

# Belastingharmonisatie in de Europese Gemeenschap

**In de Nederlandse politiek en de fiscale literatuur wordt vaak voetstoots aangenomen dat belastingharmonisatie noodzakelijk of gewenst is. Dit artikel betoogt het tegendeel. Fiscale diversiteit strookt beter met de fundamentele grondslagen van de Europese Gemeenschap. Ook blijkt een grote mate van fiscale verscheidenheid zeer wel verenigbaar met een hoge graad van economische integratie. Diversiteit vereist echter coördinatie, met name op het gebied van de accijnzen, de milieuheffingen en misschien de vennootschapsbelasting.**

**PROF. DR. S. CNOSSEN\***

## Achtergrond en ontwikkelingen

Het Verdrag van Rome ter oprichting van de Europese Economische Gemeenschap met ingang van 1958 heeft ten doel de instelling van een gemeenschappelijke markt waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd en waarin vrije mededinging het mechanisme is voor de allocatie van de produktiemiddelen. De in 1986 getekende Europese Akte vult het Verdrag aan door te bepalen dat de Gemeenschap maatregelen zal nemen ter voltooiing van een interne markt zonder binnengrenzen aan het eind van 1992. De akte kwam tot stand nadat de Europese Raad had opgeroepen tot het scheppen van een gunstiger klimaat ter bevordering van de bedrijvigheid, de mededinging en de handel.

De oprichters van de Gemeenschap waren zich er van bewust dat de mededinging onder meer kan worden verstoord door discriminatoire stelsels van belastingheffing (en overheidsuitgaven). Daarom werden de interne douanerechten in 1968 afgeschaft en werd een gemeenschappelijk tarief ingesteld voor derde landen. Omdat omzetbelastingen, accijnzen en andere indirecte belastingen ook als handelsbarrières kunnen worden gebruikt, schreef het Verdrag voor dat zij dienden te worden geharmoniseerd. Te dien einde werd gemeenschappelijk een belasting naar de toegevoegde waarde (btw) overeengekomen met een grotendeels uniforme maatstaf van heffing, zoals neergelegd in de Zesde Richtlijn van 1977.

In tegenstelling tot de cumulatieve omzetbelasting die eertijds in 5 van de 6 oorspronkelijke lidstaten werd geheven, is het onder de btw mogelijk grenscorrecties onduidelijk op basis van het bestemmingsbeginsel te verrichten: bij uitvoer kan de te restitueren voordruk nauwkeurig worden berekend en bij invoer draagt het mechanisme van de belasting er voor zorg dat de compenserende belasting altijd gelijk is aan de binnenlandse heffing. Zodoende worden de relatieve prijzen van binnenlandse en buitenlandse goederen en, in het verlengde daarvan, beslissingen omtrent de vestigingsplaats van ondernemingen, niet beïnvloed. In tegenstelling tot de btw is er weinig vooruitgang

geboekt met de harmonisatie van de accijnzen, hoewel het Europese Hof van Justitie de ergste vormen van accijnsdiscriminatie heeft verboden.

Het Verdrag is minder ambitieus voor de naar inkomen en winst geheven belastingen. Het bepaalt dat de lidstaten, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling treden ter verzekering van de afschaffing van dubbele belasting in de Gemeenschap. Meer in het algemeen dienen directe belastingen, evenals andere wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen, nader tot elkaar te worden gebracht zo zij rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt. Sedert 1958 zijn drie, niet erg belangrijke, richtlijnen aanvaard inzake belastingen op het rechtsverkeer van vennootschappen. Verder nam de Raad van Ministers in 1975 een ontwerprichtlijn aan waarin werd voorgesteld de heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting over de interne grenzen heen te integreren. Deze richtlijn strandde echter in het Europese Parlement dat van oordeel was dat het weinig zin had het type vennootschapsbelasting te harmoniseren zolang er nog, mogelijkterwijls grote, verschillen bestonden in de bepaling van de belastbare winst.

