

RJ-Uiting 2020-8: Impact fiscale coronareserve op de jaarverslaggeving 2019

Inleiding

Op 8 mei 2020 is het Besluit noodmaatregelen coronacrisis van 6 mei houdende fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis op het terrein van het ministerie van Financiën (hierna: besluit) gepubliceerd in de Staatscourant en op 9 mei in werking getreden. Eén van de maatregelen, paragraaf 8.3 van het besluit, betreft de fiscale reserve 2019 voor coronagerelateerd verlies 2020 (fiscale coronareserve)¹. Bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 2019 kan deze maatregel reeds worden toegepast.

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) geeft in deze RJ-Uiting de belangrijkste aandachtspunten inzake de verwerking van de fiscale coronareserve in de jaarrekening weer. In de bijlagen zijn de voor de verwerking in de jaarrekening relevante bepalingen uit de Richtlijnen en de desbetreffende bepalingen uit het besluit inzake de fiscale coronareserve opgenomen.

In deze RJ-Uiting wordt de situatie beschreven voor rechtspersonen met verslagjaren die zijn geëindigd op 31 december 2019 (hierna: boekjaar 2019). Zie bijlage 1 ‘Relevante bepalingen uit het Besluit noodmaatregelen coronacrisis’ voor bepalingen inzake de aangifte vennootschapsbelasting als sprake is van een gebroken boekjaar.

Inhoud besluit inzake de fiscale coronareserve

Het is onder voorwaarden toegestaan dat een belastingplichtige voor de bepaling van de genoten winst over boekjaar 2019 een fiscale reserve (coronareserve) vormt. Deze coronareserve kan worden gevormd voor het gehele of gedeeltelijke zogenoemde ‘coronagerelateerde verlies’ dat zich naar verwachting in het boekjaar 2020 voordoet. Bedoeling hiervan is om de ondernemer een liquiditeitsvoordeel te verlenen. Verliesverrekening vindt normaliter achteraf door middel van achterwaartse verliescompensatie plaats. Door toe te staan reeds over het boekjaar 2019 fiscaal een coronareserve te vormen wordt voorkomen dat eerst over 2019 een bedrag aan

¹ Het wetgevingsproces in de Eerste en Tweede kamer moet nog plaatsvinden, waarbij het ministerie van Financiën heeft aangekondigd dat deze maatregel zal worden opgenomen in het Belastingplan 2021.

vennootschapsbelasting moet worden betaald dat pas na de aangifte over 2020 weer zal worden terugontvangen.

Het verwachte coronagerelateerde verlies in 2020 wordt hiervoor geheel of gedeeltelijk ten laste van 2019 gebracht. De dotatie aan de fiscale coronareserve bedraagt maximaal de winst over het boekjaar 2019. De reserve wordt uiterlijk in het boekjaar 2020 volledig ten gunste van het resultaat gebracht.

Middels een verzoek tot herziening van de voorlopige aanslag, het indienen van de aangifte of het indienen van een nieuwe aangifte (als reeds aangifte is gedaan) over 2019 kan een belastingplichtige een beroep doen op deze fiscale mogelijkheid.

Voor de voorwaarden en overige bepalingen wordt verwezen naar paragraaf 8.3 van het besluit (zie bijlage 1).

Jaarrekening

Grote en middelgrote rechtspersonen stellen de jaarrekening op basis van commerciële waarderingsgrondslagen op. Micro- en kleine rechtspersonen hebben de keuze om de jaarrekening op te stellen op basis van commerciële grondslagen of fiscale grondslagen (zie volgende paragraaf).

Sub a. Jaarrekening wordt opgesteld op basis van commerciële waarderingsgrondslagen²

Het besluit inzake de fiscale coronareserve heeft geen invloed op de verwerking en waardering van de vennootschapsbelasting in de jaarrekening over het boekjaar 2019 (balans en winst-en-verliesrekening) die is opgesteld op basis van commerciële waarderingsgrondslagen. Het besluit is na balansdatum in werking getreden (en was op balansdatum niet aan de orde). Op grond van alinea 401 van Richtlijn 272 ‘Belastingen naar de winst’ wordt het besluit niet betrokken bij de verwerking, waardering en presentatie van de (acute en/of latente) vennootschapsbelasting.

In Richtlijn 160 ‘Gebeurtenissen na balansdatum’ zijn bepalingen opgenomen voor de behandeling van gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum (alinea’s 206, 207 en 404 tot en met 407). Afhankelijk van de aard en omvang kan een toelichting benodigd zijn. Hierbij dient deze eventuele toelichting overigens in het bredere kader van de toelichting als gevolg van de uitbraak van het coronavirus gezien te worden (zie RJ-Uiting 2020-5 en 2020-6).

