

# Harmonisatie van indirecte belastingen in de EG (I)

PROF. DR. S. CNOSSEN

*„The mere psychological gain from complete absence of border control within a common market can scarcely be overrated; it creates a spirit of unity, an expansiveness of outlook, that is a good, if not close, substitute for political unity.”* (C.S. Shoup, Public Finance, blz. 641).

25 maart 1982 was het 25 jaar geleden dat het Verdrag van Rome werd getekend en de Economische Gemeenschap (EG) tot stand kwam. Het Verdrag beoogt een gemeenschappelijke markt tussen de deelnemende lidstaten te creëren, waarin onder meer het vrije verkeer van goederen en diensten is gewaarborgd en verstoringen van concurrentieverhoudingen worden voorkomen. De ondertekenaars van het verdrag waren zich er terdege van bewust dat de afschaffing van de intracommunautaire invoerrechten, welke op 1 januari 1968 werd voltooid, niet voldoende zou zijn om dit doel te bereiken, indien de verschillende omzetbelastingen, accijnzen en andere indirecte belastingen die in de lidstaten werden geheven, als handelsbelemmeringen zouden blijven of gaan fungeren. De bij het verdrag ingestelde Europese Commissie werd daarom opgedragen de harmonisatie van deze belastingen in het belang van de gemeenschappelijke markt te bevorderen. Wat betreft de omzetbelastingen geeft dit artikel een verslag van de stand van zaken. Het wijst wegen aan waarlangs de opheffing van de douanecontrole aan de intracommunautaire grenzen zich zou kunnen voltrekken. In een tweede bijdrage zullen de accijnzen aan de orde komen 1).

## Bestemmingsland- en oorsprongbeginsel

Een algemeen, ook door de EG-lidstaten, aanvaarde regel, overeengekomen in het General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), is dat internationaal verhandelde goederen dienen te worden belast daar waar zij worden verbruikt (bestemmingslandbeginsel) en niet waar zij worden voortgebracht (oorsprongbeginsel). Wellicht met uitzondering van belastingen op het wegverkeer, kunnen indirecte belastingen immers niet worden beschouwd als kostprijsneutrale profijtheffingen terzake van de door de overheid ter beschikking gestelde intermediaire goederen. Integendeel, algemeen wordt aangenomen dat indirecte belastingen worden verdisconteerd in goederenprijzen en afgewenteld op verbruikers. In zo'n situatie zullen van land tot land verschillende oorsprongbelastingen, uitgaande van een regime van vaste wisselkoersen, de concurrentiepositie van internationaal verhandelde goederen ernstig kunnen verstoren 2).

Onder het bestemmingslandbeginsel zal dit niet gebeuren, omdat de belasting die in de prijzen van uitgevoerde goederen is be-

1) De artikelen zijn een bewerkte samenvatting van een door de auteur op de jaarlijkse conferentie van het International Seminar on Public Economics, Canberra, Australië, 25-27 augustus, 1982, gepresenteerde paper over *Fiscal federalism: harmonization of indirect taxes in the EEC*. 2) Zoals hierna zal worden uiteengezet, zal dit ook het geval zijn onder een regime van flexibele wisselkoersen omdat het binnenlandse prijsniveau zich in het algemeen alleen in opwaartse richting aanpast.

grepen aan de exporteur wordt teruggegeven en ingevoerde goederen aan een compenserende heffing worden onderworpen die gelijk is aan de binnenlandse belasting. Zodoende worden binnenlands en buitenlandse geproduceerde goederen op gelijke voet behandeld. De keuze van de verbruiker wordt derhalve niet vertroebeld door internationale verschillen in belastingdruk. En wat nog belangrijker is, de omzetbelasting en de accijnzen zijn neutraal met betrekking tot de vestigingsplaatskeuze van de onderneming — een gewichtig efficiency-vereiste dat is gebaseerd op de wet van het comparatieve voordeel. Het afrekeningsmechanisme aan de grens strookt ook met de internationale gedragsregel dat elk land in beginsel zijn eigen belastingen dient te dragen 3).

