

DE Z.G. INTEGRATIEHEFFING IN DE OMZETBELASTING

door Mr C. P. Tuk

Over de z.g. integratieheffing in de omzetbelasting is bij de behandeling van het ontwerp Wet op de Omzetbelasting 1954 uitvoerig van gedachten gewisseld. In het hiernavolgende wil ik trachten daarvan een samenvatting te geven, waarbij ik de heffing in wat ruimer verband wil bezien en de balans van de huidige situatie wil opmaken.

Het in een zelfde land naast elkaar voorkomen van geïntegreerde en gedifferentieerde ondernemingen ¹⁾ in het bijzonder indien zulks in een zelfde tak van bedrijf plaats vindt, vraagt van de omzetbelastingwetgever, die de prestaties van ondernemers in de heffing betreft, steeds bijzondere aandacht.

De integratie — het binnen de eigen onderneming voor zich zelf verrichten van prestaties, welke de niet-geïntegreerde ondernemer van anderen moet betrekken — doet zich in verschillende vormen voor. Naast de ondernemer, die voor de door hem voortgebrachte eindfabrikaten de halffabrikaten moet kopen, staat de ondernemer, die uit ingekochte grondstoffen zelf de benodigde halffabrikaten vervaardigt, alsmede de ondernemer, die de door hem ingekochte grondstoffen bij anderen tot halffabrikaten laat verwerken (uitbesteden van werk). Naast de ondernemer, die de benodigde bedrijfsmiddelen, hulpstoffen, enz. van anderen moet betrekken, staat de ondernemer, die zodanige bedrijfsmiddelen, hulpstoffen, enz. zelf vervaardigt, c.q. laat vervaardigen. Naast de ondernemer, die ten behoeve van zijn onderneming zich door anderen diensten moet laten bewijzen, staat de ondernemer, die zodanige diensten zelf in zijn onderneming verricht. Naast de ondernemer, die voor de afzet van zijn producten gebruik maakt van zelfstandige distributie-organen, staat de ondernemer, die die handelsfunctie heeft geabsorbeerd. Naast de ondernemer, die zich beperkt tot de bewerking van hem door zijn opdrachtgever verstrekte materialen, staat de ondernemer, die zelf die materialen van derden betreft om ze, na bewerking, af te leveren. Enz.

Bij vrijwel ieder stelsel van heffing, zowel in het eenmalige, zoals dat in Nederland van 1934 tot 1941 heeft gegolden, als in het cascdestelsel in zijn verschillende vormen, ontstaan, zonder het treffen van bijzondere voorzieningen, allerlei verschillen in heffing tussen de geïntegreerde en de gedifferentieerde bedrijven ²⁾. Nu eens zijn het de geïntegreerde, die meer moeten betalen dan de niet-geïntegreerde, dan weer is het andersom.

Tegenover deesignaleerde ongelijkheid in heffing kan de wetgever een verschillende houding aannemen. Na uit allerlei overwegingen een bepaald stelsel van heffing te hebben gekozen, kan de wetgever zich bij de aan dat stelsel verbonden verschillen in heffing neerleggen, het aan het bedrijfsleven overlatende zich zo goed mogelijk aan de regeling van de belasting aan te passen. Maar ook kan de wetgever er zo nauwgezet mogelijk naar streven om alle verschillen in heffing, welke uit het gekozen stelsel voortvloeien, door bijzondere maatregelen op te heffen.

¹⁾ In het hierna volgende wordt de term gedifferentieerde ondernemingen gebezigd in de zin van niet-geïntegreerde ondernemingen.

²⁾ Alleen in het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde worden die verschillen tot een minimum teruggebracht.

