftrek door earningsstrippingmaatregel?	15
	Giftenaftrek	15
32	Heeft het vormen van een coronareserve gevolgen voor de giftenaftrek?	15

Algemeen

Hierna zijn vragen en antwoorden (V&A) opgenomen over de fiscale coronareserve die geldt voor de vennootschapsbelasting gedurende de periode van 2019 tot en met 2021. Deze V&A heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting. Er kunnen aan de V&A geen rechten worden ontleend, de lijst beoogt ondersteuning te bieden bij de toepassing van de fiscale coronareserve. De lijst met vragen is niet limitatief en heeft een dynamisch karakter.

1 **Waarom geldt de coronareserve niet voor de inkomstenbelasting?**

De fiscale coronareserve geldt niet voor de inkomstenbelasting (IB) om de volgende twee redenen.

- a. (Voorlopige) verliesverrekening in IB sneller mogelijk
Het doel van de fiscale coronareserve is het verbeteren van de liquiditeitspositie. Door de fiscale coronareserve kan een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting op een vroeger moment een liquiditeitsvoordeel behalen dan bij gewone verliesverrekening. Een verlies is in de vennootschapsbelasting één jaar terug te wentelen. Een voorlopige terugwenteling van een verlies kan niet eerder plaatsvinden dan nadat de aanslag over het jaar waarnaar wordt teruggewenteld is vastgesteld. In de vennootschapsbelasting moet daarom geregeld worden gewacht met de voorlopige verliesterugwenteling omdat de aanslag over het voorafgaande jaar nog niet is vastgesteld (in casu 2019). In de inkomstenbelasting hoeft meestal niet te worden gewacht met voorlopige terugwenteling omdat daar een verlies drie jaren kan worden teruggewenteld; de aanslagen over het oudste jaren (2018, 2017) zijn doorgaans wel vastgesteld. Om te zorgen dat ook ondernemers in de vennootschapsbelasting snel(ler) over liquiditeiten kunnen beschikken, is de fiscale coronareserve ingevoerd.
- b. Ongewenste doorwerking naar andere regelingen
De fiscale coronareserve vermindert de hoogte van de winst over het jaar 2019. Dit zou voor ondernemers in de inkomstenbelasting ongewenste gevolgen kunnen hebben voor inkomensafhankelijke regelingen. Zoals hiervóór bleek, bestaat er een relatie tussen de fiscale coronareserve en verliesverrekening. Verliesverrekening in de inkomstenbelasting heeft geen gevolgen voor inkomensafhankelijke regelingen.

2 **Kan een coronareserve over 2019 worden gevormd als in 2020 dividend wordt uitgekeerd?**

Ja, een dividenduitkering staat niet in de weg aan de vorming van een fiscale coronareserve. De voorwaarde dat geen winstuitdelingen of bonussen worden uitbetaald over 2020 geldt wel voor sommige andere regelingen die verband houden met de coronacrisis.

Uitvoeringsvragen

3 **Als vrijval coronareserve niet of onder ander regime geëffectueerd wordt, vorming ervan onmogelijk?**

Ja, als de vrijval van de fiscale coronareserve niet op reguliere wijze plaatsvindt, is vorming ervan niet mogelijk. Dat geldt ook als dit op het moment van vorming van de coronareserve nog niet bekend was.

Toelichting

Met de fiscale coronareserve is beoogd de winst van 2019 en het (verwachte coronagerelateerde) verlies van 2020 gelijkmatiger over deze jaren te verdelen; er 'is uitsluitend bedoeld om een liquiditeitsvoordeel te verlenen.' Zo zal vorming van een fiscale coronareserve niet mogelijk zijn als daarna een regimewisseling plaatsvindt (naar bijvoorbeeld tonnageregime of VBI-regime) waardoor de vrijval van de coronareserve niet geëffectueerd kan worden.

4 **Wat toetst de Belastingdienst bij een verminderingverzoek VA VPB 2019?**

Verzoeken tot vermindering van de VA VPB 2019 worden 'normaal' verwerkt. Er wordt in elk geval getoetst aan de voorwaarde dat de dotatie aan de coronareserve ten hoogste het bedrag bedraagt van de in het jaar 2019 behaalde winst vóór die reservering. Naar mate de tijd verstrijkt kan aan meer voorwaarden worden getoetst, bijvoorbeeld of er een (coronagerelateerd) verlies is in 2020 (zie ook V-A 7 en 8).

Vooroverleg en college IFZ

5 Is goedkeuring door het College IFZ nodig als in vooroverleg een voorgenomen coronareserve samenhangt met een verlies op een grensoverschrijdende transactie?

Ja, als vooroverleg over een fiscale coronareserve in 2019 ziet op een verliesgevende grensoverschrijdende transactie in 2020 dan legt de inspecteur, dan wel de eerste behandelaar de afspraak ter goedkeuring voor aan het College IFZ, bedoeld in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

6 Is goedkeuring door het College IFZ nodig bij aanslagregeling van een aangifte waarin een coronareserve is opgevoerd voor een verlieslatende grensoverschrijdende transactie?

Nee, in beginsel niet. Goedkeuring door het College IFZ is niet nodig bij het regelen van de aangifte 2019 waarin een fiscale coronareserve is opgenomen die samenhangt met een negatief gevolg van een of meer internationale transacties in 2020. Als in de aangifte 2019 een coronareserve is opgenomen, dan behelst het accepteren van deze aangifte 2019 – slechts - dat sprake is van een verwacht ‘coronagerelateerd verlies’ in het boekjaar 2020. Het betekent niet het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van de transactie in 2020.