## Omzetbelasting

Onder de oude ten tijde van de ondertekening van het Verdrag van Rome in 5 van de 6 oorspronkelijke lidstaten vigerende cascadeheffingen kon het bestemmingslandbeginsel niet nauwkeurig worden toegepast. Immers, een belasting die telkens wordt geheven wanneer een goed wordt verkocht (zonder dat rekening wordt gehouden met in voorgaande fasen reeds geheven belasting), wordt cumulatief wat betreft haar effect op goederenprijzen. De effectieve belasting (d.w.z. de in totaal geheven belasting uitgedrukt in een percentage van de kleinhandelsprijs) zal verschillen van de door de wetgever beoogde druk, en ook van goed tot goed afhankelijk van het aantal transacties dat plaatsvindt en de verdeling van de toegevoegde waarde over de bedrijfskolom. Omdat informatie hierover niet beschikbaar is, zal de effectieve druk bovendien slechts bij benadering kunnen worden geschat. Met andere woorden, de belastingadministratie zal niet precies weten hoeveel belasting bij uitvoer dient te worden teruggegeven, noch hoeveel belasting bij invoer dient te worden geheven. Ergo, het afrekeningsmechanisme aan de grens kan worden gebruikt voor handelsbeschermende doeleinden.

Ten einde te voorkomen dat de grenscorrecties van de omzetbelasting en de accijnzen deze richting zouden opgaan, stelde de Europese Commissie een tweetal commissies in om haar te adviseren over de harmonisatie van de verschillende indirecte belastingen. Wat de omzetbelasting betreft, kwamen de Neumark- en de Jansen-Commissie beide tot de conclusie dat de bestaande cascadeheffingen dienden te worden vervangen door een belasting over de toegevoegde waarde (BTW) welke reeds in Frankrijk ingang had gevonden en waarvan de invoering in de Bondsrepubliek werd overwogen 4).

Onder een BTW die de gehele bedrijfskolom omvat, maar waarvan de maatstaf van heffing beperkt is tot de waarde die in elke schakel wordt toegevoegd, doet het er niet toe hoeveel malen een goed wordt verhandeld, noch hoe groot de toegevoegde waarde in elke schakel is. Het effectieve tarief zal steeds gelijk zijn aan het wettelijke tarief 5). Omdat bovendien de netto belas-

tingschuld wordt berekend door de belasting terzake van de omzet te verminderen met de op facturen vermelde belasting over de inkopen (aftrek van voorbelasting), zal bij uitvoer ondubbelzinnig bekend zijn hoeveel belasting dient te worden teruggegeven. En zo wordt ook bereikt dat de compenserende heffing bij invoer volledig met de binnenlandse belasting is geïntegreerd. Met andere woorden, de relatieve kostprijzen van binnenlands en buitenlands geproduceerde goederen worden niet beïnvloed.

Nadat verdere pogingen om een gemeenschappelijke methode te vinden voor de berekening van gemiddelde grenscorrecties onder de cascadeheffingen waren mislukt, vaardigde de Raad van Ministers van de EG op 11 april 1967 een richtlijn uit waarbij de lidstaten werden verplicht deze heffingen door een BTW te vervangen. Een terzelfder tijd uitgevaardigde tweede richtlijn verschafte nadere details over de juridische structuur van de nieuwe belasting. Nadat alle lidstaten met inbegrip van de nieuwkomers Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk, de BTW hadden ingevoerd, volgde in 1977 een zesde richtlijn welke de maatstaf van heffing en de vrijstellingen in verregaande mate harmoniseerde 6).

Wat de BTW betreft, is de heffingsgrondslag, enkele nuanceringen daargelaten, thans praktisch geheel geünificeerd. De tarieven verschillen echter nog aanzienlijk. Zo bedraagt het normale tarief in Luxemburg 10%, maar 25% in Ierland. Bovendien heffen alle lidstaten, met uitzondering van Denemarken, verschillende verlaagde tarieven op noodzakelijk geachte goederen en diensten en hebben drie landen verhoogde tarieven voor z.g. weelde-artikelen. De verschillen in tarieven houden in dat grenscorrecties noodzakelijk blijven om de concurrentieverhoudingen niet te verstoren. Maar de instandhouding van de intracommunautaire douanegrenzen die dit impliceert, is natuurlijk in strijd met de geest van een gemeenschappelijke markt. Ten einde de opheffing van deze grenzen te bereiken, zijn in de fiscale literatuur twee alternatieven ontwikkeld die hierna zullen worden besproken 7).