Het enthousiasme van de beginjaren van de Gemeenschap leidde tot vergaande suggesties tot het onder één noemer brengen van de verschillende belastingen. Meer recente voorstellen van de Commissie hebben echter een beperktere draagwijdte. In haar in 1985 uitgebrachte Witboek inzake de *Voltooiing van de interne markt* richtten de fiscale voorstellen van de Commissie zich nagenoeg uitsluitend op het verwijderen van de grenscontroles. Als onderdeel daarvan is het de bedoeling dat de grenscorrecties voor de btw naar de boekhouding van belastingplichtigen worden verlegd, waarbij de lidstaat van invoer de door buitenlandse ondernemers in rekening gebrachte btw als

\* De auteur is hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Voor een gedetailleerder beschrijving van de belastingstelsels in de Europese Gemeenschap en de ontwikkelingen op het gebied van de belastingharmonisatie, zie S. Cnossen, *Tax structure developments*, in: S. Cnossen (red.), *Tax coordination in the European Community*, Kluwer, Deventer, 1987.

voorbetaling erkent. Deze btw zou dan moeten worden verrekend met de lidstaat van uitvoer via een gemeenschappelijk clearingsinstituut<sup>1</sup>. Toenadering van de verschillende btw's dient, zo meent de Commissie, te worden nagestreefd door de aanvaarding van een tweeledige tariefstructuur. Ook worden maatregelen voorgesteld om de grenscontroles met betrekking tot de accijnzen op te kunnen heffen.

De centrale vraag die het belastingdebat in de Gemeenschap op weg naar 1992 steeds meer gaat beheersen is in hoeverre harmonisatie noodzakelijk of gewenst is. De Commissie heeft de bepalingen voor de belastingen in het Verdrag doorgaans geïnterpreteerd als een mandaat om te streven naar min of meer volledige gelijkmaking van de belastingen in de verschillende lidstaten<sup>2</sup>. Anderen, zoals de eerste minister van het Verenigd Koninkrijk, betogen dat de vereiste convergentie kan worden bereikt door de markt vrij spel te laten. Zij veronderstellen dat fiscale rivaliteit de vereiste gelijkvormigheid zal bewerkstelligen. In tegenstelling tot deze twee standpunten hebben weer anderen, waartoe ik mezelf reken, een tussenpositie ingenomen door te pleiten voor fiscale verscheidenheid als afspiegeling van verschillen in maatschappelijke voorkeuren. Belastingcoördinatie zou daarvoor het geëigende instrument zijn. Deze benadering zou lidstaten een zo groot mogelijke flexibiliteit laten bij de inrichting van hun belastingstelsel. Het vervolg van dit artikel somt de argumenten op die hiervoor pleiten. Ook wordt een indruk gegeven van de prijs die voor de gewenste verscheidenheid moet worden betaald. Ten slotte worden enkele contouren van het verdere beleid geschetst.

## Argumenten voor fiscale diversiteit

Een fundamentele premisse die, zo mag worden verondersteld, aan de vorming van de Europese Gemeenschap ten grondslag ligt, is dat door het geheel te versterken betere waarborgen kunnen worden geschapen om de integriteit van de samenstellende delen te handhaven. In dat licht bezien is de cruciale vraag voor de fiscaliteit niet, zo komt het me voor, hoe de verschillende belastingen zo spoedig mogelijk gelijk gemaakt kunnen worden, maar, integendeel, hoeveel diversiteit kan worden toegestaan zonder dat dit de totstandkoming van een interne markt, en in een verder verschiet een monetaire unie, belemmert. In tegenstelling tot belastingharmonisatie (en fiscale rivaliteit) houdt fiscale diversiteit rekening met verschillen in voorkeuren voor de ene belasting boven de andere in de verschillende lidstaten, voorkeuren die een afspiegeling vormen van verschillen in economische en sociale structuren, van verschillende opvattingen over de rol van de belastingheffing, van verschillen in de aanvaardbaarheid en de uitvoerbaarheid van diverse belastingen, en van verschillen tussen de lidstaten wat betreft hun percepties omtrent de omvang van de publieke sector.

