

Erasmus  
School of  
Economics

# Voorzieningen en reserves

Dr R.P. van den Dool

12 november 2020



Erasmus University Rotterdam



# Coronareserve

- Alleen voor de Vpb
  - Voor IB geen oplossing
    - Evenwel drie jaren achterwaartse en negen jaren voorwaartse verliesverrekening
    - De vraag of een voorziening kan worden gevormd (komt hierna aan de orde)
    - Systematiek van de voorlopige verliesbeschikking art. 3.152 lid 5 Wet IB 2001 en art. 23 Uitv. Reg. IB
  - Voorwaarde dat zelfde winstbepalingsregels van toepassing zijn.

# Coronareserve, vorming

- In Vpb 2019 kan een reserve worden gevormd voor
  - Gehele
  - Of gedeeltelijke (gehele vrije keuze of hangt dit samen met maximum?)
  - Coronagerelateerd verlies
- Komt ten laste van de winst 2019 en is daardoor van invloed op winstgerelateerde regelingen
  - Earningsstripping
  - Giftenaftrek

# Coronareserve, waarvoor?

- Alleen voor zover verlies verband houdt met Coronacrisis.
  - Daarvan is bijvoorbeeld sprake bij omzetverlies vanwege de door de overheid genomen Coronamaatregelen
  - Vragen:
    - Debiteurenverlies op Horecaonderneming?
    - Debiteurenverlies op accountantskantoor slechts werkzaam in horeca
    - Verliezen doordat een werknemer Corona krijgt?
    - Kosten van noodzakelijke extra financiering?
    - **Kortom, direct of indirect gerelateerd aan Corona?**

# Coronareserve, maximum

- Niet groter dan verwachte totale verlies in 2020 in de zin van art. 20 lid 1 Wet Vpb 1969. Ergo, rekening houdende met allerlei aftrekbeperkingen
- Nooit meer dan winst over 2019. Daardoor derhalve niet mogelijkheid terug te wentelen naar 2018.
- Indien lang eerste boekjaar 2018/2019 geldt dit ook.
- Rekening houden met overgenomen activiteiten die al in 2020 voor rekening en risico van belastingplichtige komen

# Coronareserve, praktisch

- Belastingplichtige maakt een zo goed mogelijke inschatting
- Zelfs al is inschatting ten tijde van indiening aangifte goed, kan dan bij aanslagregeling op basis van de dan aanwezige inzichten, omvang reserve neerwaarts worden bijgesteld, bijvoorbeeld omdat tegen die tijd
  - Duidelijk is dat over 2020 een lager verlies zal optreden?
  - Duidelijk is dat over 2020 verlies vele malen groter is?
- En indien aanslag 2019 onherroepelijk is geworden?

# Coronareserve, vrijval

- Reserve valt uiterlijk (?) in 2020 ten gunste van de winst vrij
- Bij gebroken boekjaar evenwel uiterlijk vrijval in boekjaar dat volgt op laatste boekjaar dat is geëindigd in periode 1/1/2019 t/m 31/3/2020. Derhalve (indien geen statutenwijziging) in 2020/2021

# En de Coronavoorziening dan?

- Primair van belang voor IB-ondernemers, maar ook resultaatgenieters (vgl HR 9 maart 2012, nr. 10/03641, BNB 2012/188)
- Maar kan uiteraard ook in Vpb een rol spelen als bedrijfsvoering ook in 2021 en later nog door Corona wordt getroffen!
  - Denk aan luchtvaart
  - Toerisme (evt. bepaalde gericht op bepaalde landen)
- Indien vorming in 2019 mogelijk, dan (uiteraard) ook achterwaartse verliesverrekening mogelijk naar voorgaande drie jaren



# Baksteenarrest HR 26 augustus 1998

- Oorsprongseis:  
Vuilstortplaatsarrest (HR 11 april 2001, nr. 36 034, BNB 2001/259). Belanghebbende exploiteert een vuilstortplaats. Zij moest deze vuilstortplaats saneren en vervangen door een nieuwe.
- De Hoge Raad oordeelde dat de kosten van de sanering hun oorsprong vonden in feiten en omstandigheden die zich hadden voorgedaan vóór de balansdatum, in de periode waarin de oude put werd geëxploiteerd. De desbetreffende saneringskosten mochten derhalve worden toegerekend aan de exploitatie van de oude put.