## Opheffing van fiscale grenzen: een theoretische benadering

Om de intracommunautaire douanegrenzen te slechten hebben economen, in het voetspoor van de Neumark-Commissie 8), gepleit voor de invoering van een beperkt oorsprongbeginsel. Grenscorrecties, zo redeneren zij, zouden niet noodzakelijk zijn indien elke lidstaat de BTW zou beperken tot de waarde die in het eigen heffingsgebied wordt toegevoegd. Bij uitvoer zou geen teruggaaf van belasting moeten plaatsvinden, en bij invoer zou de compenserende heffing achterwege moeten blijven. Het bestemmingslandbeginsel zou echter gehandhaafd moeten blijven met betrekking tot niet-EG-landen, vandaar dat gesproken wordt van een beperkt oorsprongbeginsel 9). Omdat verschillen in tarieven de vestigingsplaatskeuze kunnen verstoren, is in de praktische variant van deze be-

nadering voorgesteld een uniform EG-tarief in te voeren 10). Aan een groter dan gemiddelde voorkeur voor de omzetbelasting als bron van overheidsinkomsten of aan de behoefte de tarieven op eindproducten te differentiëren, zou dan tegemoet kunnen worden gekomen door de invoering van aanvullende kleinhandelsbelastingen waarvoor een afrekeningsmechanisme aan de grens in het algemeen niet vereist is 11).

In nadere bijdragen aan de literatuur over grenscorrecties wordt aangetoond dat uniformiteit van BTW-tarieven niet noodzakelijk is, omdat verschillen in algemene kostprijsverhogende belastingen onder een regime van flexibele wisselkoersen automatisch tot een aanpassing van de waarde van de nationale munt zullen leiden 12). Bij voorbeeld een hoger dan gemiddeld

3) Met uitzondering van belastingen op schaarse en uitputbare natuurlijke hulpbronnen. Voor een algemene verwijzing naar de internationale belastingbeginselen op het stuk van de indirecte belastingen, zie R. A. Musgrave en P. B. Musgrave, *Public finance in theory and practice*, New York, 1980, blz. 776-780; tevens R. A. Musgrave, *Fiscal systems*, New Haven, 1969, hfst. 11.

4) Voor de rapporten van de commissies, zie International Bureau of Fiscal Documentation, *The EEC reports on tax harmonization: the report of the fiscal and financial committee and the reports of the sub-groups A, B and C*, Amsterdam, 1963.

5) Voor de uitzonderingen en een uiteenzetting van de werking van de BTW, zie S. Cnossen, *Fiscaal-economische analyse van de BTW*, *ESB*, nr. 3302, 29 april 1981, blz. 384-392.

6) De derde, vierde en vijfde richtlijn stelden de datum van invoering uit voor België en Italië. Opgemerkt dient te worden dat Denemarken de BTW reeds in 1967 introduceerde, lang voordat het lid van de EG werd. Griekenland heeft zich verplicht de belasting vóór 1984 in te voeren.

7) Voor Nederlandse bijdragen aan de harmonisatieliteratuur, zie J. Reugebrink, *Harmonisatie van de omzetbelasting en accijnzen*, blz. 83-98, in: *Fiscale harmonisatie in de Europese Gemeenschappen*, Europese monografieën, nr. 21, Deventer, 1975; alsook de gedetailleerde verhandeling van B. J. M. Terra, *Omzetbelasting: opheffing van fiscale grenzen*, *Fisikaal*, nr. 9, juni 1982, blz. 183-256.

8) Zie International Bureau of Fiscal Documentation, op. cit., blz. 147-149.

9) De Engelse term „restricted origin principle” is door H. Shibata gesmeed; zie zijn *The theory of economic unions*, in: C. S. Shoup (red.), *Fiscal harmonization in common markets*, New York, 1967, deel 1, blz. 145-264.

10) In: Report on the scope for convergence of tax systems in the Community, *Bulletin of the European Communities*, Supplement 1/80, blz. 54, heeft de Europese Commissie geopperd dat de lidstaten overeenstemming zouden moeten zien te bereiken over de aanvaarding van een tweeledig tarief: een normaal tarief van 15-17% en een verlaagd tarief van 3-5%. Kennelijk zit de Commissie ook op de toer van een zo verregaand mogelijke unificatie.