Dit wordt echter anders als bij het behandelen van de aangifte 2019 de internationale transactie in 2020 zodanig wordt geanalyseerd en beoordeeld dat de belastingplichtige daaraan vertrouwen zou kunnen ontnemen voor de behandeling van de aangifte over 2020. Bij het regelen van de aangifte 2019 is in dat geval goedkeuring vereist door het College IFZ.

Aspecten van coronagerelateerd verlies

7 Wat is een verwacht ‘coronagerelateerd verlies’?

Een verwacht ‘coronagerelateerd verlies’ in het boekjaar 2020, is een redelijke inschatting van dit verlies die de belastingplichtige maakt op het moment van het doen van de – aanvulling op - aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019.

8 Is de schatting van een verwacht coronagerelateerd verlies te herzien?

Ja, dat kan. Het eerste toetsmoment is het moment waarop het verzoek tot vermindering van de (voorlopige) aanslag 2019 wordt gedaan.

Gedurende het jaar 2020 kunnen belastingplichtigen meer verzoeken doen. Het verwachte coronagerelateerde verlies kan er op verschillende momenten in 2020 anders uitzien (bijvoorbeeld door onverwachte omzetestontwikkelingen, maar bijvoorbeeld ook door faillissement binnen fiscale eenheid in de loop van het jaar en kwijtschelding van een schuld in de loop van een jaar).

Uiteindelijk doet de belastingplichtige een definitieve schatting op het moment van het doen van de aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019, de Belastingdienst toetst naar dat moment.

Als een belastingplichtige, na het doen van aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019 alsnog een (hogere) coronareserve wil vormen, dan moet rekening worden gehouden met wat op dat moment bekend is over het ‘coronagerelateerde verlies’ in het boekjaar 2020.

9 Tot welk moment kan een coronareserve nog worden gevormd?

Als de wettelijke regeling van de fiscale coronareserve in werking treedt, is de vorming van een coronareserve nog mogelijk totdat de aanslag over het jaar waarin de coronareserve kon worden gevormd, onherroepelijk vaststaat.

Toelichting

Vanaf de inwerkingtreding van de wettelijke regeling geldt dat de vorming van de coronareserve geschiedt door het maken van een keuze bij de aangifte. De keuze komt tot uiting door voor een fiscale coronareserve een bedrag op te nemen in de rubriek overige fiscale reserves. Dat betekent dat de fiscale coronareserve nog kan worden gevormd tot het moment waarop de aanslag over het jaar van vorming van de reserve onherroepelijk vaststaat.

10 Kan een coronareserve worden gevormd voor beleggingsverliezen?

Ja, een fiscale coronareserve kan worden gevormd voor beleggingsverliezen.

Toelichting

Voor de vorming van een fiscale coronareserve geldt geen voorwaarde dat een onderneming moet worden gedreven of dat het om verliezen moet gaan die zijn te koppelen aan ondernemingsvermogen. Het onderscheid ondernemen-beleggen speelt in beginsel ook niet bij verliesverrekening.

Ook een fonds voor gemene rekening is dus als zodanig niet uitgesloten van het vormen van een coronareserve.

11 Kan een coronagerelateerd verlies hoger zijn dan het ‘reguliere’ verlies?

Nee, een coronagerelateerd verlies kan niet hoger zijn dan het verlies.¹ Het coronagerelateerde verlies maakt onderdeel uit van het verlies. Het is dus bijvoorbeeld niet mogelijk dat het verlies 40 bedraagt en het coronagerelateerde verlies 100, bijvoorbeeld onder verwijzing naar een (bijzondere) bate van 60. In dit voorbeeld bedraagt het coronagerelateerde verlies dus maximaal 40.

12 Mag een coronareserve worden gevormd voor een deel van het verwachte coronaverlies?

Ja, een coronareserve kan worden gevormd voor een deel van het verwachte coronaverlies. Er geldt namelijk geen minimum voor de dotatie aan de coronareserve.

13 Is er een belang om een coronareserve te vormen voor een deel van het verwachte coronaverlies?

De mogelijkheid voor een deel van het coronagerelateerde verlies een fiscale coronareserve te vormen, kan bijvoorbeeld van belang zijn in de volgende twee gevallen:

- a. Verliesverdamping
- b. Stichtingen en verenigingen: vrijstelling en eindafrekening

Ad a. Verliesverdamping

De fiscale coronareserve vermindert de winst over 2019. Dat vermindert daarmee ook de mogelijkheid om nog onverrekenende verliezen uit jaren vóór 2019 te verrekenen in 2019. Verliezen uit oudere jaren zijn maar een beperkt aantal jaren vooruit te wentelen. Het is daardoor mogelijk dat toevoeging aan de fiscale coronareserve leidt tot het niet langer kunnen verrekenen van een dergelijk oud verlies (verliesverdamping). Het bedrag dat wordt toegevoegd aan de fiscale coronareserve kan zodanig worden gekozen dat verliesverdamping zich niet of minder voordoet.

