
Vergaderjaar 1997–1998

25 107

Derde fase EMU

Nr. 7

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 28 januari 1998

Hierbij doe ik uw Kamer, zoals toegezegd tijdens de Algemene financiële beschouwingen, de notitie over **de fiscale aspecten invoering euro** toekomen.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

NOTITIE FISCALE ASPECTEN INVOERING EURO, 28 JANUARI 1998, DB98/217M

1. Inleiding

In mei 1998 valt de beslissing of op 1 januari 1999 de Europese eenheidsmunt, de euro, in het kader van de Economische en Monetaire Unie in Nederland wordt ingevoerd. De invoering van de euro op de wijze zoals voorzien heeft een aantal fiscale aspecten. In deze notitie wordt, mede gelet op in de praktijk gestelde vragen, daarop ingegaan.

2. Algemeen

Van 1 januari 1999 tot en met 31 december 2001 (de overgangsperiode) zullen de euro en de nationale valuta naast elkaar bestaan als betaalmiddel. De euro in chartale vorm zal vanaf 1 januari 2002 – het tijdstip waarop formeel op de euro wordt overgegaan – beschikbaar zijn. In de overgangsperiode zal de euro uitsluitend in girale vorm beschikbaar zijn. Vanaf uiterlijk 1 juli 2002 zijn de nationale valuta van de deelnemende lid-staten geen wettig betaalmiddel meer en is de invoering van de euro voltooid.

De juridische status van de euro – zowel tijdens de overgangsperiode als daarna – wordt nader geregeld in een tweetal Europese verordeningen. In deze verordeningen wordt het proces van de invoering juridisch begeleid. Voorts worden daarin rekenregels gegeven voor de omrekening van de nationale valuta naar euro en omgekeerd. Uiterlijk 1 januari 1999 worden de wisselkoersen vastgesteld en gefixeerd. Tot slot wordt geregeld dat bij alle referenties naar valuta in wetten, contracten en dergelijke de continuïteit e.d. is gewaarborgd.

De wijze waarop de rijksoverheid de overstap naar de euro maakt sluit bij het voorgaande aan. De ontvangsten en uitgaven van het Rijk en de administratie daarvan blijven tot 1 januari 2002 in beginsel in guldens luiden. Op 1 januari 2002 wordt overgeschakeld op de euro.

Aan de invoering van de euro is ook een aantal fiscale aspecten verbonden. Deze hebben betrekking op de wijze waarop het administratieve proces van aangifte, heffing en betaling van belasting, met name in de overgangsperiode, plaatsvindt en op de gevolgen voor het materiële belastingrecht, zoals de problematiek betreffende valutawinsten en dergelijke.

In het hierna volgende wordt achtereenvolgens op de administratieve en fiscale aspecten van de invoering van de euro nader ingegaan.

3. Administratieve procedures

Uitgangspunt bij de inrichting van het administratieve proces in de overgangsperiode zal zijn, dat het proces van belastingheffing zoveel mogelijk aansluit bij het maatschappelijke verkeer en de administraties van belastingplichtigen. Daarom wordt rekening gehouden met de wens van sommige belastingplichtigen om al in een vroegtijdig stadium de fiscale verplichtingen in euro's te kunnen vervullen. Geen enkele belastingplichtige zal echter aangifte in euro's hoeven te doen vóór 1 januari 2002. Ten slotte zal de Belastingdienst zich ervoor inspannen dat invoering van de euro niet leidt tot een verhoging van de administratieve lastendruk. Gezien deze uitgangspunten hanteert de Belastingdienst voor de overgang naar de euro het volgende scenario.

3.1. De jaren 1999–2001

De meeste belastingplichtigen zullen in deze periode geen behoefte hebben om aangifte in euro's te doen. Voor hen verandert er dan ook niets, zij kunnen gewoon aangifte in guldens blijven doen. Belastingplichtigen die daaraan wel behoefte hebben, kunnen vanaf 1 januari 1999 belastingaangifte in euro's doen. Het betreft dan aangiften die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die aanvangen of liggen in 1999. Het is derhalve niet mogelijk om aangifte in euro's te doen over perioden die zijn aangevangen vóór 1 januari 1999. Het doen van aangifte in euro's wordt vanaf 1 januari 1999 mogelijk gemaakt voor alle belastingen. Overigens is het doen van aangifte in euro's niet uitsluitend voorbehouden aan ondernemers.