Om te beginnen, belastingharmonisatie kan op zichzelf natuurlijk niet van zo groot gewicht worden geacht dat er naar gestreefd zou moeten worden dat gemiddelde van de bestaande fiscale stelsels te vinden waarover de lidstaten het eens kunnen worden. In elk geval wordt geen bijdrage aan de welvaart van de Gemeenschap geleverd indien onbillijke en inefficiënte fiscale structuren van sommige lidstaten worden opgelegd aan andere lidstaten. Evenals belastinghervorming dient belastingharmonisatie te stelen op algemene criteria en doeleinden met betrekking tot de drukverdeling, de doelmatigheid, en de administratieve uitvoerbaarheid. Met andere woorden, niet het proces en het feit van belastingharmonisatie zijn van belang, maar het uiteindelijke doel waarvoor de Gemeenschap de verschillende belastingen

onder één noemer brengt. Indien dit doel niet duidelijk onder woorden kan worden gebracht, laat staan kan worden overeengekomen, geldt naar analogie het medische voorschrift 'nihil nocere': doe niet meer kwaad dan goed.

Ten tweede kunnen belastingen die op papier identiek lijken te zijn in de praktijk aanzienlijk verschillen. De Deense btw bij voorbeeld, die scrupuleus wordt uitgevoerd, verschilt hemelsbreed van de Italiaanse btw die, zo wordt gerapporteerd, op grote schaal wordt ontduken. Verschillen in de effectieve afdwingbaarheid van in wettelijk opzicht dezelfde belastingen zullen het ondernemersgedrag en de preferenties van consumenten natuurlijk beïnvloeden. Ook al is de maatstaf van heffing derhalve hetzelfde (in casu zoals neergelegd in de Zesde Richtlijn) en ook al zouden de tarieven worden gelijkgetrokken, dan nog zullen er grote verschillen kunnen zijn in economische werking. Soortgelijke voorbeelden kunnen worden gegeven van andere belastingen.

Ten derde dienen verschillen in het niveau en de samenstelling van de overheidsuitgaven in de beschouwing te worden betrokken om een oordeel te kunnen geven over de mate waarin de verschillende lidstaten het functioneren van de gemeenschappelijke markt verstoren. Verschillen door de belastingheffing geïnduceerde prikkels en remmingen kunnen worden gecompenseerd of geaccentueerd door niet-neutrale invloeden die van de uitgavenszijde van de budgetten van de lidstaten emaneren. Om een voor de hand liggend voorbeeld te geven, protectionisme kan in de vorm van gratis voorzieningen of subsidies aan de industrie worden verleend in plaats van belastingen die aan de grens worden geheven. Meer algemeen: subsidies, aankoopbeleid en regelgeving oefenen een dominante invloed uit op het gedrag van de marktpartijen in elke lidstaat. Het punt is dat het uiteindelijk de nettolasten en -voordelen zijn waar het om gaat bij een beoordeling van de verstorende effecten van overheidsinterventies. A priori is er geen reden om aan te nemen dat belastingharmonisatie op zichzelf de doelmatigheid van de middelenverdeling of, beperkter geformuleerd, de mededingingsvoorwaarden, zal verbeteren.

Ten vierde zullen de lidstaten, indien de gemeenschappelijke markt zich ontwikkelt tot een monetaire unie, hun bevoegdheden inzake het monetaire en wisselkoersbeleid moeten overdragen, evenals zij dat reeds eerder hebben gedaan met de in- en uitvoerrechten en het handelsbeleid. Om nog zoveel mogelijk ruimte te laten voor onafhankelijk sociaal-economisch beleid in de afzonderlijke lidstaten zal alsdan het gewicht op het belasting- en uitgaveninstrumentarium ten behoeve van korte-termijnconjunctuurpolitiek en lange-termijn structurele aanpassingen, toenemen. In dat kader passen geen onnodige beperkingen van het belastingstelsel van de lidstaten en, in het verlengde daarvan, het uitgavenbudget. Het zou wel eens kunnen zijn dat een inventieve en constructieve visie op het autonoom gebruik van deze instrumenten de totstandkoming van een monetaire unie zal bevorderen.

1. In plaats daarvan wordt thans opnieuw de mogelijkheid onderzocht van een z.g. verleggingsregeling, zoals die thans in Nederland vigeert, waaronder de compenserende belasting bij invoer wordt verlegd naar de eerste binnenlands belastingplichtige ondernemer. In tegenstelling tot de clearingsregeling blijven uitgevoerde produkten dan naar het nultarief belast. Het zal duidelijk zijn dat de prikkel tot fraude aanzienlijk groter is onder de verleggingsregeling.