Tussen deze twee uitersten — niets doen (alles blauw blauw laten) en alles doen (zoveel mogelijk gelijkheid in heffing nastreven, een volkomen neutraliteit van de heffing bewerken) — staan verschillende schakeringen van iets doen tot veel doen. Daarbij kan de wetgever o.m. uitgaan van een fiscaaltechnisch standpunt en al die regelingen treffen, welke fiscaal-technisch op niet te veel bezwaren stuiten, van een sociaal-economisch standpunt, waarbij alleen wordt ingegrepen in gevallen, waarin in sociaal-economisch opzicht grote belangen zouden worden geschaad, en van een bedrijfseconomisch standpunt, waarbij maatregelen worden getroffen in gevallen, waarin een bepaald, bestaand bedrijf, zonder ingrijpen van de belastingheffer, door de belastingheffing ten onder zou gaan. Het karakter, dat aan de omzetbelasting wordt toegekend, en het doel, dat met de heffing wordt nagestreefd, spelen daarbij mede een belangrijke rol. Zo zijn b.v. in België, waar de omzetbelasting, gegroeid uit de registratie- en zegelheffingen, het karakter van een verkeersbelasting zonder meer heeft, — bij welke een zich neerleggen bij de uit het cascadesstelsel voortvloeiende verschillen het meest voor de hand ligt, — de maatregelen ter wegneming van ongelijkheden in hoofdzaak beperkt tot tegemoetkomingen in een aantal takken van bedrijf aan de zuivere handelsschakels, welke zonder die tegemoetkomingen grote kans liepen te worden uitgeschakeld (de regeling van de z.g. forfaitaire heffingen). Bij een omzetbelasting, welke als productieheffing is gedacht, zal een ingrijpen in het algemeen ook minder gewenst zijn, omdat door ingrijpen spoedig de mogelijkheid ontstaat, dat het karakter van de belasting geweld wordt aangedaan. Bij een omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting zijn er daartegen geen aan het karakter van de belasting te ontnemen bezwaren tegen een streven naar een volkomen neutrale werking aan te voeren.

Welk standpunt neemt de Nederlandse wetgever nu in? Wanneer men de Wet op de Omzetbelasting 1954 beziet en de parlementaire behandeling daarvan nagaat, dan moet men tot de gevolgtrekking komen, dat aan de vele in die Wet voorkomende bijzondere maatregelen, welke gericht zijn op een wegneming van verschillen in heffing tussen de verschillende bedrijven binnen een zelfde tak van bedrijf, niet steeds een zelfde houding van de wetgever ten grondslag ligt. Dat is ook niet te verwonderen, indien men er rekening mee houdt, dat de Wet op de Omzetbelasting 1954 wel een geheel nieuwe wet is, doch dat zeer vele van haar bepalingen overgenomen zijn uit de voorafgaande wetgeving, welke in de loop van twintig jaar haar beslag heeft gekregen. De in die twintig jaar gehuldigde opvattingen hebben mitsdien niet nagelaten haar stempel te drukken op de thans bestaande wetgeving.

Kort samengevat kan worden gesteld, dat de Nederlandse omzetbelastingwetgever van het begin — 1934 — af tot 1 Januari 1941 bij een heffing naar het eenmalige stelsel zich heeft laten leiden door een streven naar een zoveel mogelijk volledige neutraliteit van de heffing. Bij de invoering — onder de Duitse bezetting — van het cascadesstelsel in 1941 hebben de toen bestaande bijzondere omstandigheden met zich gebracht, dat het treffen van nieuwe maatregelen — welke door de wijziging van stelsel nodig waren — slechts ten dele heeft plaats gevonden. De reeds onder het eenmalige stelsel bestaande maatregelen blijven grotendeels gehandhaafd, maar op verschillende andere terreinen is in zekere verschillen van heffing berust. Na de bevrijding maakte de Regering weer ernst met het zo goed mogelijk wegnemen van verschillen, doch de

Tweede Kamer der Staten-Generaal is haar daarin slechts aarzeland gevolgd. Het ontwerp van Wet op de Omzetbelasting 1952 (thans 1954 geheten), ingediend op 19 Juni 1952, was nog een uiting van een ver doorgevoerde poging om een zo groot mogelijke gelijkheid in heffing te verkrijgen. „Tijdens de parlementaire behandeling is echter een nieuwe koers ingeslagen. Er is overwogen, dat het dikwijls twijfelachtig is of de voordelen, welke aan een zover mogelijk gaande gelijkheid in heffing zijn verbonden, wel opwegen tegen de nadelen, welke de te treffen ingewikkelde regelingen, in het bijzonder in administratief opzicht, met zich brengen. Bovendien kan de Regering zich verenigen met de mening, dat de concurrentieverhoudingen zeer vaak de neiging hebben zich na enige tijd aan de heffing aan te passen. Die laatste omstandigheid maakt het minder noodzakelijk om tot het in het leven roepen van bepaalde verfijningen over te gaan; veelal kan aan het bedrijfsleven worden overgelaten om de uit de heffing van omzetbelasting voortvloeiende ongelijkheden, tezamen met allerlei uit anderen hoofde bestaande ongelijkheden in de onderlinge concurrentieverhoudingen, te verwerken. In beginsel zijn in de Wet slechts bepalingen tot het wegnemen van bepaalde ongelijkheden opgenomen, indien die ongelijkheden zo ernstig bleken te zijn, dat daarmede grote belangen van sociaal-economische aard waren gemoeid. De nieuwe koers brengt met zich, dat een zekere oneffenheid in de heffing moet worden aanvaard”³⁾).

