

Tweede update beleidsbesluit fiscale maatregelen coronacrisis

De fiscale maatregelen van het kabinet naar aanleiding van de coronacrisis volgen elkaar in een razend tempo op. Wij hebben u hierover onder meer geïnformeerd in onze berichtgeving van [18 maart 2020](#), [20 maart 2020](#) en [3 april 2020](#). Bij beleidsbesluit van 14 april 2020 maakte de staatssecretaris van Financiën vervolgens een aantal concrete goedkeuringen in het kader van de coronacrisis bekend (zie [onze berichtgeving van 17 april 2020](#)). Dat besluit werd vervangen door het beleidsbesluit van 22 april 2020, waarin nieuwe goedkeuringen waren opgenomen, onder andere op het gebied van uitstel van betaling, betalingsverzuimboeten en de melding betalingsonmacht (zie [onze berichtgeving van 29 april 2020](#)). Dat besluit is inmiddels alweer vervangen door het beleidsbesluit van 6 mei 2020, waarin de goedkeuringen uit het vorige geactualiseerde besluit zijn aangevuld met nieuwe goedkeuringen, onder andere op het gebied van de fiscale coronareserve, gebruikelijk loon en de werkkostenregeling (zie ook [onze berichtgeving van 24 april 2020](#)). Het nieuwe beleidsbesluit treedt in werking met ingang van 9 mei 2020 en werkt, tenzij anders aangegeven, terug tot en met 12 maart 2020.

Hierna informeren wij u over de nieuwe goedkeuringen.

1 Coronareserve vennootschapsbelastingplichtigen

Door de coronacrisis kunnen ondernemingen in 2020 fiscaal verlies leiden. Omdat dit verlies eerst na indiening van de aangifte over 2020 tot (voorlopige) verliesverrekening kan leiden, wordt goedgekeurd voor belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting (niet voor de inkomstenbelasting) dat bij het bepalen van de fiscale winst over het boekjaar 2019 een fiscale reserve kan worden gevormd (coronareserve). Deze coronareserve kan worden gevormd voor het gehele of gedeeltelijke zogenoemde 'coronagerelateerde verlies' dat zich naar verwachting in het boekjaar 2020 voordoet.

Door de coronareserve kan het verwachte verlies over 2020 mogelijk al direct worden gebruikt om tot een lagere (voorlopige) aanslag over 2019 te komen. Dit resulteert in een liquiditeitsvoordeel.

Voorwaarden

Ten aanzien van de coronareserve gelden de volgende vijf voorwaarden:

- a. Er is sprake van een verwacht 'coronagerelateerd fiscaal verlies' in het boekjaar 2020. 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 fiscale verlies dat de belastingplichtige verwacht over het boekjaar 2020. Vorming

van een coronareserve is dus niet mogelijk als over het boekjaar 2020 een fiscale winst wordt verwacht. 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 coronareserve in de winst dienen dezelfde bepalingen van 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.

In het besluit wordt aangegeven dat fraude, misbruik en evident oneigenlijk gebruik bij het aantreffen daarvan zoveel mogelijk zal worden bestreden.

Beroep op goedkeuring

De coronareserve kan leiden tot een lagere voorlopige aanslag over het boekjaar 2019. Via een verzoek tot herziening van de voorlopige aanslag of het indienen van de aangifte kan de eerder verschuldigde vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019 worden verminderd. Is reeds aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 2019 gedaan, dan kan de belastingplichtige een aanvulling op de aangifte indienen, door middel van het indienen van een nieuwe aangifte.

Gebroken boekjaren

Belastingplichtigen met een gebroken boekjaar 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 daarop volgende boekjaar volledig in de winst opgenomen. De bovengenoemde voorwaarden zijn overeenkomstig van toepassing.