Zowel de elektronische aangiften als de traditionele papieren aangiftebiljetten zullen voor het doen van aangifte in euro's worden aangepast. Alle aangiften zullen dan kunnen worden ingevuld in guldens of in euro's. Voor alle aangiften geldt dat zij slechts in één valutasoort mogen worden ingevuld. Aan het doen van aangifte in euro's zullen in beginsel geen aanvullende administratieve voorwaarden worden gesteld. Een vergunning van de inspecteur is niet nodig.

De belastingwetten zullen tot en met het jaar 2001 uitgaan van guldens. Ook zal de Belastingdienst tot en met dat jaar intern in guldens blijven rekenen. Daarom worden aanslagen, beschikkingen en dergelijke tot het jaar 2002 in beginsel in guldens gesteld. Wel zal bij het eindbedrag waar mogelijk het equivalent in euro's worden vermeld. Hierdoor levert de Belastingdienst een bijdrage aan het opbouwen van een referentiekader bij een groot deel van de Nederlandse bevolking. Wie aangifte heeft gedaan in euro's krijgt echter een aanslag in euro's. De Belastingdienst volgt daardoor de keus van de belastingplichtige.

Tot 1 januari 2002 zal de Belastingdienst geen gestandaardiseerde betaalmiddelen zoals acceptgiro's in euro's verstrekken. Betaling in euro's zal alleen mogelijk zijn indien banken daar de nodige voorzieningen voor treffen.

Er is wetswijziging in voorbereiding die ziet op de mogelijkheid van het doen van aangifte en de daaropvolgende afwikkeling door de Belastingdienst in euro's gedurende de overgangsperiode 1999–2001.

3.2. Het jaar 2002 en daarna

Belastingaangiften die worden ingeleverd na 1 januari 2002, maar die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die daarvoor zijn aangevangen of liggen, kunnen nog worden gedaan in guldens. Zo kan een aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 2001, ook als die na verkregen uitstel wordt ingeleverd in januari 2003, in guldens worden ingevuld.

Aangiften die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die aanvangen of liggen in 2002 en later, moeten in euro's worden gedaan¹.

Aanslagen, beschikkingen en dergelijke die worden gedagtekend na 31 december 2001 luiden steeds in euro's. Voor zover deze aanslagen, beschikkingen e.d. betrekking hebben op gebeurtenissen van vóór 2002, zullen zoveel mogelijk de corresponderende bedragen in guldens worden vermeld.

¹ Een uitzondering geldt voor de vermogensbelasting over het jaar 2002.

Vanaf 1 januari 2002 zal de Belastingdienst uitsluitend gestandaardiseerde betaalmiddelen in euro's verstrekken.

Evenals voor de jaren 1999–2001 is ook wetswijziging in voorbereiding voor het vaststellen van belastingaanslagen en beschikkingen na 1 januari 2002 ter zake van belasting die vóór die datum is ontstaan.

4. Fiscale aspecten

4.1. Algemeen

Voor belastingplichtigen zijn de fiscaal-technische gevolgen van de invoering van de euro in beginsel beperkt. In z'n algemeenheid geldt dat alle bedragen in Nederlandse guldens op het moment van overgang worden omgerekend tegen de omwisselkoers van de euro. Op een aantal specifieke punten heeft de invoering van de euro onder omstandigheden wel gevolgen. Deze zullen hierna worden toegelicht.

4.2. Wijziging afschrijvingstermijn en restwaarde bedrijfsmiddelen

Door de invoering van de euro is het mogelijk dat de geschatte gebruiksduur van een bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld software, automaten, kasregisters) wordt verkort en de restwaarde vermindert. De verkorting van de gebruiksduur leidt tot een verkorting van de afschrijvingstermijn en de verminderde restwaarde leidt per saldo tot een hoger afschrijvingsbedrag.