Het ogenschijnlijk voor de hand liggende uitgangspunt om bij verhoging van de tarieven, waarbij de verschillen in heffing zwaarder gaan wegen, tot steeds verfijnder maatregelen ter voorkoming van verstoring van concurrentieverhoudingen over te gaan heeft een schrikbeeld van een steeds moeilijker toe te passen wetgeving opgeroepen. Men heeft zich gerealiseerd, dat het praktisch niet doenlijk is om in een cascadestelsel, als het onze, in deze veel te doen en men heeft een eenvoudiger, nog toe te passen wetgeving moeten stellen boven een „volmaakter” wetgeving, welke onuitvoerbaar lijkt. Alleen daar, waar zulks dringend nodig is en het praktisch uitvoerbaar is, wordt ingegrepen. Bij het hierna volgende dient een en ander steeds voor ogen te worden gehouden.

Wanneer men spreekt van de z.g. integratieheffing in de omzetbelasting, dan heeft men gewoonlijk alleen op het oog de interne heffing bij een onderneming over zelf voortgebrachte grondstoffen (halffabrikaten), welke verder worden verwerkt tot goederen, welke worden afgeleverd. Deze heffing is er echter slechts één uit een complex van interne heffingen en men kan haar betekenis niet voldoende doorzien, indien men haar uitsluitend op zich zelf beschouwt. Ik zal daarom de andere mede in deze beschouwing betrekken. Maar ook dan is men nog te eenzijdig. Naast de interne heffingen binnen een onderneming bevat de wetgeving nog andere bepalingen, welke verband houden met de verschillen tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven en ook deze dienen binnen de kring van de aandacht te worden gebracht. Ik meen daarom het volgende overzicht — waarin alleen de belangrijkste maatregelen zijn vervat — te moeten laten volgen. Ik vat daarin de maatregelen slechts kort samen ten einde haar betekenis te belichten. Voor de toepassing van die maatregelen moge ik verwijzen naar de bestaande handboeken over omzetbelasting.

³⁾ Zie Leidraad omzetbelasting 1954, § 3, 1.

a. Combinatie fabrikant en handelaar.