2 Gebruikelijk loon

Directeuren grootaandeelhouders (DGA's) moeten minimaal een gebruikelijk loon genieten. Goedgekeurd wordt dat het gebruikelijk loon over 2020 lager mag worden vastgesteld als er een omzetsdaling is door de coronacrisis. Het gebruikelijk loon voor 2020 mag dan – zonder overleg met de inspecteur – worden gesteld op het bedrag van

het gebruikelijk loon voor 2019 vermenigvuldigd met de breuk (omzet eerste vier maanden van 2020 / omzet eerste vier maanden van 2019). Voor deze goedkeuring gelden drie voorwaarden.

- a. De rekening-courantschuld of het dividend neemt niet toe als gevolg van het lagere gebruikelijk loon.
- b. Als de DGA feitelijk meer loon heeft genoten dan volgt uit bovenstaande berekeningen, geldt dat hogere loon. Dit kan zich voordoen als een BV voor de DGA gebruikmaakt van de Tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid (NOW). Een eventuele uitkering op grond van de Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers (Tozo) vormt geen genoten loon uit de dienstbetrekking en heeft daarom geen gevolgen voor het gebruikelijk loon.
- c. Deze goedkeuring geldt niet voor zover de omzet in het jaar 2019 of 2020 beïnvloed is door andere bijzondere oorzaken, zoals oprichting, staking, fusie, splitsing en bijzondere resultaten.

Door de goedkeuring kan het gebruikelijk loon lager zijn dan € 46.000, 75% van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking of het loon van de meestverdienende werknemer.

Bij bijzondere situaties kan in overleg met de inspecteur tot een maatwerkoplossing worden gekomen. Zo kan bij een verliessituatie van de vennootschap de voornoemde goedkeuring leiden tot een lager gebruikelijk loon. In geval van bijkomende omstandigheden is het mogelijk een (nog) lager gebruikelijk loon vast te stellen.

3 Verhoging vrije ruimte werkkostenregeling

Via de vrije ruimte van de werkkostenregeling kunnen werkgevers onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven. Bij [Kamerbrief van 24 april 2020](#) kondigde de staatssecretaris aan dat de vrije ruimte voor het jaar 2020 eenmalig en tijdelijk wordt verhoogd van 1,7% naar 3% voor de eerste € 400.000 van de loonsom per werkgever. Als gevolg daarvan wordt de vrije ruimte over 2020 verhoogd van € 6.800 naar € 12.000.

4 Versoepeling urencriterium

Een ondernemer die belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting heeft enkel recht op bepaalde ondernemersfaciliteiten – zoals de zelfstandigenaftrek, de meewerkaftrek en de oudedagsreserve – indien hij ten minste 1.225 uren per kalenderjaar besteedt aan werkzaamheden voor zijn onderneming. Het is echter denkbaar dat ondernemers door de coronacrisis minder of geen werkzaamheden voor hun onderneming kunnen verrichten, waardoor zij de ondernemersfaciliteiten zouden kunnen verliezen. In het beleidsbesluit keurt de staatssecretaris daarom goed dat bij de beoordeling of voldaan is

aan het uren criterium, ondernemers in de periode van 1 maart 2020 tot en met 31 mei 2020 worden geacht ten minste 24 uren per week aan hun onderneming te hebben besteed. Ondernemers die normaliter een uren piek hebben in de periode van 1 maart tot en met 31 mei doordat zij seizoensgebonden werk verrichten, worden bij goedkeuring geacht een gelijk aantal uren te hebben besteed in dezelfde periode in 2020 als het aantal uren dat is besteed in de periode van 1 maart 2019 tot en met 31 mei 2019.

Voor het verlaagde uren criterium van 800 uur in het kader van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid geldt eenzelfde systematiek. Deze ondernemers worden geacht ten minste 16 uren per week aan hun onderneming te hebben besteed in de periode van 1 maart 2020 tot en met 31 mei 2020. Dit ligt anders indien zij in die periode normaliter een uren piek ervaren, in dat geval is hiervoor genoemde goedkeuring voor ondernemers die seizoensgebonden werkzaamheden verrichten van overeenkomstige toepassing.