2. Zie bij voorbeeld Commission of the European Communities, Report on the scope for convergence of tax systems in the Community, *Bulletin of the European Communities*, Supplement 1/80, blz. 8: "The level of taxes influences a wide range of factors, including the structure of consumption and hence of production, company profitability, the location of investment projects and, generally speaking, the conditions of competition. With the prospect before us of a thrust of economic integration, these various factors must not be artificially influenced by differences in tax burdens. Eventually, therefore, closer alignment of these burdens will be necessary".

Ten slotte toont de feitelijke fiscale praktijk in federale landen, zoals de Verenigde Staten, Canada en Zwitserland, aan dat er grote verschillen kunnen bestaan tussen de belastingstelsels van lagere overheden (staten, districten, provincies, cantons) zonder dat zulks onverenigbaar blijkt te zijn met het functioneren van de binnenlandse markt. In de Verenigde Staten bij voorbeeld, hebben 43 van de 50 staten hun eigen inkomstenbelasting, 45 staten hebben een eigen vennootschapsbelasting, en 45 staten plus het federale district, Washington, een eigen omzetbelasting. Al deze belastingen naar inkomen, winst, en omzet worden geheven op basis van onderling zeer verschillende maatstaven van heffing en tarieven. Soortgelijke fiscale verschillen zijn te vinden in Canada en Zwitserland. Een grote mate van fiscale diversiteit blijkt derhalve zeer wel verenigbaar met een hoge graad van economische integratie.

## De prijs van fiscale diversiteit

Fiscale diversiteit heeft voordelen, maar er hangt ook een prijskaartje aan. Belastingen die geen tegenprestatie vormen voor kostprijsverlagende overheidsdiensten zullen grensoverschrijdende effecten sorteren. Deze effecten zullen des te gereeder optreden naar gelang de integratie van de markten voor producten en productiefactoren verder voortschrijdt. Hierna worden enkele grensoverschrijdende effecten besproken, beginnend met belastingen op goederen en diensten en besluitend met belastingen op winsten en vermogensinkomsten.

Welke grensoverschrijdende effecten zullen zich voordoen bij verschillen in btw-tarieven als het clearingsstelsel wordt ingevoerd en de grenscontroles worden afgeschaft? Voor alle zekerheid, er verandert niets bij geïmporteerde goederen die via belastingplichtige ondernemers worden verhandeld. Immers het mechanisme van aftrek-van-voor-belasting zal er voor zorg dragen dat elk produkt in elke lidstaat uiteindelijk altijd wordt belast naar het tarief dat in de kleinhandelsfase wordt geheven, ongeacht het btw-tarief van de lidstaat van uitvoer. Zonder grenscontroles zullen consumenten in de grensstreken van staten met hoge btw er echter voordeel bij kunnen hebben in staten met lage btw te gaan winkelen. Dientengevolge zal de keuze van de vestigingsplaats van ondernemingen worden beïnvloed ten gunste van de staat met lage btw. Bovendien zullen de kleinhandelaren in de grensstreken van de hoge-btw-staten met een deel van de differentiële btw-druk worden opgezadeld. Dit staat haaks op het kostprijsverhogende karakter van de belasting. Verder zullen staten met hoge btw een deel van hun belastinggrondslag moeten afstaan aan staten met lage btw.

De derving van btw-inkomsten zal relatief het grootst zijn voor kleine lidstaten. Grote lidstaten kunnen hun btw-tarief grotendeels onafhankelijk van dat van andere lidstaten vaststellen, omdat hun geografische grootte het verlies aan belastinginkomsten ten gevolge van het over-de-grens winkelen beperkt. Kleine lidstaten daarentegen zijn tariefnemers; in de regel zullen zij geen hogere tarieven kunnen heffen dan naburige grote staten. Zo heeft Ierland (normaal tarief: 25%) geklaagd over de verlegging van zijn kleinhandel naar het Verenigd Koninkrijk (normaal tarief: 15%). Ook kunnen kleine lidstaten van de nood een deugd maken door een laag-tarief/hoge-omzet strategie te volgen. Door hun tarieven laag te houden zullen zij hun btw-opbrengst kunnen maximaleren, omdat zodoende een deel van de belastinggrondslag van hun buurlanden wordt aangetrokken. Luxemburg, waar het normale tarief 12% is, 'kaapt' waarschijnlijk een deel van de btw-grondslagen van België (19%), Frankrijk (18,6%) en de Bondsrepubliek (14%).