De mogelijkheid van verschil in heffing tussen fabrikanten, die zich voor de afzet van hun producten bedienen van een eigen verkoopapparaat, en fabrikanten, die daartoe gebruik maken van zelfstandige handelaars, heeft van het begin af de aandacht van de wetgever gehad. De verschillen liggen in een eenmalig stelsel met heffing bij levering door de fabrikant anders dan in een cascdestelsel, terwijl binnen het cascadestelsel er weer verschillen zijn al naar gelang een Allphasenstelsel — alle schakels in de heffing betreffend — dan wel een Mehrphasenstelsel — waarbij de laatste schakel, de detaillist, is vrijgesteld — wordt toegepast. Uit de tijd van het eenmalige stelsel stamt de maatregel van de mogelijkheid van splitsing van een bedrijf in een fabrieksafdeling en een handelsafdeling (art. 29 Wet '54, art. 4 Wet '33). Wordt de splitsing door de belastingadministratie goedgekeurd, dan behoeft de fabrikant slechts omzetbelasting te voldoen over de (uiteraard lagere) overdrachtsprijs van zijn fabrieksafdeling naar zijn handelsafdeling in plaats van over zijn verkoopprijs aan derden. Zodoende komt hij gelijk te staan met zijn collega, die aan een zelfstandige handelaar levert. Deze maatregel, die ten behoeve van het geïntegreerde bedrijf een vermindering van heffing met zich brengt, is onder het eenmalige stelsel met een grote mate van perfectie toegepast. De overdrachtsprijs werd zodanig vastgesteld, dat vrijwel geen verschillen in heffing overbleven. Onder het Allphasenstelsel — van 1941 tot 1 Januari 1955 — bestond aan haar toepassing nauwelijks behoefte, omdat toen alle handelsschakels — ook de kleinhandel — zelf aan een heffing waren onderworpen. Eerder bestond de noodzaak de fabrikant, die rechtstreeks aan particulieren leverde, zwaarder te treffen en dat heeft de wetgever toen ook gedaan door aan die fabrikant een heffing op te leggen, welke ten naaste bij gelijk was aan de som van de heffingen, welke bij een fabrikant bij levering aan een kleinhandelaar alsmede bij levering door de kleinhandelaar aan het publiek plaats vonden. Thans, nu de kleinhandel is vrijgesteld, bestaat, evenals onder het eenmalige stelsel, weer behoefte aan een vermindering in heffing voor de rechtstreeks aan het publiek leverende fabrikant. Maar de Wet '54 heeft daarbij slechts ten dele de weg gevolgd, welke in 1934 en volgende jaren is bewandeld. Wel is de mogelijkheid van splitsing in een fabrieks- en handelsafdeling blijven bestaan, maar deze wordt in feite bij fabrikanten die rechtstreeks aan het publiek leveren, slechts toegepast voor aan het tussentarief en het hoogste (weelde) tarief onderworpen goederen. Voor de aan het gewone tarief onderworpen goederen heeft de wetgever de knoop veel ruwer doorgehakt, door de leveringen rechtstreeks aan het publiek te belasten met 4 % in plaats van met 5 %, daarbij rekening houdende met een gemiddelde kleinhandelsbrutowinstmarge van 20 %. Dat percentage is in een aantal gevallen te laag en in andere te hoog. Deze veel ruwere benadering is een uiting van de hierboven gesignaleerde nieuwe koers.

Bij leveringen door fabrikanten met passering van de groothandelschakel is getracht door verlaging van het percentage van heffing voor groothandelsleveringen het voordeel van het geïntegreerde bedrijf te verkleinen. In de jaren 1951 tot 1955 waren daartoe in de wetgeving voor leveringen door groothandelaren drie verschillende heffingen opgenomen, n.l. van 1 %, $\frac{1}{2}$ % en 0 %, teneinde de heffing zo goed mogelijk aan de omstandigheden aan te passen. Wel was ook deze differentiatie niet

voldoende ⁴⁾), maar het streven naar zoveel mogelijk gelijke heffing was aanwezig. Thans is die weg verlaten. Alleen een heffing van $\frac{3}{4}$ % is naast een vrijstelling blijven bestaan. Ook hier een uiting van de nieuwe koers.

In een aantal gevallen komt het voor, dat een ondernemer, die voor de verkoop bepaalde goederen nodig heeft, die goederen niet zelf maakt noch ze van anderen koopt maar ze bij een derde laat maken naar de door hem gegeven, soms zeer ingrijpende aanwijzingen. In die gevallen wordt hij, wanneer zijn ingrijpen in het productieproces groot genoeg is, aangemerkt als fabrikant wegens doen voortbrengen (art. 7 Wet '54), terwijl de eigenlijke vervaardiger wordt vrijgesteld (art. 24, no. 3 Wet '54). Aldus wordt bereikt, dat van die handelaar-fabrikant een zelfde heffing tot stand komt als van zijn collega, die zelf fabriceert. Ook deze maatregel bestaat reeds sinds het begin van de omzetbelastingwetgeving en is een waardevolle aanvulling in het stelsel van heffing. De nieuwe Wet heeft in deze figuur geen wijziging van betekenis gebracht. De maatregel beoogt een voordeel, dat een gedifferentieerd bedrijf boven een geïntegreerd bedrijf bezit, weg te nemen.

b. Aannemer, die materialen van opdrachtgever bewerkt.