5 Eigenwoningrente

Door de coronacrisis kan het voorkomen dat rente en aflossing op de eigen woningschuld tijdelijk niet kan worden voldaan. Als met de geldverstrekker een betaalpauze voor aflossing wordt overeengekomen, kan dit leiden tot het verlies van de aftrek van de rente op de eigenwoningsschuld omdat niet aan de aflossingseis wordt voldaan.

In een uitgebreid afzonderlijk beleidsbesluit wordt aangegeven onder welke voorwaarden een betaalpauze niet leidt tot verlies van aftrek van de rente op de eigenwoningsschuld.

Het beleidsbesluit ziet op betaalpauzes die aan de volgende drie voorwaarden voldoen:

- de betaalpauze mag maximaal zes maanden duren;
- voor 30 juni 2020 moet de belastingplichtige de betalingsproblemen bij zijn geldverstrekker hebben gemeld; en
- de betaalpauze gaat uiterlijk in op 1 juli 2020.

Is de lening afgesloten bij de eigen bv of bij een familielid dan gelden extra strenge eisen, waaronder een terugval van de arbeidsinkomsten (winst, loon en resultaat uit overige werkzaamheden) met minimaal 20% gedurende een aaneengesloten periode van drie maanden in het tijdvak 1 maart – 1 juli.

Ten aanzien van aflossingspauzes geldt dat achterstanden gedurende (maximaal) de resterende looptijd van de lening kunnen worden ingelopen.

Ten aanzien van rentepauzes geldt dat als de rente later verschuldigd wordt, deze in principe pas kan worden afgetrokken als de rente in de toekomst daadwerkelijk wordt betaald. Wordt evenwel de rente verschuldigd, maar wordt voor deze rente – kort

samengevat – renteloos uitstel van betaling verleend, dan kan de rente wel direct in aftrek worden gebracht.

6 Termijn indienen teruggaafverzoeken energielasting (EB) en Opslag Duurzame Energie- en klimaattransitie (ODE)

Eerder [berichten](#) wij u al dat de staatssecretaris voor twee situaties – onder voorwaarden – goedkeurt dat de EB en ODE betreffende leveringen van aardgas en elektriciteit in de periode april-juni 2020, alsmede de btw hierover, worden verschuldigd op het tijdstip waarop de aanvullende factuur wordt uitgereikt (uiterlijk oktober 2020). Het toepassen van deze goedkeuringen kan gevolgen hebben voor teruggaafverzoeken EB en ODE. Bepaald is namelijk dat die teruggaafverzoeken moeten worden gedaan binnen dertien weken na afloop van de verbruiksperiode of het tijdvak. Door het toepassen van de goedkeuringen is het mogelijk dat voor leveringen van aardgas en elektriciteit in het tweede kwartaal 2020 de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, nog niet in rekening zijn gebracht binnen die termijn, waardoor niet tijdig een verzoek om teruggaaf kan worden gedaan.

Om dit onbedoelde effect te ondervangen, keurt de staatssecretaris goed dat deze teruggaafverzoeken kunnen worden gedaan binnen dertien weken na 31 oktober 2020. Deze goedkeuring geldt voor leveringen van aardgas en elektriciteit in het tweede kwartaal 2020 waarbij de EB en de ODE, alsmede de btw hierover, in een aanvullende factuur in rekening zijn gebracht en die factuur bij het verzoek om teruggaaf wordt overgelegd.

Mocht u naar aanleiding van het voorgaande vragen hebben, dan staan de Meijburgadviseurs u graag bij met hun expertise om de fiscale en financiële gevolgen van de coronacrisis zo beperkt mogelijk te houden. Wij houden u uiteraard van eventuele aanvullende fiscale maatregelen op de hoogte.

Meijburg & Co
8 mei 2020

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.