11) Zie b.v. Musgrave en Musgrave, op. cit., blz. 779. Recent heb ik, ten onrechte zoals hierna zal blijken, dezelfde lijn gevolgd in The Netherlands, in: H. J. Aaron (red.), *The value-added tax: lessons from Europe*, Washington D.C., 1981, blz. 59.

12) Voor een tweetal recente bijdragen verwijs ik naar J. Whalley, *Uniform domestic tax rates, trade distortions and economic integration*, *Journal of Public Economics*, jg. 11, 1979, blz. 213-221; en Eitan Berglas, *Harmonization of commodity taxes: destination, origin and restricted origin principles*, *Journal of Public Economics*, jg. 16, 1981, blz. 377-387.

EG-tarief in enigerlei lidstaat zou de invoer van buitenlandse goederen aantrekkelijker maken. Dit zou echter een wisselkoersdepreciatie tot gevolg hebben welke de oorspronkelijke kostenverhouding weer zou herstellen. In de modellen waarmee deze gang van zaken wordt aangetoond, wordt er van uitgegaan dat het binnenlands prijsmechanisme de aanpassing niet belemmert, dat de handelsbalansen in de uitgangssituatie in evenwicht zijn, en dat de productiefactoren de intracommunautaire grenzen niet zullen overschrijden.

Zacht gezegd getuigt de theoretische oplossing voor de opheffing van de intracommunautaire grenzen niet van werkelijkheidszin. De veronderstelling van flexibele wisselkoersen is in strijd met de doelstelling van het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt. Maar ook al zouden wisselkoersaanpassingen mogelijk zijn, dan hoeft het binnenlandse prijsniveau nog niet in de pas te lopen. Omdat nominale lonen rigide zijn in neerwaartse richting, zal de prijsaanpassing van de BTW slechts in opwaartse richting kunnen plaatsvinden. Met andere woorden, volledige prijsflexibiliteit is niet een realistische veronderstelling en het oorsprongbeginsel is daarbij in het nadeel. Ook de intracommunautaire immobiliteit van de factoren arbeid en kapitaal is onverenigbaar met de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt die de kenmerken behoort te hebben van een binnenlandse markt. Deze veronderstelling wordt wel weggeredeneerd door aan te nemen dat de BTW een betaling vormt voor de levering van intermediaire goederen door de overheid (zij werkt dan niet kostprijsverhogend), maar dit konijn wordt uit de hoed getoverd om een schijn van werkelijkheid aan het resultaat te geven 13). Kort gezegd: de equivalentie tussen bestemmingsland- en oorsprongbeginsel is een prachtig studeerkamerverhaal waar de praktijk niets aan heeft 14).

#### Opheffing van douanegrenzen: een praktische oplossing

Juristen en beoefenaren van de praktijk van de BTW-heffing zijn reeds in een vroeg stadium met een veel betere oplossing gekomen. Zij wijzen er op dat de bestaande grenscorrecties voor de BTW zijn geënt op de fysieke controlemethode waardoor de naleving van de invoerrechten wordt verzekerd. In het binnenland wordt de BTW echter geverifieerd op basis van boekhoudkundige gegevens. Maar deze accountantscontroletechniek zou ook kunnen worden aangewend om de douanegrenzen op te heffen door de fiscale grenzen, d.w.z. de correcties die het bestemmingslandbeginsel meebrengt, van de geografische grenzen naar de boekhouding van belastingplichtigen te verleggen. Deze praktische oplossing kent twee modaliteiten. Onder de eerste benadering wordt de compenserende heffing bij invoer naar de eerst-binnenlands belastingplichtige ondernemer verlegd; onder de tweede vorm vindt de aftrek voor de in uitgevoerde goederen begrepen BTW plaats bij de eerst-buitenlands belastingplichtige ondernemer.

Nederland heeft reeds sedert de invoering van de BTW met de eerste methode gewerkt. Thans is zij ook geïncorporeerd in artikel 23 van de zesde richtlijn en nader uitgewerkt in een ontwerp-program van de Europese Commissie 15). In het kort komt de methode er op neer dat de compenserende heffing niet aan de grens wordt geïnd. Het aftrekmechanisme van de BTW zorgt er echter voor dat de eerste ondernemer die binnenlands belastingplichtig is de compenserende heffing impliciet betaalt, eenvoudig omdat hij terzake van de invoer niets aan belasting kan aftrekken. In Nederland is bijna de gehele compenserende invoerheffing aldus verlegd. Wat uitgevoerde goederen betreft, kan het recht op teruggaaf in het algemeen worden aangetoond op basis van boekhoudkundige gegevens; fysieke uitklaring aan de grens in de vorm van een door de douane afgetekend consent is niet vereist 16).