4.3. Investeringsaftrek

Voor investeringen in bedrijfsmiddelen tot een gezamenlijk bedrag van f 545 000 (1998) kan investeringsaftrek worden toegepast. De investeringsaftrek bedraagt 3 tot 24% van het geïnvesteerde bedrag, waarbij het percentage afneemt naarmate het gezamenlijk geïnvesteerde bedrag toeneemt. Wordt het bedrijfsmiddel in het jaar van investeren in gebruik genomen, dan kan de investeringsaftrek in dat jaar ten laste van het resultaat worden gebracht. Als het echter niet in dat jaar in gebruik wordt genomen, geldt voor de aftrek ten hoogste het bedrag dat op het bedrijfsmiddel is betaald. Het bedrag dat nog niet in aftrek is gebracht kan eventueel in een volgend jaar in aanmerking worden genomen. Dit bedrag zal bij overgang naar euro worden omgerekend tegen de omwisselkoers van de euro.

4.4. Willekeurige afschrijving voor startende ondernemers

Startende ondernemers kunnen willekeurig afschrijven op investeringen in bedrijfsmiddelen voor zover het gezamenlijke bedrag van de aanschaffings- en voortbrengingskosten niet uitgaat boven f 545 000 (1998). Wordt het bedrijfsmiddel in het jaar van investeren in gebruik genomen, dan kan de willekeurige afschrijving in dat jaar plaatsvinden. Als het echter niet in dat jaar in gebruik wordt genomen, geldt de willekeurige afschrijving voor ten hoogste het bedrag dat op het bedrijfsmiddel is betaald. Het bedrag dat nog niet willekeurig is afgeschreven kan eventueel in een volgend jaar in aanmerking worden genomen. Dit bedrag zal bij overgang naar euro worden omgerekend tegen de omwisselkoers van de euro.

4.5. Koerswinsten bij monetaire activa en passiva die ontstaan bij de introductie van de euro

Op het moment waarop wordt vastgesteld tegen welke koersen de EMU-valuta worden omgezet in euro's zal het onderlinge koersrisico op die valuta vervallen. De vraag is of koerswinsten die daarbij tot uitdrukking komen op monetaire activa en passiva moeten worden belast.

In de literatuur wordt hierover verschillend gedacht². Zoals in die literatuur wordt gesteld ligt het niet voor de hand dat belastingplichtige zwaarder wordt belast dan thans het geval, vanwege het enkele feit van de invoering van de euro. Dat standpunt onderschrijf ik. Ik ben dan ook voornemens wetgeving te bevorderen waarin de gesignaleerde onduidelijkheden worden weggelaten en wordt bepaald dat koerswinsten die daarbij tot uitdrukking komen op monetaire activa en passiva, pas worden belast op het moment waarop de vordering of schuld wordt geïnd, vervreemd of omgezet c.q. afgelost, prijsgegeven of omgezet. De nadere uitwerking hiervan zal te zijner tijd plaatsvinden.

4.6. Koersresultaten ter zake van/bij een buitenlandse vaste inrichting

Bij vaste inrichtingen speelt de valuta- en daarmee in beginsel ook de europroblematiek bij de berekening van de bijdrage van de vaste inrichting aan de generale winst en bij de berekening van de vrij te stellen vaste inrichtingswinst. De omwisseling van enerzijds de gulden (de munt van het hoofdhuis) in de euro en anderzijds de munt van het land van de vaste inrichting in de euro kan ter zake van vorderingen en schulden leiden tot een koersresultaat dat tot de generale winst behoort. Indien de omwisseling leidt tot een koerswinst, wordt deze behandeld zoals onder 4.5. hierboven is weergegeven.