# Baksteenarrest HR 26 augustus 1998

- Oorsprongseis:
- Verband met bedrijfsvoering voor balansdatum wordt echter terzijde geschoven als er voldoende band is met in de toekomst te behalen opbrengsten of baten. Dat is de zogenoemde toerekeningseis.
- Het feit dat een bepaald besluit pas in de toekomst wordt genomen, betekent niet dat geen verband met eerder jaar bestaat. Als duidelijk is dat besluit genomen zal gaan worden, is verband er al (HR 1 april 2005, nr. 40 341 en 40 342, BNB 2005/263)

# Baksteenarrest HR 26 augustus 1998

- Toerekeningseis:
  - Dit zal veelal betrekking hebben op toekomstige baten
  - Maar kan ook betrekking hebben op toekomstige materiële baten, zoals bijvoorbeeld te verrichten werkzaamheden van personeel (vgl. HR 26 april 2002, nr. 36 955, BNB 2002/214)
  - HR 8 juli 2005, nr. 41 030, BNB 2005/341 -> Geen Pembavoorziening
  - Cursus Belastingrecht (IB.3.2.21.C.c2): toekomstige huurpenningen mogen niet in voorziening worden opgenomen omdat er een verband is met de te gebruiken ruimte.

# Baksteenarrest

- Er dient derhalve een (contractuele) verplichting te bestaan per 31/12/2019 waar de uitgaven in 2020 uit voortvloeien
- Welke geen verband hebben met opbrengsten in 2020
- Hamvraag: stel drie maanden gesloten, kan voor uitgaven die op die maanden zien per 31/12 een voorziening wordt gevormd?
  - Huur → o.b.v. toerekening niet omdat ruimte beschikbaar is
  - Salaris → Idem
  - Verzekeringen → Idem
  - Onderhoudscontracten/softwarelicenties etc. etc. → Idem
- *En indien onderneming definitief gesloten?*

# Voorziening in jaarrekening

- Hierover zijn de meningen nog verdeeld
  - NBA kwalificeert de Coronacrisis als gebeurtenis na balansdatum.
  - Kan men evt. ook stellen dat wel een voorziening kan worden gevormd, mits er een juridische rechtsverhouding bestaat en aan de verdere eerdergenoemde voorwaarden wordt voldaan?
  - Vgl HR 22-12-1993, nr. 29 230, BNB 1994/121: ook aanbiedingen die naderhand tot rechtsverhouding leiden en waarbij slechts accepteren door contractspartij voldoende is, zijn een kwalificerende rechtsverhouding.

# Oninbare vorderingen

- Ten laste van resultaat af te waarderen, tenzij onzakelijke leningen of onzakelijk debiteurenrisico
- Let op btw-teruggave!

# BTW en oninbare vorderingen

- Indien de vergoeding (let op dat is iets anders dan de vordering) geheel of gedeeltelijk niet wordt betaald, bestaat recht op teruggave (naar evenredigheid) van de in rekening gebrachte en afgedragen btw (art. 29 OB)
- Dit geldt niet als maatstaf van heffing is gesteld op normale waarde.
- Het feit dat afnemer geen btw-nummer meer heeft, doet aan voorgaande niet af (HvJ 8 mei 2019, V-N 2019/23.28.16)

# BTW terugvragen

- Teruggave is aan de orde als leverancier meldt af te zien van verdere incasso. Formele vastlegging etc. is niet noodzakelijk (BNB 2015/183)
- Omzetting in leenschuld is voldoening. Omzetting in leverancierskrediet evenwel niet. In laatste geval is teruggave mogelijk (V-N 1982, p. 2476)



# Te gelde maken van teruggave

- Recht op teruggave ontstaat op tijdstip annulering, verbreding, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of moment van prijsvermindering
- Echter, **in geval van gedeeltelijke of gehele niet betaling**, wordt het recht van teruggave geacht te zijn ontstaan één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. **Later moment kan niet**
- In alle andere gevallen zal onweerlegbaar moeten blijken etc. en eventueel herstelfactuur uitgereikt moeten zijn.

# Na 1 jaar geen teruggave vragen

- Indien na 1 jaar geen teruggave wordt gevraagd
  - Naderhand wordt alsnog betaald: → wederom btw afdragen. Dan dus tweemaal. Art. 29 lid 5 OB verplicht namelijk tot afdracht als eerder recht op teruggave bestond. Of daarvan gebruik is gemaakt, is irrelevant.
- Indien na 1 jaar wel teruggave
  - Naderhand alsnog betaald, dan btw alsnog afdragen over tijdvak waarin betaling is ontvangen (art. 29 lid 5 OB)
- In literatuur discussie over de vraag of 29(5) eeuwigdurend werkt

# Onbetaalde rekeningen van belastingplichtige zelf

- Vallen uiteindelijk vrij ten gunste van de winst
- Gevolgen binnen fiscale eenheid Vpb

# Overige

- Onderhoudsvoorziening
- Oudedagsreserve

Bedankt  
Thank you