Sub b. Jaarrekening wordt opgesteld op basis van fiscale waarderingsgrondslagen³

Micro- en kleine rechtspersonen hebben de wettelijke optie om fiscale waarderingsgrondslagen toe te passen bij het opstellen van de jaarrekening. In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen zijn in D3 handreikingen opgenomen inzake de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door micro- en kleine rechtspersonen (zie ook RJ-Uiting 2020- 1: “Ontwerp-Handreiking D3 ‘Handreiking bij de toepassing van fiscale

² De grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat, als bedoeld in afdeling 6 van Titel 9 Boek 2 BW.

³ De grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van de belastbare winst, als bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

waarderingsgrondslagen' (kleine en microrechtspersonen)").

Het besluit heeft, ondanks dat deze pas na 31 december 2019 is gepubliceerd en in werking is getreden, invloed op de verwerking en waardering van de vennootschapsbelasting in de jaarrekening 2019, indien de rechtspersoon aan de betreffende voorwaarden voldoet en kiest voor het toepassen van deze fiscale mogelijkheid in de (verwachte) aangifte vennootschapsbelasting 2019. Dit vloeit voort uit het feit dat bij het opstellen van de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen zo veel als mogelijk wordt aangesloten bij de (verwachte) aangifte vennootschapsbelasting over dat jaar met als gevolg dat de jaarrekening wordt opgesteld conform de fiscale waarderingsgrondslagen zoals deze bekend zijn ten aanzien van de (verwachte) aangifte vennootschapsbelasting 2019 op het moment van opmaken van de jaarrekening.

Een rechtspersoon die een fiscale coronareserve in de (verwachte) aangifte vennootschapsbelasting 2019 opneemt kan dit als volgt in de jaarrekening 2019 verwerken (zie ook D3.1/D3.2 alinea 101 en bijlage van RJ-Uiting 2020-1):

- de belastinglast in de winst-en-verliesrekening en de gerelateerde belastingverplichting in de balans worden bepaald rekening houdend met de (dotatie aan de) coronareserve;
- de dotatie aan de fiscale coronareserve wordt als een rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen verwerkt (niet via de winst-en-verliesrekening); en
- de fiscale coronareserve wordt gepresenteerd als onderdeel van het eigen vermogen.

Overige

Indien u vragen of opmerkingen heeft naar aanleiding van deze RJ-Uiting, nodigt de RJ u uit om – bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl) – contact op te nemen met het RJ-secretariaat.

In bijlage 2 zijn de in deze RJ-Uiting genoemde Richtlijnen weergegeven.

Amsterdam, 18 juni 2020

Bijlage 1 **Relevante bepalingen uit het Besluit noodmaatregelen coronacrisis**⁴

8.3 Fiscale reserve 2019 voor coronagerelateerd verlies 2020 (fiscale coronareserve)

De coronacrisis kan negatieve gevolgen hebben voor de liquiditeitspositie van bedrijven die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting en kan over het boekjaar 2020 tot een verlies leiden, terwijl de eventuele verliesverrekening pas achteraf tot een verbetering van de liquiditeitspositie kan leiden. Om in voorkomende gevallen de liquiditeitspositie voor deze belastingplichtigen op een eerder moment te verbeteren keur ik, vooruitlopend op wetgeving, het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting bij het bepalen van de in het boekjaar 2019 genoten winst een fiscale reserve kunnen vormen (coronareserve). Deze coronareserve kan worden gevormd voor het gehele of gedeeltelijke zogenoemde ‘coronagerelateerde verlies’ (zie hierna) dat zich naar verwachting in het boekjaar 2020 voordoet. Met de goedkeuring om een fiscale coronareserve te vormen beoog ik dat belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting het verwachte coronagerelateerde verlies in 2020 geheel of gedeeltelijk ten laste van de winst van 2019 kunnen brengen, waardoor de winst van 2019 en het verwachte verlies van 2020 gelijkmatiger over deze jaren wordt verdeeld. Hiermee is uitsluitend bedoeld om een liquiditeitsvoordeel te verlenen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vijf voorwaarden.