Vaste activa en passiva van de vaste inrichting die in vreemde EMU valuta luiden (bijv. DM) worden op de balans van de vaste inrichting in de valuta van dat land tegen historische kostprijs vermeld en op de balans voor de generale winstberekening in Nederland in guldens (historische aankoopbedrag in vreemde valuta maal de koersverhouding vreemde valuta/gulden op dat moment) opgenomen. Bij introductie van de euro zal de balanswaarde in Nederlandse guldens worden omgerekend tegen de omwisselingskoers gulden/euro terwijl de balanswaarde van de vaste inrichting in vreemde valuta wordt omgerekend tegen de omwisselingskoers vreemde valuta/euro. Dit kan ertoe leiden dat het bedrag in euro's van het bedrijfsmiddel op de balans voor de generale winst afwijkt van het bedrag in euro's van het bedrijfsmiddel op de balans van de vaste inrichting. Een dergelijk verschil leidt op zich niet tot winst of verlies, maar werkt via de afschrijvingen wel door naar de berekening van de vrijstellingswinst.

Daarnaast kan bij de vaste inrichting van een Nederlands hoofdhuis een koersresultaat optreden ter zake van in guldens genoteerde vorderingen of schulden die behoren tot het vermogen van de vaste inrichting. Dergelijke koersresultaten behoren in beginsel tot de vrij te stellen winst.

4.7. Het moment waarop uitgaven in verband met de invoering van de euro ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht (inclusief de vraag of een voorziening voor de te verwachten uitgaven kan worden gevormd)

4.7.1. Kosten

In het algemeen kan worden aangenomen dat de uitgaven die ondernemers moeten doen in verband met de introductie van de euro zijn gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. Op het moment waarop deze uitgaven worden gedaan zijn deze fiscaal aftrekbaar als kosten, tenzij de uitgaven als vooruitbetaalde kosten zijn aan te merken of een investering in een bedrijfsmiddel betreffen. Bij vooruitbetaalde kosten dienen de kosten te worden toegerekend aan de jaren waarop ze betrekking hebben; in het geval van een investering zijn de uitgaven aftrekbaar door afschrijving over een aantal jaren.

² Dr. J. Ch. Caanen, Weekblad voor Fiscaal Recht 1997/6227, 9 januari 1997, pagina 22;
– Mr drs S. W. W. J. Strik, in Belastingmagazine van april 1997, pagina 8;
– Prof. Dr. L. G. M. Stevens, in Pensioenmagazine van mei 1997, pagina 15 en
– Dr. G. T. K. Meussen, in Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie van december 1997, pagina 573.

4.7.2. Fiscale voorziening en kostenegalisatiereserve

Algemeen

In verband met de invoering van de euro is de vraag gesteld in hoeverre het mogelijk is een fiscale voorziening of een kostenegalisatiereserve te treffen voor kosten die in de toekomst in verband met de invoering van de euro zullen worden gemaakt. In deze paragraaf wordt op beide vragen nader ingegaan.

Fiscale voorziening

Algemeen

Voor het opnemen van een voorziening op de voet van artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 eist de Hoge Raad dat een ondernemer aannemelijk maakt dat per balansdatum van een jaar sprake is van

1. een bestaande rechtsverhouding waaruit juridisch afdwingbare verplichtingen voortvloeien,
2. een behoorlijke kans op verwezenlijking van die verplichtingen, en
3. naar goed koopmansgebruik deze verplichtingen ten laste behoren te komen van het desbetreffende jaar³.

Voor een nadere beschouwing over het beleid met betrekking tot de voorziening (en de kostenegalisatiereserve) in het algemeen zij verwezen naar het besluit van 4 augustus 1997, DB97/2468M, Infobulletin 97/482.

Voor de beoordeling van de vraag of voor de invoeringskosten van de euro een voorziening kan worden gevormd zijn de voorwaarden 1 en 3 van belang. Deze voorwaarden worden hierna afzonderlijk besproken.