Ook aan het verschil in heffing, dat dreigt tussen de aannemer, die alleen maar de materialen van zijn opdrachtgever bewerkt, en de aannemer, die zelf voor de materialen zorgt, heeft de wetgever reeds spoedig een eind gemaakt, n.l. met 1 October 1938. Zonder ingrijpen is hier het gedifferentieerde bedrijf in het voordeel boven het geïntegreerde. De aannemer, die de materialen van de opdrachtgever bewerkt, behoeft immers indien geen bijzondere voorziening wordt getroffen, slechts o.b. te voldoen over het door hem aan zijn opdrachtgever in rekening gebrachte bewerkingsloon, terwijl de aannemer, die zelf de materialen inkoopt, omzetbelasting voldoet over de totale waarde van het opgeleverde werk. Door de bepaling van art. 3, 1e lid, letter c, Wet '54, welke als levering aanmerkt de oplevering van een werk in roerende staat door de fabrikant van dat werk, gevoegd bij die van art. 9, 2e lid, Wet '54, uit welke voortvloeit, dat de voor de berekening van de omzetbelasting in aanmerking komende aannemingssom ook de waarde van de materialen, welke door de opdrachtgever zijn verstrekt, moet omvatten, wordt in deze het voordeel van het niet-geïntegreerde bedrijf weggenomen. Deze maatregel, welke in 1938 is ingevoerd, is ten dele met ingang van 1 Januari 1941 uit de wetgeving verdwenen, doch met ingang van 1 Januari 1951, door de omstandigheden gedrongen, weer in de wetgeving opgenomen. Niet in de maatregel zelf, doch wel bij haar toepassing kunnen we de invloed van de bij de Wet '54 ingeslagen nieuwe koers, leidende tot een minder verfijnde toepassing, bespeuren. Bij de bouw, de aanleg, enz. van onroerend goed bestaat een overeenkomstige situatie. Ook daar zijn er aannemers, die werken met materialen van hun opdrachtgevers, naast aannemers, die zelf de materialen kopen. De hier bestaande ongelijkheid in heffing is bestendigd tot 1 Januari 1955. Eerst met de inwerkingtreding van de nieuwe wet is zij in feite opgeheven (art. 11, 3e lid, Wet '54).

Terwijl de bedoelde maatregelen zijn opgenomen om de ongelijkheid

⁴⁾ Zie mijn artikel in Weekblad der Belastingen no. 4063.

in de heffing tussen gedifferentieerde en geïntegreerde bedrijven weg te nemen en dan ook alleen maar toepassing zouden moeten vinden in de gevallen, waarin in dezelfde tak van bedrijf geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven naast elkaar voorkomen, bevat de wet dat voorbehoud niet. Steeds dient ingevolge de wet de waarde van de materialen in de aannemingsom (vergoeding) te worden begrepen, ook al komt alleen het gedifferentieerde type van bedrijf voor. In de Leidraad omzetbelasting 1954 is echter goedgekeurd, dat in een aantal zodanige gevallen de wettelijke maatregel buiten toepassing kan blijven. Daardoor maakt het geheel van deze maatregelen de indruk ingewikkeld te zijn. De grote verscheidenheid van handelen in het bedrijfsleven is daarvan echter de voornaamste oorzaak. Ik wil niet nalaten op te merken, dat zowel in een cascadestelsel als in een eenmalig stelsel behoefte bestaat aan dit soort maatregelen.

c. Ondernemer, die zelf zijn bedrijfsmiddelen, hulpstoffen en verpakkingsmiddelen maakt.

Met de maatregel, welke een interne heffing vaststelt voor de ondernemer, die de benodigde bedrijfsmiddelen, hulpstoffen en verpakkingsmiddelen zelf vervaardigt, komen we op het terrein van de eigenlijke integratie-heffingen. Deze heffing dient om het voordeel van het geïntegreerde bedrijf, dat bij het achterwege blijven van deze heffing zou optreden, weg te nemen (art. 3, 1e lid, letter h, Wet '54). De bepaling stamt in beginsel uit 1938, toen voor de zelfvervaardigde bedrijfsmiddelen een interne heffing over de waarde dier goederen is ingevoerd (art. 3, 1e lid, letter e, Wet '33)⁵⁾. Voor hulpstoffen en verpakkingsmiddelen, welke in het eenmalige stelsel van heffing waren vrijgesteld, was een zodanige interne heffing uiteraard overbodig. Eerst bij de invoering van het cascadestelsel in 1941 is de integratieheffing ook voor die goederen ingevoerd. Het verdient aandacht, dat in 1938 door verscheidene leden van de Tweede Kamer in het Voorlopig Verslag bezwaren tegen de heffing zijn ingebracht, welke ook in 1953 bij de heffing, hierna onder d genoemd, naar voren zijn gekomen. Verwezen zij naar Gedrukte Stukken, Zitting 1937—1938—432, no. 4, blz. 6/7 en naar het antwoord van de Regering daarop in no. 5, blz. 8/9.