De tweede benadering houdt in dat bij uitvoer geen teruggaaf van BTW wordt verstrekt. In plaats daarvan wordt de eerst-belastingplichtige ondernemer in het invoerland een volledige aftrek toegekend voor de buitenlandse BTW die hem door zijn leverancier in rekening is gebracht. Hij zal deze BTW en die van andere buitenlandse leveranciers apart op zijn aangifte moeten vermelden. Vervolgens zal de belastingadministratie van het invoerland de verschillende buitenlandse BTW-aftrekken moeten tabuleren en intracommunautair verrekenen met de buitenlandse BTW die door ander lidstaten ter compensatie wordt aangeboden. Enig saldo komt voor rekening van het uitvoerland. Voor deze verrekeningsmethode zou een Europees clearinginstituut in het leven moeten worden geroepen 17).

Onder beide varianten worden de douanegrenzen opgeheven, maar blijven de fiscale grenzen, d.w.z. de correcties die het bestemmingslandbeginsel meebrengt, bestaan. De eerste variant is een nationale aangelegenheid. Betwijfeld moet daarom worden of zij ooit zo volledig in de praktijk zal kunnen worden gebracht als de tweede variant die een Europese aanpak vereist.

Er is op gewezen dat de tweede variant de BTW fraudegevoeliger zou maken. Zo zou de importeur de exporteur er toe kunnen bewegen de in rekening gebrachte BTW kunstmatig te verhogen. Bovendien zou de belastingadministratie van het invoerland geneigd kunnen zijn het recht op aftrek van buitenlandse BTW niet te streng te verifiëren in de wetenschap dat het uitvoerland toch betaalt. Zonder twijfel dient de samenwerking tussen de verschillende BTW-administraties te worden versterkt. Maar er is geen reden om aan te nemen dat dit niet zou kunnen. Op het gebied van de invoerrechten is ook een verregaande integratie van procedures mogelijk gebleken en de Europese Commissie is thans reeds intensief betrokken bij de verificatie van de één-persoonsbijdragen aan het gemeenschappelijke fonds. Bovendien zijn er bilaterale precedents, zoals de verrekening van de aan uitgedeelde winsten toe te rekenen vennootschapsbelasting die tussen Frankrijk, en de Bondsrepubliek plaatsvindt.

Onder beide varianten zal een regeling dienen te worden getroffen voor door particulieren en vrijgestelde ondernemers ingevoerde goederen. De enige oplossing die zich hier aanbiedt, is belastingheffing op basis van het oorsprongbeginsel, d.w.z. de BTW van het uitvoerland wordt betaald zonder enige verrekening ten behoeve van het invoerland 18). In het licht van de bestaande vrijstelling van f. 500 per persoon is dit thans reeds de facto het geval met betrekking tot de meeste consumptiegoederen. En wat duurzame consumptiegoederen, zoals auto's betreft, kan het invoerland op grond van een recente uitspraak van het Europese Hof van Justitie slechts het verschil tussen de eigen hogere BTW en de buitenlandse BTW bijheffen 19). Zelfs dit zou gevoelig achterwege kunnen blijven op grond van de overweging dat verschillen in belastingdruk tussen duurzame consumptiegoederen, die tevens voor andere doeleinden dienen te worden geregistreerd, kunnen worden gecompenseerd door verhoging of verlaging van periodiek te betalen gebruiksbelastingen.

#### Slotopmerkingen

In de economische literatuur over de belastingheffing wordt algemeen aangenomen dat indirecte belastingen op intracommunautair verhandelde goederen op grond van het oorsprongbeginsel zullen moeten worden geheven indien het de bedoeling is de douanegrenzen binnen de EG af te schaffen. In het verlengde daarvan is betoogd dat de verschillende BTW-tarieven dan dienen te worden geünificeerd ten ein-

13) Zie: Berglas, op. cit., blz. 386; en C. A. Longo, Indirect tax harmonization: the case of LAIA?, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, jg. 12, 1981, blz. 540.