Voorwaarde 1 – de rechtsverhouding voorwaarde

Er moet sprake zijn van een rechtsverhouding waaruit de juridisch afdwingbare verplichting, waarvoor de voorziening wordt gevormd, voortvloeit. Onder een rechtsverhouding wordt verstaan: het geheel van door een rechtsfeit in het leven geroepen rechten en verplichtingen tussen twee of meer personen. Rechtsfeiten zijn feiten waaraan het positieve (dat wil zeggen het bestaande) privaats- of publiekrecht enig gevolg verbindt. In gevallen waarin van een rechtsverhouding in de strikte zin des woords (nog) niet kan worden gesproken, maar waarvan echter wel kan worden gesteld dat het onomstotelijk vaststaat dat door de bedrijfsvoering in het jaar veroorzaakte kosten nadien zullen moeten worden betaald, staat de Hoge Raad ook de vorming van een voorziening toe (Hoge Raad 8 juli 1996, nr. 31 422, BNB 1997/37, het zogenoemde mestarrest). In dat arrest overwoog de Hoge Raad dat een voorziening mag worden gevormd indien de uitoefening van de onderneming noodzakelijkerwijs leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie van een jaar, maar pas in een volgend jaar tot uitgaaf leiden.

Aan de voorwaarde met betrekking tot het bestaan van een rechtsverhouding wordt ten aanzien van de invoeringskosten van de euro niet voldaan, omdat er geen rechtsverhouding is op basis waarvan de desbetreffende uitgaven kunnen worden afgedwongen.

Voor wat betreft de toepassing van het zogenoemde mestarrest geldt dat bij de invoering van de euro geen sprake is van kosten die worden opgeroepen door de productie van enig jaar, doch in een volgend jaar tot uitgaaf leiden.

³ Vgl. concl. A. G. Van Soest bij BNB 1985/1 en BNB 1998/4, alsmede Hoge Raad BNB 1975/81, 1978/326, 1985/1, 1986/245, 1990/264, 1990/332, 1994/121, 1996/264, 1996/356, 1997/37, 1997/46, 1998/4.

In dit kader is niet van belang of de bedrijfseconomische noodzaak tot het doen van de uitgaven al voorafgaand aan het jaar van uitgave vaststond. Ook dan leidt de uitgave niet eerder tot aftrek dan in het jaar waarin zijn daadwerkelijk wordt gedaan. Ik verwijs in dit verband naar het arrest van de Hoge Raad van 26 maart 1986, nr. 23 312, BNB 1986/245, waarin het

Hof had vastgesteld dat de voorziening niet was toegestaan zelfs als de uitgave commercieel noodzakelijk was.

Voorwaarde 3 – de goed koopmansgebruik voorwaarde

Een voorziening is alleen toegestaan indien het niet strijdig is met goed koopmansgebruik deze verplichtingen – in die mate – ten laste te brengen van het desbetreffende jaar. De hoofdregel van goed koopmansgebruik is dat aan elk jaar de voordelen en lasten die op dat jaar betrekking hebben, dienen te worden toegerekend. Het is in strijd met goed koopmansgebruik om een voorziening te vormen voor toekomstige uitgaven, indien deze uitgaven zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen (matching principle) of de uitgaven naar hun aard kosten zijn van de toekomstige jaren.

Belangrijk in dit verband zijn het zogenoemde compostformule-arrest (Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27 545, BNB 1992/79)⁴ en het zogenoemde olieboorplatform-arrest (Hoge Raad 16 september 1992, nr. 28 133, BNB 1992/356)⁵. In beide gevallen kon volgens de Hoge Raad geen voorziening worden gevormd voor toekomstige kosten.

Gezien het voorgaande is het naar mijn mening in strijd met goed koopmansgebruik om voor de toekomstige uitgaven van de invoering van de euro een voorziening te vormen. Immers, de toekomstige uitgaven van de invoering van de euro houden geen verband met de periode voorafgaande aan de uitgaven, maar zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, waarbij schattingen zoals bijvoorbeeld door de Nederlandsche Bank gemaakt, er op wijzen dat de uitgaven zullen worden terugverdiend in 1 tot 4 jaren⁶.