Een lidstaat kan ook zijn ruilvoet manipuleren ten koste van andere lidstaten door hoge accijnzen (of luxe btw-ta-

rieven) te heffen op goederen die uitsluitend of hoofdzakelijk in het buitenland worden gemaakt. Tot het einde van de jaren zeventig hieven Frankrijk en Italië, bij voorbeeld, aanzienlijk hogere accijnzen op gedistilleerd gemaakt van granen (gin, whisky, wodka) dan op gedistilleerd van wijnen (cognac, armagnac, calvados). Omdat de graandistillaten nagenoeg uitsluitend werden geïmporteerd, begunstigde de accijnstructuur de binnenlandse fabrikanten, hoewel niet gesproken kon worden van open discriminatie naar oorsprong. Naar aanleiding van door de Europese Commissie geïnitieerde gedingen sprak het Hof van Justitie als zijn mening uit dat de verschillende distillaten concurrerende producten waren en dat de accijnzen op geïmporteerde distillaten daarom niet hoger konden zijn dan de accijnzen op vergelijkbare binnenlandse dranken. In soortgelijke gevallen werden Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk tot de orde geroepen.

Omdat het Verdrag van Rome kennelijk minder belang hecht aan interstatelijke verstoringen van de mededinging ten gevolge van de differentiële belasting van winsten en inkomsten uit vermogen, hebben de vraagstukken op dit terrein tot nu toe minder aandacht gekregen dan de problemen op het gebied van de belasting van goederen en diensten. De groeiende verstrengeling en openheid van de financiële markten hebben de beleidsmakers er echter van doordrongen dat de grensoverschrijdende effecten hier even belangrijk kunnen zijn. Deze zorg is toegenomen nu besloten is de nog bestaande controles op kapitaalbewegingen in de Gemeenschap in 1990 volledig af te schaffen.

Emigratie daargelaten, zullen verschillen in belastingen op vermogensinkomsten in beginsel weinig effect hebben op kapitaalstromen die verband houden met beleggingen. Inkomsten uit beleggingen (dividend, rente) worden in het algemeen belast in het land waar de ontvanger van die inkomsten woont, dat wil zeggen in de domiciliestaat. Kapitaaluitvoerneutraliteit wordt dan gewaarborgd indien de domiciliestaat een tax credit verstrekt voor een soortgelijke belasting in de bronstaat, dat wil zeggen de staat waarin de vermogensinkomsten worden gegenereerd<sup>3</sup>. In de praktijk echter zal het vrije kapitaalverkeer belastingontwijking en -ontduiking gemakkelijker maken. Ook zouden staten met lage belasting de inwoners van staten met hoge belasting kunnen aanmoedigen hun besparingen naar de bronstaat over te maken. Dientengevolge zullen de doeleinden van de domiciliestaat voor de beoogde opbrengst en een billijke verdeling van de belastingdruk worden gefrustreerd. Maatschappelijk verkwistende vormen van fiscale arbitrage en financiële bemiddeling zullen ook toeneemen.

De grensoverschrijdende effecten met betrekking tot de vennootschapsbelasting zullen waarschijnlijk ernstiger zijn, omdat directe investeringen worden blootgesteld aan de verstoringen van verschillen in effectieve tarieven van wat in beginsel een bronstaatbelasting is. Als de mobiliteit van kapitaal toeneemt, zullen netto-rendementen (na belasting) de neiging hebben te convergeren, maar gegeven de verschillen in belasting, zullen deze rendementen niet overeenkomen met de bruto-rendementen. Dit impliceert een ondoelmatige allocatie van produktiemiddelen die door staten met lage belasting op staten met hoge belasting wordt afgewenteld als een z.g. 'beggary-neighbor'-beleid. Dit proces wordt bevorderd door de groeiende inter-

3. Er dient op te worden gewezen dat ook indien kapitaaluitvoerneutraliteit in acht wordt genomen, verschillen tussen staten in belastingtarieven nog steeds het niveau en de structuur van de verdeling van kapitaal in de Gemeenschap zullen beïnvloeden door hun effect op de prijzen van de onderliggende vermogensbestanddelen. Evenzo geldt dat, zelfs indien voldaan wordt aan het criterium van de vestigingsplaatsneutraliteit, verschillen tussen staten in de belastingen op goederen en diensten de consumentenvoorkeuren in de Gemeenschap zullen verstoren.

statelijke integratie van ondernemingen hetgeen hen in staat stelt hun verrekenprijzen zo te manipuleren dat de winst hoofdzakelijk in staten met lage belasting valt.