Bij de behandeling van het ontwerp Wet '54 in de Tweede Kamer zijn wel enige bezwaren van praktische aard naar voren gekomen, maar deze hebben na de beantwoording door de Regering verder geen rol meer gespeeld. De nieuwe koers speelt bij deze maatregel geen rol van enige betekenis.

d. Ondernemer, die zelf zijn grondstoffen (halfabrikaten) vervaardigt.

Het behoeft geen betoog, dat de ondernemer, die de voor de door hem voortgebrachte goederen benodigde grondstoffen — halfabrikaten daaronder verder begrepen — zelf vervaardigt, zonder een nadere maatregel in het voordeel is boven de ondernemer, die die grondstoffen van anderen moet betrekken. Het geïntegreerde bedrijf spaart de omzetbelasting naar het voor leveringen door fabrikanten geldende percentage over de grondstoffenwaarde uit. De wetgever maakt te dezen aanzien onderscheid tussen de grondstoffen, welke dienen voor de vervaardiging

⁵⁾ Eigenlijk was het niet alleen een heffing over bedrijfsmiddelen. Door de redactie van de bepaling konden er ook in het bedrijf gebezigde kantoorbehoeften en goederen gebruikt bij reparaties e.d. onder vallen.

van roerende goederen, en die, welke als zodanig worden gebezigd bij de bouw, de aanleg, enz. van onroerend goed.

1. Grondstoffen voor onroerend goed.

T.a.v. deze laatste komt reeds van 1 October 1938 af een integratieheffing in de wetgeving voor (art. 3, 1e lid, letter d, Wet '33, thans art. 3, 1e lid, letter g, Wet '54). Hoewel in 1938 deze maatregel niet uitsluitend als een heffing tot wegnemen van verschillen tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven is gezien — zij diende n.l. ook om te voorkomen, dat de onroerend-goedsector al te veel buiten de omzetbelasting bleef, hetgeen het gevaar van een te grote ongelijkheid in heffing tussen levering van roerende goederen en oplevering van goederen in onroerende staat opleverde — werkt zij, vooral sinds 1 Januari 1955 de bepaling van art. 3, 1e lid, letter f, in de Wet is opgenomen, als een interne heffing ter wegneming van het voordeel van de aannemer van onroerend goed, die de benodigde bouwmaterialen zelf vervaardigt. Dat komt ook duidelijk tot uiting in het voorschrift van de Leidraad, dat de interne heffing achterwege kan blijven, indien de zelf vervaardigde goederen niet in roerende staat in de handel zijn en zulks evenmin het geval is met soortgelijke goederen. Alsdan ontbreekt immers het gedifferentieerde bedrijf en bestaat er geen behoefte aan een wegneming van een voordeel bij het geïntegreerde bedrijf.

Bij de minder vrijijnde toepassing van deze maatregel sinds 1 Januari 1955 speelt de nieuwe koers een, zij het niet belangrijke, rol.