Conclusie

Uit het voorgaande blijkt dat aan zowel de rechtsverhouding-voorwaarde (voorwaarde 1) als de goed koopmansgebruik-voorwaarde (voorwaarde 3) niet is voldaan. Er kan derhalve geen fiscale voorziening worden gevormd. Deze constatering is overigens ook terug te vinden in de literatuur die over dit onderwerp is verschenen⁷.

⁴ De Hoge Raad overwoog: «Het Hof heeft geoordeeld dat het aan de – in cassatie niet bestreden – vaststelling dat belanghebbende de uitgaven voor milieulasten, waarvoor de voorziening is gevormd, niet zou behoeven te doen, indien zij de productie van compost zou staken, mede gelet op de omstandigheid dat de milieuhinder voor wat het verleden betreft, niet kan worden weggenomen, het vermoeden ontleent dat die uitgaven niet worden opgeroepen door de bedrijfsuitoefening in het onderhavige boekjaar of de hieraan voorafgaande periode, maar door belanghebbendes beslissing om na het onderhavige boekjaar de productie van compost voort te zetten en daarbij een andere productiemethode toe te passen. Dit oordeel kan als van feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst. Uitgaande van dit oordeel heeft het Hof met juistheid beslist dat goed koopmansgebruik niet toelaat de contante waarde van de uitgaven ten laste van het onderhavige boekjaar te brengen».

⁵ De Hoge Raad overwoog: «De kosten, voortvloeiende uit de voortbrenging en het bezit van de onderhavige installaties, de kosten van de ontmanteling daaronder begrepen, worden gemaakt ter wille van de aanwending van die bedrijfsmiddelen gedurende het – een aantal jaren omvattende

– tijdvak waarin zij worden gebezigd ten behoeve van de productie waarvoor zij zijn bestemd. Goed koopmansgebruik laat niet toe dat zodanige kosten in het jaar waarin de installaties worden voortgebracht, in eenmaal ten laste van de winst worden gebracht, doch brengt mee dat zij – voorzover zij, wat de ontmantelingskosten betreft, niet ten laste worden gebracht van het jaar waarin zij worden uitgegeven – dienen te worden toegerekend aan de jaren waarin de installaties voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt.»

⁶ EMU & EURO nieuwsbrief, november 1997, nr. 9, pagina 1, artikel «Kosten invoering euro snel terugverdiend».

⁷ – Mr drs S. A. W. J. Strik, in Belastingmagazine van april 1997, pagina 8;
– Prof. Dr. L. G. M. Stevens, in Pensioenmagazine van mei 1997, pagina 15;
– Dr. G. T. K. Meussen, in Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie van december 1997, pagina 573;

– Mr. A. F. Verdam in TVVS 1997 nr. 97/10, pagina 304 (het artikel betreft enige opmerkingen naar aanleiding van het congres aan de Vrije Universiteit van Amsterdam onder de titel «De juridische aspecten van de euro»; Verdam geeft de mening van de heer De Brock weer).

– Mr. P. J. te Boekhorst en drs. P. L. de Brock in de eerste aflevering van het blad Euro-bulletin (1997). Uitgangspunt van de auteurs is dat niet zonder meer is voldaan aan alle eisen voor de vorming van een voorziening. Echter, in afwijking van de hiervoor genoemde literatuur vermelden zij wel dat in bepaalde gevallen, bijvoorbeeld indien gedurende het jaar verplichtingen zijn aangegaan welke een langlopend karakter hebben, gesteld zou kunnen worden dat de toekomstige eurokosten (gedeeltelijk) wel zijn opgeroepen door de bedrijfsactiviteiten van het desbetreffende jaar omdat zij verband houden met de afwikkeling van die toekomstige verplichtingen in euro's.