## Hoeveel belastingcoördinatie?

Het zal duidelijk zijn dat de handhaving van fiscale diversiteit impliceert dat over belastingcoördinatie moet worden nagedacht. De hamvraag is in welke mate dit moet geschieden. Te weinig coördinatie zou tot een ongebreidelde fiscale rivaliteit kunnen leiden; te veel coördinatie zou een ongerechtvaardigde en ongewenste mate van belastingharmonisatie tot gevolg kunnen hebben. Indien fiscale verscheidenheid de voorkeur verdient, ligt het voor de hand te veronderstellen dat de maatschappelijke voordelen van diversiteit de maatschappelijke kosten van onvoldoende coördinatie overtreffen. Met andere woorden, de behoefte aan belastingcoördinatie zal moeten worden aangetoond.

De beste manier om uit te vinden hoeveel belastingcoördinatie noodzakelijk is, is alle beletselen voor het vrije verkeer van produkten en produktiefactoren weg te nemen, achterover te leunen, en nauwgezet te observeren wat er gebeurt. Coördinatie kan dan vereist zijn indien de fiscale diversiteit zelf in gevaar komt door de krachten van de fiscale rivaliteit of indien sommige lidstaten onevenredig zwaar worden getroffen door het wegvallen van de grenzen. De werkelijkheid laat dit experiment echter niet zonder meer toe; op voorhand moet met onvoorziene omstandigheden rekening worden gehouden. In die situatie kan een pleidooi worden gehouden voor de uitwisseling van fiscale gegevens (om het lidstaten mogelijk te maken de naleving van hun belastingwetten af te dwingen), voor overeenstemming over de beginselen waar de lidstaten zich aan zullen houden in hun fiscale betrekkingen met andere lidstaten (bij voorbeeld het non-discriminatiebeginsel), en wellicht voor gemeenschappelijke definities van sommige maatstaven van heffing (om de transparantie van belastingen te vergroten).

Wat de verschillen in btw-tarieven betreft, zal de afschaffing van grenscontroles minder effect hebben op de opbrengst en de middelenverdeling dan vaak wordt gedacht. Het gemak waarmee de inwoners van de ene lidstaat nu al in een andere lidstaat kunnen gaan winkelen, is een indicatie dat er weinig zal veranderen ten opzichte van de huidige situatie. Om grove vormen van grondslagkaping te voorkomen heeft de Commissie voorgesteld om postorderbedrijven voor te schrijven dat zij de belasting van het land van bestemming in rekening moeten brengen, vrijgestelde ondernemingen te verplichten aangifte te doen voor in andere lidstaten gedane aankopen, en de btw-verplichting met betrekking tot motorvoertuigen aan de registratieplicht in de domiciliestaat te koppelen. Ook zou een minimum normaal tarief kunnen worden overeengekomen, waardoor de belastingzucht van kleine lidstaten met lage tarieven voor de btw-grondslag van staten met hoge tarieven, misschien ten onrechte, wordt beteugeld. Een aanzienlijke mate van coördinatie is echter vereist voor die accijnzen die een hoge druk paren aan een klein volume. De Commissie heeft daarom voorgesteld overeenstemming te bereiken over het minimumniveau van de accijnzen op tabaksfabrikaten en alcoholische dranken. De accijnzen op minerale oliën zouden echter volledig moeten worden geharmoniseerd.