Ad b. Stichtingen en verenigingen: vrijstelling

Voor stichtingen en verenigingen is de fiscale coronareserve alleen van belang als zij belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Voor stichtingen en verenigingen geldt een wettelijke vrijstelling als de winst niet meer bedraagt dan € 15.000 of € 75.000 over het jaar en de vier voorafgaande jaren. Als het vormen van de fiscale coronareserve over 2019 ertoe leidt dat de winst lager is dan deze bedragen, dan geldt automatisch de vrijstelling. Dat leidt tot eindafrekening in het daaraan voorafgaande boekjaar.

¹ Artikel 20, eerste lid, Wet VPB 1969

Er zijn twee mogelijkheden om eindafrekening te voorkomen:

1. Het bedrag dat wordt toegevoegd aan de fiscale coronareserve zodanig kiezen dat de vrijstelling niet intreedt.

Voorbeeld 1 Stichting X

Winst voor toepassing fiscale coronareserve in 2019 € 17.000

Winst in de vier voorafgaande jaren totaal € 80.000 (vier keer achtereen € 20.000)

Verwachte coronagerelateerde verlies 2020 € 10.000

Bij volledige toevoeging aan de fiscale coronareserve is de winst € 17.000 - € 10.000 = € 7.000.

Gevolg: Stichting X is vrijgesteld in 2019; alsnog eindafrekening in 2018.

Bij gedeeltelijke toevoeging van € 1.999 aan de fiscale coronareserve is de winst € 15.001.

Gevolg: Stichting X blijft belastingplichtig in 2019; geen eindafrekening in 2018.

2. Tegelijk met de toevoeging aan de fiscale coronareserve de inspecteur verzoeken de vrijstelling niet toe te passen. De stichting of vereniging blijft dan voor een periode van vijf jaren belastingplichtig, ook bij lage winsten of bij verliezen. Dit verzoek kan worden gedaan totdat de inspecteur de aanslag over 2019 vaststelt.

Let op: Als over 2019 geen verzoek is gedaan de vrijstelling achterwege te laten, is een dergelijk verzoek over 2020 – ondanks de vrijval van de fiscale coronareserve – nodig om eindafrekening over 2019 te voorkomen.

Voorbeeld 2 Stichting X

Gegevens zoals in voorbeeld 1, waarbij € 1.999 aan de fiscale coronareserve is toegevoegd.

Gerealiseerd verlies in 2020 is € 10.000.

Door de vrijval van de fiscale coronareserve bedraagt het verlies in 2020 uiteindelijk € 8.001. Stichting X is vrijgesteld omdat de winst minder bedraagt dan € 15.000; alsnog eindafrekening in 2019. Stichting X kan de eindafrekening voorkomen door de inspecteur te verzoeken de vrijstelling voor een periode van vijf jaren achterwege te laten. Dit verzoek kan worden gedaan totdat de inspecteur de aanslag over 2020 vaststelt.

14 Kan bij een gebroken boekjaar waarvan maar een klein deel de coronarelevante periode betreft, voor de schatting van het coronagerelateerde verlies een boekjaar worden 'overgeslagen'?

Nee, ook in een dergelijk geval is voor de bepaling van de fiscale coronareserve van belang het coronagerelateerde verlies dat wordt verwacht in het boekjaar dat volgt op dat waarin de fiscale coronareserve wordt gevormd.

Toelichting

Belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat niet gelijk is aan het kalenderjaar, kunnen een fiscale coronareserve vormen in het laatste boekjaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020 (t). Dat betekent dat het coronagerelateerde verlies moet worden geschat van het boekjaar dat daar op volgt (t+1). Dat geldt ook als de verwachting is dat het coronagerelateerde verlies groter is in het boekjaar dat daar weer op volgt (t+2). Bij de totstandkoming van de fiscale coronareserve stond voorop dat de bedoeling was zoveel mogelijk soelaas te bieden aan belastingplichtigen die een verlies verwachtten door de coronacrisis. Zonder fiscale coronareserve moeten zij wachten op een liquiditeitsverbetering door verliesverrekening. Verliezen kunnen maximaal één jaar worden teruggewenteld. Om die reden knoopt de fiscale coronareserve ook bewust aan bij het verwachte coronagerelateerde verlies van het boekjaar dat volgt op het boekjaar waarin de fiscale coronareserve wordt gevormd.

Plaats coronareserve in de fiscale winstbepaling

15 Op welke wijze wordt rekening gehouden met de coronareserve in de fiscale winstbepaling?

De fiscale coronareserve kent geen flankerende bepalingen. Daardoor gelden steeds de reguliere wettelijke gevolgen bij samenloop met andere fiscale regelingen.

Een belangrijke voorwaarde is dat geen hoger bedrag kan worden toegevoegd aan de fiscale coronareserve dan de in het jaar 2019 behaalde winst die zou gelden zonder toepassing van de fiscale coronareserve.

Het ontbreken van flankerende maatregelen en de voorwaarde betekenen dat voor de – maximale – toevoeging aan de fiscale coronareserve eerst alle andere wetsbepalingen voor de winstvaststelling worden toegepast.² Als de toevoeging aan de fiscale coronareserve is bepaald, worden vervolgens (nogmaals) de wetsbepalingen toegepast die kort gezegd ‘winstafhankelijk’ zijn, zoals de hierna vermelde earnings-strippingmaatregel en het forfaitaire voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum.