- a. Er is sprake van een verwacht ‘coronagerelateerd verlies’ in het boekjaar 2020. Hieronder wordt verstaan het over het boekjaar 2020 verwachte verlies in de zin van artikel 20, eerste lid, Wet Vpb 1969, voor zover dat verlies verband houdt met de gevolgen van de coronacrisis. Dat is bijvoorbeeld het geval voor zover sprake is van een verlies door omzetsderving vanwege de door de overheid genomen coronamaatregelen.
- b. Het verwachte coronagerelateerde verlies kan niet groter zijn dan het totale verlies dat de belastingplichtige verwacht over het boekjaar 2020. Vorming van een coronareserve is dus niet mogelijk als de inschatting is dat over het boekjaar 2020 een positieve belastbare winst wordt genoten. De belastingplichtige maakt zelf een zo goed mogelijke inschatting van de verwachte omvang van het coronagerelateerde verlies.
- c. De dotatie aan de coronareserve in het boekjaar 2019 bedraagt maximaal de winst over het boekjaar 2019 die zou gelden zonder de vorming van deze reserve.
- d. De reserve wordt uiterlijk in het boekjaar 2020 volledig in de winst opgenomen. Bij het opnemen van de fiscale coronareserve in de winst dienen dezelfde bepalingen van

⁴ Bron: Besluit noodmaatregelen coronacrisis van 6 mei houdende fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis op het terrein van het ministerie van Financiën zoals gepubliceerd in de Staatscourant (nr. 26066).

toepassing te zijn bij het bepalen van de winst als bij de vorming van deze reserve in het daaraan voorafgaande boekjaar.

- e. De dotatie aan de coronareserve wordt in de aangifte vennootschapsbelasting 2019 opgenomen in de rubriek *overige fiscale reserves*. De vrijval in het boekjaar 2020 wordt als onttrekking in deze rubriek opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting 2020.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat het vormen van een coronareserve gevolgen kan hebben voor de toepassing van andere regelingen in de vennootschapsbelasting. Voor de eventuele samenloop met andere regelingen in de vennootschapsbelasting zullen geen flankerende maatregelen worden getroffen, waardoor de reguliere fiscale gevolgen intreden. Het is dus aan de belastingplichtige om bij het vormen van de coronareserve rekening te houden met deze mogelijke gevolgen.

Fraude, misbruik en evident oneigenlijk gebruik zal bij het aantreffen daarvan zoveel mogelijk worden bestreden.

Beroep op goedkeuring

De belastingplichtige die een beroep wil doen op deze goedkeuring kan door middel van een verzoek tot herziening van de voorlopige aanslag of het indienen van de aangifte (een deel van) de eerder verschuldigde vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019 verminderen. Als de belastingplichtige reeds aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019 heeft gedaan en gebruik wil maken van deze goedkeuring, kan de belastingplichtige een aanvulling op de aangifte indienen, door middel van het indienen van een nieuwe aangifte.

Gebroken boekjaren

Belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat niet gelijk is aan het kalenderjaar, kunnen in het laatste boekjaar dat eindigt in de periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2020 een fiscale coronareserve vormen. De reserve wordt in dat geval uiterlijk in het boekjaar na het boekjaar waarin de reserve is gevormd volledig in de winst opgenomen. De voorwaarden voor de goedkeuring zijn overeenkomstig van toepassing.

Bijlage 2 Relevante Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

Middelgrote en grote rechtspersonen (relevante alinea's RJ-bundel)

Richtlijn 160 Gebeurtenissen na balansdatum

160.2 Verwerking

Gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum

160.206 Gebeurtenissen die blijken na balansdatum en die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum dienen niet in de jaarrekening te worden verwerkt, tenzij deze een grote betekenis voor de rechtspersoon hebben omdat de continuïteitsveronderstelling vervalt en de jaarrekening wordt opgesteld uitgaande van liquidatie van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon. Zie hoofdstuk 170 Discontinuïteit en ernstige onzekerheid over continuïteit.

160.207 Een voorbeeld van een gebeurtenis na balansdatum die geen nadere informatie geeft over de feitelijke situatie op balansdatum, is een daling van de reële waarde van kapitaalbelangen tussen de balansdatum en de datum waarop de jaarrekening is opgemaakt. De daling van de reële waarde geeft normaliter geen nadere informatie omtrent de feitelijke situatie op balansdatum, maar reflecteert omstandigheden welke in de navolgende periode opgeld deden. Daarom worden deze gegevens niet in de jaarrekening verwerkt. Evenmin past de rechtspersoon de in de toelichting vermelde bedragen aan, hoewel mogelijkerwijs additionele informatie moet worden verstrekt ingevolge paragraaf 4 Toelichting, overige gegevens en bestuursverslag.