Kostenegalisatiereserve

Algemeen

Voor het vormen van een zogenoemde egalisatiereserve ex artikel 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geldt evenals voor de fiscale voorziening dat de toekomstige kosten dienen te worden opgeroepen door de bedrijfsuitoefening van het desbetreffende jaar (de goed koopmansgebruik voorwaarde). Ik verwijs in dit verband naar het jubileumkosten-arrest (Hoge Raad 28 maart 1956, nr. 12 688, BNB 1956/146)⁸) en het verplaatsingskosten-arrest (Hoge Raad 19 april 1961, nr. 14 519, BNB 1961/162)⁹). In het zogenoemde «Tweede asbest-arrest» van 28 augustus 1997, nr. 32 180, VN 1997, blz. 3562, punt 22, heeft de Hoge Raad gesteld dat een kostenegalisatiereserve kan worden gevormd indien (a) de werkzaamheden aanzienlijke kosten met zich brengen en leiden tot een piek in de uitgaven en (b) er een redelijke mate van zekerheid is dat de uitgaven zich zullen voordoen. De vraag zou kunnen zijn of nog een verband wordt geëist tussen de toekomstige uitgaven en de bedrijfsuitoefening van het desbetreffende jaar. Naar mijn mening is dit nog zonder meer nodig. De Hoge Raad heeft deze algemene eis niet specifiek genoemd bij de eisen van de kostenegalisatiereserve, omdat deze eis rechtstreeks voort vloeit uit het goed koopmansgebruik en geen specifieke eis is voor de kostenegalisatiereserve. Aangezien de jaarwinst van een ondernemer wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik en de vorming van een kostenegalisatiereserve onderdeel uitmaakt van de winst, dient ook de vorming van een kostenegalisatiereserve te worden bepaald volgens goed koopmansgebruik. Het verband tussen de toekomstige uitgaven en de bedrijfsuitoefening van het desbetreffende jaar is derhalve ook voor de kostenegalisatiereserve vereist.

In de vorige paragraaf heb ik reeds aangegeven dat niet is voldaan aan de goed koopmansgebruik voorwaarde. Er kan derhalve geen kosten-egaliseringsreserve worden gevormd. Ook dit standpunt wordt in de literatuur onderschreven¹⁰.

Conclusie

Uit het voorgaande blijkt dat niet voldaan is aan de goed koopmansgebruik voorwaarde. Op basis van de door de Hoge Raad gestelde voorwaarde kan derhalve geen kostenegalisatiereserve worden gevormd voor de toekomstige uitgaven in verband met de invoering van de euro.

4.8. Vermelding van omzetbelasting op een eurofactuur

Op grond van artikel 35, eerste lid, onderdelen i en j, van de Wet op de omzetbelasting 1968, moeten op een factuur zowel de vergoeding als het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting worden vermeld.

Uitgangspunt is dat deze gegevens zijn uitgedrukt in guldens. Voor zover de basisgegevens voor het bepalen van de vergoeding of verschuldigde omzetbelasting in een andere valuta zijn uitgedrukt schrijft artikel 8, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, voor hoe omrekening naar de nationale munteenheid moet plaatsvinden. Op deze wijze wordt voorkomen dat verschil ontstaat tussen de verschuldigde belasting en de in aftrek te brengen voorbelasting.

Vanaf 1 januari 1999 zal, indien Nederland toetreedt tot de Economische en Monetaire Unie, er een vaste wisselkoersverhouding tussen de Nederlandse gulden en de euro zijn. Vanaf die datum kan bij het opmaken van een factuur worden gekozen tussen guldens of euro's, met dien verstande dat op één factuur het door elkaar gebruiken van guldens of euro's niet is toegestaan.

⁸ De Hoge Raad overwoog dat de viering van een (100 jarig) jubileum en de grootte van de daaraan te besteden kosten niet afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening gedurende de voorafgegane jaren, maar van de omstandigheden, waarin ten tijde van het jubileum het bedrijf verkeert, alsmede van de verwachtingen die men omtrent den invloed van de viering op de resultaten van de bedrijfsuitoefening in de komen de jaren heeft.

⁹ De Hoge Raad overwoog dat de toekomstige verplaatsingskosten met de bedrijfsuitoefening van genoemd boekjaar en de daaraan voorafgaande periode geen rechtstreeks verband houden.

¹⁰ Zie noot 7.