De fiscale coronareserve valt vrij in het jaar volgend op dat van de vorming ervan. De vrijval van de coronareserve verhoogt de winst; dat ook weer invloed heeft op eerder vermelde ‘winstafhankelijke’ wetsbepalingen.

16 Heeft (vrijgestelde) kwijtscheldingswinst invloed op de dotatie aan de coronareserve?

Ja, de (vrijgestelde) kwijtscheldingswinst heeft invloed op de dotatie aan de fiscale coronareserve. De kwijtscheldingswinst wordt slechts vrijgesteld voor zover deze de te verrekenen verliezen en het overigens in het jaar geleden verlies overtreft. Het is niet mogelijk om de kwijtscheldingswinst voor de berekening van de coronareserve buiten beschouwing te laten.

Toelichting

De kwijtscheldingswinstvrijstelling vermindert de winst in 2019 en daarmee het maximaal aan de fiscale coronareserve te doteren bedrag. Zie voorbeeld 1 hierna.

De dotatie aan de fiscale coronareserve kan ook gevolgen hebben voor de verliesverrekening. De dotatie kan er namelijk toe leiden dat de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst niet met de verliezen uit het voorafgaande jaar verrekend wordt. Zie voorbeeld 2 hierna.

Voorbeeld 1

Een bv heeft in 2019 een kwijtscheldingswinst van € 100.000 en heeft daarnaast een operationeel resultaat van negatief € 20.000. De bv heeft geen te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren.

De vrijgestelde kwijtscheldingswinst in 2019 is dan € 80.000 (€ 100.000 -/- € 20.000). De winst vóór dotatie aan de fiscale coronareserve is nihil (nettoresultaat € 80.000 -/- kwijtscheldingswinstvrijstelling € 80.000). De bv kan niet doteren aan de fiscale coronareserve omdat de dotatie aan de coronareserve maximaal de winst bedraagt die zou gelden zonder de vorming van deze reserve.

Voorbeeld 2

Een bv heeft in 2019 een kwijtscheldingswinst van € 100.000 en een operationeel resultaat van negatief € 20.000. De bv heeft nog € 30.000 aan te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren.

De vrijgestelde kwijtscheldingswinst 2019 is dan € 50.000 (€ 100.000 -/- € 20.000 -/- € 30.000). De winst vóór dotatie aan de fiscale coronareserve is € 30.000 (€ 100.000 -/- € 20.000 -/- € 50.000). Dit is ook het maximale bedrag dat gedoteerd kan worden aan de fiscale coronareserve. Als de dotatie aan de coronareserve € 30.000 is, vindt geen verliesverrekening plaats. De winst vóór verliesverrekening, maar na dotatie aan de fiscale coronareserve, bedraagt dan immers nihil (€ 30.000 -/- € 30.000).

² Voor binnenlands belastingplichtigen: de afdelingen 2.2 tot en met 2.10a van de Wet VPB 1969

Doorwerking naar andere regelingen Innovatiebox

17 Heeft de vorming van de coronareserve gevolgen voor de kwalificerende voordelen in de innovatiebox?

Nee, de fiscale coronareserve heeft geen invloed op de omvang van de kwalificerende (innovatieve) voordelen in de zin van de innovatiebox.³

Toelichting

De innovatiebox, bedoeld in vormt een analytisch element in de heffingsstructuur van de vennootschapsbelasting. Dat houdt in dat bij de winstbepaling een zekere zelfstandigheid geldt voor het vaststellen van voordelen behaald met een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum. Nagenoeg steeds wordt een vaststellingsovereenkomst (VSO) gesloten waarin wordt overeengekomen op welke wijze het innovatieboxvoordeel wordt bepaald. Deze voordeelpaling is een afzonderlijke extracomptabele berekening. Verwerking van de fiscale coronareserve is – uiteraard - niet opgenomen in deze VSO's. Door het analytische karakter heeft de fiscale coronareserve geen invloed op de bepaling van het voordeel voor toepassing van de innovatiebox en is het dus niet nodig de VSO's te heronderhandelen.

Forfaitair voordeel uit kwalificerend (innovatief) immaterieel activum

18 Beïnvloedt het vormen van een coronareserve het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum?

Ja, het vormen van een fiscale coronareserve beïnvloedt het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum.⁴

Toelichting

Er gelden geen flankerende maatregelen waardoor de reguliere fiscale gevolgen gelden als een coronareserve wordt gevormd. Anders dan bij de (reguliere) innovatiebox is geen sprake van een analytisch element bij het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum. Het desbetreffende forfaitaire voordeel wordt eenvoudig bepaald als een percentage van de vastgestelde winst. Dat betekent dat het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum in het jaar van vorming van een fiscale coronareserve tweemaal wordt berekend. Eerst wordt de winst 'regulier' bepaald met toepassing van het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum. Vervolgens wordt de coronareserve gevormd waarbij uiteraard geldt dat de fiscale coronareserve in ieder geval niet groter kan zijn dan de aldus 'regulier' bepaalde winst. Daarna wordt – met inachtneming van de door de fiscale coronareserve verlaagde winst - nogmaals het forfaitair voordeel uit een kwalificerend (innovatief) immaterieel activum berekend, waarna het definitieve forfaitaire voordeel en de aldus vastgestelde winst wordt bepaald.