Vergaande toenadering is zeker noodzakelijk voor de milieueffingen inzake grensoverschrijdende vervuiling. Zoals bekend, worden milieueffingen aan producenten in rekening gebracht voor de schade die hun produkten of produktieprocessen teweegbrengen. Daarom dienen deze heffingen in de prijs te worden verdisconteerd, ongeacht waar het eindverbruik van de belaste goederen plaatsheeft. Met andere woorden, milieueffingen dienen op basis van het

oorsprongbeginsel te worden geheven: bij uitvoer mag geen teruggaaf plaatshebben. Het gemak waarmee milieuschade de grenzen overschrijdt benadrukt het belang van een centrale instantie om die schade te beperken.

De belastingheffing van mobiele grondslagen vereist meer coördinatie dan de belastingheffing van immobiele grondslagen. Kapitaal is waarschijnlijk mobieler dan welke andere grondslag ook. Indien het daarom op grond van de draagkrachtgedachte of voor de inkomenshervdeling wenselijk wordt geacht inkomsten uit vermogen of winst uit onderneming zo volledig mogelijk te belasten, zal een geliberaliseerde kapitaalmarkt of een vergaande uitwisseling van fiscale gegevens vereisen of een veel nauwere aansluiting van de daarop betrekking hebbende belastingen bij het bronbeginsel. Administratief is het laatste alternatief gemakkelijker te effectueren dan de eerste benadering. Uit doelmatigheidsoverwegingen, maar niet op economische gronden, is er dan ook veel voor te zeggen gemeenschappelijke bronheffingen op dividend, interest en royalties in te voeren.

De situatie van de vennootschapsbelasting vereist bijzondere aandacht. Als handel en nijverheid verder geïntegreerd raken, zal het steeds moeilijker en waarschijnlijk grotendeels onmogelijk worden de belastbare winst afzonderlijk voor elke onderneming in elke lidstaat vast te stellen op basis van 'separate accounting'. Het zou dan wenselijk kunnen zijn vennootschappelijke winsten over de gehele Gemeenschap te bepalen op basis van overeengekomen eensluidende regels. De gemeenschappelijke grondslag zou dan over de afzonderlijke lidstaten kunnen worden verdeeld op basis van een sleutel waarin bij voorbeeld de omzet, de loonsom en de waarde van de bezittingen van de onderneming per lidstaat zouden zijn geïncorporeerd. De lidstaten zouden dan hun eigen tarief op de hen toegevoegde grondslag kunnen toepassen. Deze vorm van 'unitary taxation' wordt met succes in de Verenigde Staten gevolgd. Winstverschuiving wordt zodoende bemoeilijkt. De gewenste mate van integratie met de persoonlijke inkomstenbelasting is dan een zaak die aan de afzonderlijke lidstaten zou kunnen worden overgelaten.

Er moet derhalve nog veel worden gedaan om fiscale diversiteit veilig te stellen. Deze bijdrage heeft enige hoofdtaken over het voetlicht proberen te brengen. Na jarenlang op het aambeeld van volledige gelijkmaking te hebben gehamerd lijkt het dat de Commissie nu meer oog heeft voor fiscale verscheidenheid. De boodschap van deze bijdrage is dat diversiteit economische en administratieve kosten kan meebrengen, maar dat deze aanvaardbaar moeten worden geacht, met name indien de lidstaat wier belang daarmee wordt gediend er ook de prijs voor betaalt, hetzij in de vorm van over-de-grens winkelen, kapitaalvlucht, emigratie of minder werkgelegenheid<sup>4</sup>. Excessen dienen te worden voorkomen, maar het vertrek van mensen en vermogens kan moeilijk worden belemmerd in een Gemeenschap die juist de bedoeling heeft de mobiliteit van produktiefactoren te bevorderen.

Tot slot kan wellicht een vergelijking worden gemaakt met de prijzenswaardige grondgedachte van de Commissie over de afschaffing van de verschillende technische barrières in de Gemeenschap: wettige fabricage van een produkt in één der lidstaten veronderstelt wettige fabricage in alle andere lidstaten. Deze verschuiving in beleid van gelijkvormigheid naar wederzijdse erkenning en gelijkwaardigheid zou ook de richting van het belastingcoördinatieproces in de Gemeenschap moeten bepalen.

**S. Cnossen**

4. Bedacht dient te worden dat zwakke ruilvoeten door hoge belastingen (en lonen) niet meer op het buitenland kunnen worden afgewenteld door middel van een koersdepreciatie van de munt-eenheid.