160.4 Toelichting, overige gegevens en bestuursverslag

Gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum

160.404 Indien gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke toestand op balansdatum van een zodanig belang zijn dat het niet toelichten de oordeelsvorming van de gebruikers van de jaarrekening beïnvloedt, dient de onderneming de volgende informatie op te nemen in de toelichting voor iedere significante categorie gebeurtenissen na balansdatum:

- de aard van de gebeurtenis; en
- een schatting van de financiële gevolgen, of een mededeling dat zulks niet mogelijk is.

160.405 Ingevolge artikel 2:380a BW moeten dergelijke gebeurtenissen in de toelichting worden vermeld, indien zij belangrijke financiële gevolgen hebben voor de rechtspersoon en de in zijn geconsolideerde jaarrekening betrokken maatschappijen. Aangezien vermelding moet plaatsvinden in de toelichting van de jaarrekening, betreft het hier in het algemeen gegevens

bekend geworden tot aan het opmaken van de jaarrekening (periode a). Hoewel in de parlementaire behandeling vooral werd gerefereerd aan risico's en verliezen, zijn de voorgaande uitspraken evenzeer van toepassing op gunstige financiële effecten. Onder gunstige financiële effecten wordt verstaan al hetgeen noodzakelijk is voor het inzichtvereiste als bedoeld in artikel 2:362 lid 1 BW. In de parlementaire behandeling werden de mededelingen van belang genoemd om onder andere bij de winstbestemming rekening te kunnen houden met de beperkte betekenis die aan de jaarrekening moet worden toegekend.

160.406 Voorbeelden van dergelijke gebeurtenissen na balansdatum zijn:

- a. een belangrijke fusie of overname na de balansdatum (hoofdstuk 216 Fusies en overnames vereist in zulke gevallen specifieke toelichting) of het vervreemden van een belangrijke dochteronderneming;
- b. de aankondiging van een plan om bedrijfsactiviteiten te beëindigen, activa te vervreemden of het overeenkomen van verplichtingen die toe te wijzen zijn aan het beëindigen van bedrijfsactiviteiten of het aangaan van bindende overeenkomsten om zulke activa te verkopen dan wel zulke verplichtingen overeen te komen (zie hoofdstuk 345 Beëindiging van bedrijfsactiviteiten);
- c. belangrijke aankopen en vervreemdingen van activa, of confiscatie van belangrijke activa door de overheid;
- d. de verwoesting van een belangrijke productiefaciliteit door brand na de balansdatum;
- e. de aankondiging - of het begin van de implementatie - van een belangrijke herstructurering (zie hoofdstuk 252 Voorzeningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa);
- f. belangrijke transacties na balansdatum die (kunnen) leiden tot een uitbreiding van het aantal aandelen, anders dan kapitalisatie en aandelensplitsing (zie hoofdstuk 340 Winst per aandeel);
- g. abnormaal grote veranderingen na de balansdatum in de prijzen van activa of valutakoersen;
- h. veranderingen in belastingtarieven of belastingwetgeving ingesteld of aangekondigd na de balansdatum welke een significant effect hebben op de acute en latente belastingvorderingen en -schulden (zie hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst);
- i. het aangaan van belangrijke overeenkomsten of voorwaardelijke verplichtingen, bijvoorbeeld het afgeven van belangrijke garanties;
- j. het aanvangen van belangrijke rechtszaken die slechts voortkomen uit gebeurtenissen na balansdatum.

160.407 Van gebeurtenissen die blijken na balansdatum en die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum wordt onder omstandigheden ook melding gemaakt in het bestuursverslag op grond van artikel 2:391 lid 2 BW. Het betreft hier in het bijzonder de invloed van gebeurtenissen op de verwachtingen. Veelal zullen deze gebeurtenissen eveneens op grond van alinea 405 in de toelichting zijn vermeld.

Voorbeelden van gebeurtenissen die kunnen leiden tot vermelding in het bestuursverslag zijn:

- het besluit nieuwe activiteiten te ontplooiën dan wel activiteiten af te stoten;
- het voornemen tot internationalisering;
- het verwerven van deelnemingen.

Richtlijn 272 Belastingen naar de winst

272.4 Waardering

272.401 Wijzigingen in de tarieven en/of andere bepalingen van de fiscale wetgeving die zijn vastgesteld, dan wel waartoe materieel reeds op balansdatum besloten is, dienen te worden betrokken bij de waardering van de belastinglatenties.