³ Artikel 12b Wet VPB 1969

⁴ Artikel 12bd Wet VPB 1969

Fusies en splitsingen

19 Hoe wordt de vorming van een coronareserve bepaald bij fusies en splitsingen in 2019 en 2020?

De fiscale coronareserve wordt gevormd op het niveau van de belastingplichtige. De fusie of splitsing kan gevolgen hebben voor de omvang van het resultaat van de belastingplichtige.

In geval van een verdwijnende rechtspersoon per 1 januari 2020 (uitgaande van een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar) kan de verdwijnende rechtspersoon over 2019 geen fiscale coronareserve vormen. Op het moment dat de verdwijnende rechtspersoon aangifte doet over 2019 is bekend dat deze over 2020 geen coronagerelateerd verlies zal kunnen lijden. Voor zover sprake is van een te verwachten coronagerelateerde verlies, ook bij de verdwijnende rechtspersoon kan de verkrijgende rechtspersoon wel een fiscale coronareserve vormen in 2019 voor zover de winst van – alleen - de verkrijgende rechtspersoon het toelaat. De winst van de verdwijnende rechtspersoon telt dus niet mee voor de bepaling van de (maximale) hoogte van de te vormen coronareserve door de verkrijgende rechtspersoon. De gevolgen daarvan zijn beperkt. Het kan zijn dat bij de vrijval van de aldus kleinere reserve in 2020 toch nog een verlies in 2020 resteert. Dat verlies wordt weer volgens de normale wetsbepalingen verrekend.

Geruisloze terugkeer

20 Welke invloed heeft de coronareserve op een geruisloze terugkeer?

Als bij een geruisloze terugkeer wordt verzocht om terugwerkende kracht tot een datum die ligt vóór de periode waarin een coronagerelateerd verlies is ontstaan, zal in beginsel geen fiscale coronareserve kunnen worden gevormd. De fiscale coronareserve geldt immers alleen in de vennootschapsbelasting. Zo nodig zal een ingediende aangifte VPB 2019 op dit punt gecorrigeerd moeten worden, tenzij de terugkeer ten tijde van het doen van die aangifte nog niet voorzien was. Als het overgangstijdstip ligt ná de periode waarin een coronagerelateerd verlies is geleden, kan wel een fiscale coronareserve worden gevormd. Doordat het coronagerelateerde verlies binnen het boekjaar wordt verrekend met de vrijval van de reserve zal dit verlies in zoverre niet naar de IB-sfeer kunnen worden meegenomen door middel van een zogenoemde art. 14c-beschikking.

Voorbeeld 1

Een door een bv gedreven onderneming lijdt naar verwachting over de periode van 1 april 2020 tot 31 december 2020 een coronagerelateerd verlies dat wordt geschat op € 45.000. In de aangifte 2019 wordt voor dit bedrag een fiscale coronareserve opgenomen. Op 1 augustus 2020 besluiten bv en aandeelhouder dat de onderneming in de IB-sfeer zal worden voortgezet. Ze kiezen voor een geruisloze terugkeer. Er wordt daarbij gekozen voor terugwerkende kracht; het overgangstijdstip is 1 januari 2020. De bv is tijdig ontbonden op 31 december 2020.

Doordat is gekozen voor terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 zal het verlies na deze datum aan de voortgezette IB-onderneming moeten worden toegerekend en niet aan de bv. De bv lijdt dus geen coronagerelateerd verlies en kan dus ook geen fiscale coronareserve vormen. De aangifte vennootschapsbelasting 2019 zal op dit punt moeten worden gecorrigeerd als daarin een fiscale coronareserve is opgenomen. Dit is alleen anders als ten tijde van het doen van deze aangifte de terugkeer nog onvoorzien was.

Als er in de aangifte vennootschapsbelasting 2019 een fiscale coronareserve is opgevoerd die niet hoeft te worden gecorrigeerd, valt deze in het boekjaar 2020 van de bv vrij. De fiscale coronareserve komt niet op de balans van de voortgezette IB-onderneming.

Over het operationele resultaat van de onderneming over het boekjaar 2020 zal geen vennootschapsbelasting worden geheven omdat het overgangstijdstip aan het begin van het boekjaar ligt.

Voorbeeld 2

Hetzelfde feitencomplex als bij voorbeeld 1 maar nu wordt niet gekozen voor terugwerkende kracht en is het overgangstijdstip 1 augustus 2020.

Doordat geen terugwerkende kracht wordt toegepast, zal het tot 1 augustus 2020 geleden verlies voor de bv een coronagerelateerd verlies vormen. In zoverre is een fiscale coronareserve toegestaan.

Stel dat na 1 augustus 2020 (als deel van de € 45.000) een coronagerelateerd verlies van € 25.000 werd verwacht. Dan is dit geen verlies dat door de bv zal worden geleden en zal in zoverre de eventueel in de aangifte vennootschapsbelasting 2019 opgevoerde reserve moeten worden gecorrigeerd. Dit is alleen anders indien ten tijde van het doen van deze aangifte de terugkeer nog onvoorzien was.

Als er in de aangifte vennootschapsbelasting 2019 een fiscale coronareserve is opgevoerd die niet behoeft te worden gecorrigeerd, valt de reserve in het boekjaar 2020 van de bv vrij. De reserve gaat niet naar de balans van de voortgezette IB-onderneming.

Over het operationele resultaat van de onderneming over het boekjaar 2020 (inclusief het coronaverlies) zal tot aan het overgangstijdstip vennootschapsbelasting worden gegeven.