14) Er is bovendien op gewezen dat het oorsprongbeginsel onverenigbaar is met de methode van aftrek van voorbelasting welke bij de BTW wordt toegepast; zie C. S. Shoup, *Public finance*, Chicago, 1969, blz. 264; en K. Messere, A defence of present border tax adjustment practices, *National Tax Journal*, jg. 32, 1979, blz. 489.

15) Zie: Programme for the simplification of value added tax procedures and formalities in intra-community trade, gepubliceerd in *Intertax*, nr. 6-7, 1981, blz. 218-230.

16) Onder een variant van deze BTW-verleggingsprocedure is voorgesteld de plaats van levering te verleggen van de plaats van verzending naar de plaats van bestemming. Exporterende ondernemers zouden dan tevens belastingplichtig moeten worden gesteld in andere lidstaten. Zie: C. P. Tuk, Omzetbelasting. Streven naar opheffing van grenscontrole, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5034, 1971, blz. 281-295.

17) Voor een heldere uiteenzetting, zie: A. L. C. Simons, Simplification of VAT-procedures in intra-community trade, *Intertax*, jg. 10, 1981, blz. 375-382.

18) Een uitzondering zou wellicht voor de overheid moeten worden gemaakt, omdat zij omvangrijke aankopen in het buitenland kan verrichten; toepassing van het eigen BTW-percentage is dan wenselijk.

19) Zie: A. L. C. Simons, Een doorbraak in de internationale BTW, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5550, 24 juni 1982, blz. 684-691.

de vestigingsplaatsbeslissingen niet te verstoren. In dit artikel ben ik tot de conclusie gekomen dat deze benadering niet noodzakelijk is, omdat intracommunautaire douanegrenzen volledig kunnen worden opgeheven door de grenscorrecties voor de BTW naar de boekhouding van belastingplichtige ondernemers in andere lidstaten te verleggen. Enige stroomlijning van de tariefstructuren zou dit proces natuurlijk wel vergemakkelijken. Zo zouden de lidstaten kunnen overeenkomen naast een normaal tarief slechts één verlaagd tarief toe te passen op (alle) agrarische producten en levensmiddelen.

Heffing van BTW over door niet-belastingplichtige ondernemers ingevoerde goederen zou echter wel volgens het oorsprongbeginsel moeten plaatsvinden. Het is mogelijk dat dit enige verlegging van de kleinhandel aan de grenzen tot gevolg zal hebben. Ook zullen vestigingsplaatsbeslissingen zodoende worden beïnvloed. Dit effect is echter ook eigen aan de verschillen in de tarieven van de kleinhandelsbelastingen die de staten of provincies van de Verenigde Staten of Canada heffen. Hoewel de tariefverschillen in deze landen aanzienlijk kunnen zijn, wijst empirisch onderzoek niettemin uit dat de verstoringen miniem zijn. Wat hiervan ook zij, dit effect, dat alleen kan optreden met betrekking tot particuliere aankopen, vormt een geringe prijs voor de grote politiek-psychologische maar ook economische voordelen die een opheffing van de intracommunautaire grenzen betekenen 20).

„Last but not least” is de theoretische benadering ook niet wenselijk, omdat zij de nationale soevereiniteit op het stuk van de belastingen aantast. Onder de voorgestelde oplossing daarentegen kan elke lidstaat zijn eigen tarief of tarieven bepalen. Dit is een enorm pluspunt. Immers, nu het nationale monetaire beleid aan EMS-banden is gelegd, neemt het belang toe van fiscale instrumenten om een korte-termijn stabilisatiebeleid te voeren en lange-termijn structurele aanpassingen te bewerkstelligen. Ik ben van oordeel dat het EG-harmonisatiebeleid een zo groot mogelijke vrijheid op deze beleidsterreinen dient te waarborgen. De Europese Commissie zou er daarom beter aan doen wegen te zoeken waarlangs de verschillende belastingstelsels kunnen worden gecoördineerd (zonder dat dit de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt doorkruist) in plaats van te blijven hameren op het aambeeld van de unificatie der belastingen.

**S. Cnossen**

---

20) Op blz. 94 van Harmonisatie van omzetbelasting en accijnzen, op. cit., vermeldt Reugebrink dat de kosten van de voor het internationale handelsverkeer te vervullen administratieve formaliteiten op 7,5% van de waarde van de goederen zijn geschat!