Fiscale Eenheid (FE)

21 Wat is het coronagerelateerde verlies bij een FE met dochtermaatschappijen met verschillende resultaten?

Als een fiscale eenheid een verlies verwacht in 2020 terwijl de afzonderlijke maatschappijen binnen een fiscale eenheid winst en verlies maken waarbij sprake is van zowel 'gewoon' verlies als coronagerelateerd verlies, mag voor de bepaling van het coronagerelateerde verlies van de fiscale eenheid ervan uit worden gegaan dat een niet-coronagerelateerd verlies van een maatschappij als eerste wegvalt tegen de winst van een andere maatschappij.

Voorbeeld

Een fiscale eenheid verwacht in 2020 een verlies van € 120.000
Dochtermaatschappij 1 heeft een coronagerelateerd verlies van € 100.000;
Dochtermaatschappij 2 heeft een niet-coronagerelateerd verlies van € 120.000;
Dochtermaatschappij 3 heeft een winst van € 100.000;
De Moedermaatschappij heeft zelfstandig geen resultaat.

Het verlies van de fiscale eenheid van € 120.000 kan voor € 100.000 als coronagerelateerd verlies worden aangemerkt. Voor de bepaling van het coronagerelateerde verlies valt bij voorrang het niet-coronagerelateerde verlies van € 120.000 van Dochtermaatschappij 2 weg tegen de winst van € 100.000 van Dochtermaatschappij 3, er blijft over een niet-coronagerelateerd verlies van € 20.000.

Voor de fiscale eenheid als geheel resteert een coronagerelateerd verlies van € 100.000 (afkomstig van Dochtermaatschappij 1).

22 Kan een coronareserve worden meegegeven bij ontvoeging van een dochtermaatschappij uit een FE?

Nee, de coronareserve kan niet aan de ontvoegende dochtermaatschappij worden meegegeven.

Toelichting

De fiscale coronareserve wordt door de belastingplichtige gevormd, dat is bij een fiscale eenheid de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Dat betekent dat bij ontvoeging van een dochtermaatschappij de reserve achterblijft bij de moedermaatschappij en daar ook zal vrijvallen in 2020. Voeging en ontvoeging kan wel gevolgen hebben voor de omvang van de te vormen fiscale coronareserve, zie de vragen hierna.

23 Wordt de omvang van de coronareserve beïnvloed door voeging van een dochtermaatschappij in FE in 2019?

Ja, de omvang van de fiscale coronareserve wordt beïnvloed door voeging van een dochtermaatschappij. Als er in 2019 sprake is van een voeging, kan tot maximaal de winst van de fiscale eenheid in 2019 een fiscale coronareserve worden gevormd. Door de voeging van de dochtermaatschappij kan de winst van de fiscale eenheid groter of kleiner worden en daarmee kan ook de omvang van de fiscale coronareserve groter of kleiner worden (mits er voldoende te verwachten coronagerelateerd verlies 2020 is).

24 Kan de in de loop van 2019 in een FE gevoegde dochter voor haar daaraan voorafgaande deel van het boekjaar 2019 een reserve vormen?

Nee, de in de loop van 2019 in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij kan geen coronareserve vormen voor haar daaraan voorafgaande (zelfstandige) deel van het boekjaar 2019 (waarin zij nog zelfstandig belastingplichtig is).

Toelichting

Bij een voeging in de loop van 2019 heeft de gevoegde dochtermaatschappij een kort zelfstandig jaar, tot aan het moment van voeging. In het daaropvolgende boekjaar (wanneer de dochter deel uitmaakt van de fiscale eenheid) dat eindigt op 31 december 2019 kan nog geen sprake zijn van een coronagerelateerd verlies.

De fiscale eenheid mag, na voeging van de dochtermaatschappij, rekening houden met de resultaten van deze gevoegde dochtermaatschappij vanaf het moment dat deze deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Deze resultaten beïnvloeden de te vormen fiscale coronareserve bij de fiscale eenheid. De resultaten hebben namelijk effect op de winst van de fiscale eenheid in het jaar 2019 alsmede op het te verwachten coronagerelateerde verlies in 2020 van de fiscale eenheid.

25 Een in de loop van 2020 gevoegde maatschappij heeft in 2019 zelfstandig een coronareserve gevormd; moet deze verplicht vrijvallen in het zelfstandige deel van 2020?

Ja, als een in de loop van 2020 gevoegde maatschappij in 2019 zelfstandig een fiscale coronareserve heeft gevormd, moet deze verplicht vrijvallen in het zelfstandige deel van 2020. Beoogd is dat de coronareserve in de winst wordt opgenomen in het jaar na het jaar waarin deze is gevormd.

26 Wordt de coronareserve beïnvloed door ontvoeging uit de FE in 2019?

Ja, de fiscale coronareserve wordt beïnvloed door ontvoeging van een dochtermaatschappij uit de fiscale eenheid in 2019.

Toelichting

Bij een ontvoeging in de loop van 2019 heeft de ontvoegde dochtermaatschappij een kort jaar, veelal tot 31 december 2019. De ontvoegde dochtermaatschappij kan een reserve vormen tot maximaal de hoogte van de zelfstandige winst in dat korte jaar. De winst van de dochtermaatschappij tot het moment van ontvoeging maakt onderdeel uit van de winst van de fiscale eenheid en zorgt voor een hogere winst bij de fiscale eenheid en biedt daarmee meer ruimte voor een te vormen fiscale coronareserve bij de fiscale eenheid. Het te verwachten coronagerelateerde verlies van de ontvoegde dochtermaatschappij over 2020 raakt echter het resultaat van de fiscale eenheid niet meer; voor dit verlies kan de fiscale eenheid dus geen fiscale coronareserve vormen.

27 Mag een per 1 januari 2020 in FE gevoegde dochtermaatschappij in 2019 (als zelfstandig belastingplichtige) een coronareserve vormen?

Nee, een per 1 januari 2020 in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij mag in 2019 (als zelfstandig belastingplichtige) geen fiscale coronareserve vormen. Als de dochtermaatschappij haar aangifte over 2019 doet, is bekend dat zij – door voeging in de fiscale eenheid – geen corona gerelateerd verlies zal leiden. Dat verlies wordt immers door de fiscale eenheid geleden.

28 Mag een FE in 2019 een coronareserve vormen voor een verwacht coronagerelateerd verlies dat in 2020 door een per 1 januari 2020 gevoegde dochter wordt geleden?

Ja, een fiscale eenheid mag in 2019 een fiscale coronareserve vormen voor het coronagerelateerde verlies dat in 2020 door een per 1 januari 2020 gevoegde dochtermaatschappij naar verwachting wordt geleden.

Toelichting

Het resultaat van de te voegen dochtermaatschappij in 2019 maakt evenwel nog geen onderdeel uit van de fiscale eenheid en de fiscale coronareserve kan dus slechts worden gevormd tot ten hoogste de winst van de fiscale eenheid in 2019 (zonder de winst van de te voegen dochtermaatschappij). De gevolgen daarvan zijn beperkt. Het kan zijn dat bij de vrijval van de aldus kleinere reserve in 2020 toch nog een verlies in 2020 resteert. Dat verlies wordt weer volgens de normale wetsbepalingen verrekend.

29 Heeft faillissement binnen FE in 2020 invloed op de in 2019 te vormen coronareserve?

Ja, faillissement binnen fiscale eenheid in 2020 heeft mogelijk invloed op de in 2019 te vormen fiscale coronareserve omdat de onbetaald gebleven schulden van de dochtermaatschappij tot de winst gerekend worden waardoor er mogelijk minder verlies optreedt bij de fiscale eenheid. Bij het opmaken van de jaarstukken voor het doen van aangifte moet rekening worden gehouden met wat op dat moment bekend is over de feiten en omstandigheden op balansdatum.

30 Heeft kwijtscheldingswinst binnen FE invloed op de coronareserve?

Ja, er kan samenloop zijn met de kwijtscheldingswinstvrijstelling binnen de fiscale eenheid. In dat geval geldt een extra voorwaarde voor deze vrijstelling.⁵ Het is niet mogelijk om een dochter te ontvoegen om op deze manier de werking van die voorwaarde te ontlopen.⁶ In voorbeeld 2 wordt de werking hiervan uitgewerkt.

Voorbeeld 1

Er is sprake van een fiscale eenheid tussen M en D. D maakt sinds haar oprichting deel uit van de fiscale eenheid met M. In het jaar 2019 heeft M een winst van € 200.000; D lijdt een verlies van € 80.000 dat binnen fiscale eenheid wordt verrekend met de winst van M. Het resultaat van de fiscale eenheid over 2019 bedraagt dus € 120.000.

D heeft een schuld aan een niet gevoegde schuldeiser X ter grootte van € 50.000. In 2020 blijkt de schuld niet voor verwezenlijking vatbaar en deze wordt door X geheel kwijtgescholden. De kwijtscheldingswinst in jaar 2020 bedraagt dus € 50.000. Het overige resultaat van D en M samen in 2020 is -/- € 110.000. Het resultaat van de fiscale eenheid over 2020 bedraagt dus -/- € 60.000. Aan toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling wordt daarom niet toegekomen. Er kan in 2019 maximaal een fiscale coronareserve gevormd worden van € 60.000 (als dit volledige verlies een coronagerelateerd verlies is).

Voorbeeld 2

Er is sprake van een fiscale eenheid tussen M, D en nog enkele andere dochtermaatschappijen.

Aan D kunnen achtereenvolgens de volgende resultaten worden toegerekend:

- +€ 30.000 (2017),
- € 50.000 (2018) en
- € 80.000 (2019).

De fiscale eenheid als geheel is in deze periode winstgevend, dat wil zeggen, de verliezen van de dochter worden volledig gecompenseerd door winsten van de overige maatschappijen.

⁵ Artikel 15ac, tweede lid, Wet VPB 1969

⁶ Artikel 8, vierde lid, Wet VPB 1969

De fiscale eenheid heeft in 2019 een winst (vóór fiscale coronareserve) van € 50.000. Over 2020 wordt een coronagerelateerd verlies verwacht van € 50.000. De fiscale eenheid vormt in 2019 een fiscale coronareserve van € 50.000, waardoor de belastbare winst nihil bedraagt in 2019.

D heeft een schuld van € 125.000 aan een niet-gelieerde vennootschap. Deze niet-gelieerde vennootschap besluit eind 2020 om de niet voor verwezenlijking vatbare schulden van € 125.000 kwijt te schelden. Dit leidt zonder nadere regels in 2020 tot een winst bij de fiscale eenheid van € 125.000 (€ 50.000 verlies, € 50.000 vrijval fiscale coronareserve en € 125.000 kwijtscheldingswinst). De vrij te stellen winst op grond van de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij de fiscale eenheid zou € 125.000 bedragen, omdat de fiscale eenheid geen compensabele verliezen heeft. De coronareserve blijft € 50.000 bedragen, als belastingplichtige de fiscale coronareserve al heeft gevormd vóór de kwijtschelding (en op het moment van vorming de kwijtschelding niet zag aankomen). Een verwacht 'coronagerelateerd verlies' in het boekjaar 2020, is immers een redelijke inschatting van dit verlies die de belastingplichtige maakt op het moment van het doen van de aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019.

De vrij te stellen kwijtscheldingswinst is door de extra voorwaarde echter beperkt tot € 25.000.⁷ Als de dochtermaatschappij geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid zou deze in 2020 nog compensabele verliezen hebben van € 100.000 (+€ 30.000 -/- € 50.000 -/-€ 80.000). Deze worden weggestreept tegen de kwijtscheldingswinst van € 125.000. De belastbare winst van de fiscale eenheid bedraagt derhalve € 100.000 (verlies € 50.000, vrijval fiscale coronareserve € 50.000 en niet-vrijgestelde deel van de kwijtscheldingswinst van € 100.000).

Mocht de fiscale eenheid hebben besloten om D aan het begin van 2020 te ontvoegen, dan geldt de extra voorwaarde niet. De verliezen van D tot 2019 zijn binnen fiscale eenheid verrekend. De fiscale eenheid had over die jaren een winst, daarom kan er geen verlies aan D worden meegegeven.⁸ Als eind 2020 de schuld van € 125.000 wordt kwijtgescholden, bedraagt de vrij te stellen winst € 125.000, ervan uitgaande dat het resultaat van D met haar overige activiteiten over 2020 nihil is. Daarom geldt dat als een belastingplichtige korter dan zes jaar geleden nog deel heeft uitgemaakt van een fiscale eenheid, geen gebruik kan worden gemaakt van de kwijtscheldingswinstvrijstelling, behalve voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat ook indien hij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid, de kwijtscheldingswinst zou zijn vrijgesteld.

Zoals hiervoor aangegeven zou D een verlies van 100 hebben als D geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Zonder fiscale eenheid zou bij D de kwijtscheldingswinstvrijstelling toegepast kunnen worden op € 25.000. Hierdoor is de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij D slechts van toepassing op € 25.000.

Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat de fiscale coronareserve van € 50.000 in 2020 in de winst van de fiscale eenheid vrijvalt.

⁷ Artikel 15ac, tweede lid, Wet VPB 1969

⁸ Artikel 15af Wet VPB 1969

Earningsstripping

31 Door coronareserve in 2019 minder ruimte voor renteaftrek door earningsstrippingmaatregel?

Ja, door het vormen van de fiscale coronareserve neemt de ruimte af voor renteaftrek door de earningsstrippingmaatregel⁹. Dit speelt alleen als het rentesaldo groter is dan € 1 miljoen en de winst vóór de vorming van de coronareserve groter is dan € 3.333.333. Er gelden geen flankerende maatregelen waardoor de reguliere fiscale gevolgen gelden als een fiscale coronareserve wordt gevormd.

De earningsstrippingmaatregel wordt in het jaar van vorming van een fiscale coronareserve tweemaal berekend.

Eerst wordt de winst 'regulier' bepaald met toepassing van de earningsstrippingmaatregel voor het bepalen van de maximale omvang van de fiscale coronareserve.

Als aan de voorwaarden wordt voldaan, kan vervolgens de fiscale coronareserve worden gevormd. Daarna wordt – met inachtneming van de door de fiscale coronareserve verlaagde winst - nogmaals de earningsstrippingmaatregel toegepast, waarna de definitieve renteaftrek(beperking) en de aldus vastgestelde winst wordt bepaald.

Giftenaftrek

32 Heeft het vormen van een coronareserve gevolgen voor de giftenaftrek?

Ja, het vormen van een fiscale coronareserve heeft gevolgen voor de giftenaftrek.¹⁰

Toelichting

De hoogte van de giftenaftrek is gemaximeerd tot 50 procent van de winst met een maximum van € 100.000. Door de vorming van de fiscale coronareserve vermindert de winst waardoor dus ook de giftenaftrek vermindert. In het jaar daarop valt de fiscale coronareserve vrij, dat is een positieve bijdrage aan de winst. Aangezien gedoteerd mag worden aan de coronareserve tot maximaal het verwachte verlies in boekjaar 2020, ligt het niet voor de hand dat de vrijval in dat jaar leidt tot een positief winstbedrag; giftenaftrek is dan niet mogelijk.

De giftenaftrek wordt niet tweemaal bepaald (eenmaal vóór de vorming van de fiscale coronareserve en eenmaal erna). Dat komt doordat de giftenaftrek geen onderdeel is van de vaststelling van de winst maar een aftrekpost is nadat de winst is vastgesteld om te komen tot de 'belastbare winst'. De belastbare winst is de winst verminderd met de aftrekbare giften.

⁹ Artikel 15b Wet VPB 1969

¹⁰ Artikel 16 Wet VPB 1969