2. Grondstoffen voor roerend goed.

Met betrekking tot het beschikken over zelf voortgebrachte grondstoffen ten behoeve van de vervaardiging van roerende fabrikaten bevat de Wet eerst van 1 Januari 1955 af een maatregel, welke overigens nog zeer beperkt is in haar werking. Zij is n.l. alleen voor enkele takken van bedrijf en dan nog slechts voor enkele bepaalde grondstoffen van toepassing. In tegenstelling tot de eerder besproken maatregelen heeft de totstandkoming van deze beperkte maatregel veel voeten in de aarde gehad. In de grond van de zaak is een integratieheffing over zelf vervaardigde grondstoffen voor de voortbrenging van roerende goederen ten minste zo belangrijk voor het wegnemen van verschillen tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven als al de andere genoemde maatregelen te samen. De grote bezwaren van wetstechnische, praktische en administratieve aard, welke die heffing medebrengt, moeten als de oorzaak van dat lange tijd achterwege blijven van die heffing worden aangemerkt en zij zijn mede de reden geweest, dat slechts een maatregel, beperkt in omvang, is tot stand gekomen. Van zekere zijde zijn voorts ook nog principiële bezwaren tegen een integratie heffing naar voren gekomen en ook die hebben wellicht een remmende invloed uitgeoefend. Ik meen dat het de moeite van het lezen loont om hier in het kort de geschiedenis van deze maatregel weer te geven.

Toen in 1938 tot een integratieheffing over zelf vervaardigde bedrijfsmiddelen alsmede over zelf voortgebrachte goederen ten behoeve van onroerend goed werd overgegaan, kwam een heffing over grondstoffen voor het fabriceren van roerend goed niet aan de orde. In het toen geldende eenmalige stelsel waren de grondstoffen voor roerend goed immers vrijgesteld.

Bij de overgang naar het beperkte cascadestelsel met ingang van 1 Januari 1941 was het evenzeer van zelf sprekend, dat een heffing over zelf vervaardigde grondstoffen niet werd ingevoerd, aangezien ook toen de grondstoffen nog vrij waren van omzetbelasting. De heffing wegens eigen gebruik werd terecht wel tot de hulpstoffen uitgestrekt, welke, in tegenstelling tot de grondstoffen, wel belastbaar werden. Eerst met ingang van 1 Juli 1941, bij de opheffing van de vrijstelling voor de grondstoffen, heeft de wetgever zich voor de vraag moeten stellen of nu ook een heffing op de zelfvervaardigde grondstoffen moest worden ingesteld. De tot dat tijdstip radicaal doorgevoerde wegneming van belastingvoordelen, welke aan bedrijfsconcentratie kunnen zijn verbonden, — althans voor zover het niet het verrichten van diensten aan zich zelf betreft — is toen echter aan haar einde gekomen. Verschillende argumenten kunnen daarvoor worden aangevoerd. De heffing van zelfvervaardigde grondstoffen is zeer ingrijpend voor het bedrijfsleven en het is begrijpelijk, dat toentertijd de Nederlandse wetgever, die niet te ver van de Duitse wetgeving mocht afwijken, het niet verantwoord achtte een zodanige heffing op te nemen. Daar kwam nog bij, dat het percentage van heffing slechts 2 bedroeg en uit dien hoofde de verschillen in heffing tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven slechts gering waren. Bovendien is het uiteraard praktisch onmogelijk en volkomen irreëel zonder meer over alle zelfvervaardigde grondstoffen te gaan heffen. Het komt er immers slechts op aan, dat een heffing plaats vindt in gevallen, waarin anders een verschil in heffing met kans op verstoring van concurrentieverhoudingen tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven zou bestaan. Het gaat dus alleen om een heffing over grondstoffen, welke niet-geïntegreerde bedrijven verlaten en derhalve als zodanig in de handel zijn. Het maken van een onderscheid in deze is echter niet gemakkelijk en het is te billijken, dat bij een betrekkelijk laag heffingspercentage van bedoelde eigen gebruiksheffing wordt afgezien.

Toch bleek ook in die tijd reeds, dat de uit dezen hoofde bestaande verschillen in heffing tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven niet in alle gevallen zonder meer konden worden gehandhaafd. Na de bevrijding werd dat steeds duidelijker. En bij gebreke van de mogelijkheid het voordeel van de geïntegreerde bedrijven door een heffing weg te nemen, is gebruik gemaakt van verschillende mogelijkheden, welke bij de toepassing van de o.b. bestaan, om tegemoetkomingen te verlenen aan de gedifferentieerde bedrijven. Maar het steeds verder gaan op de weg van het verlenen van tegemoetkomingen aan de niet-geïntegreerde bedrijven zou ten slotte leiden tot een onaanvaardbare uitholling van het cascadestelsel en dat gaf Minister Lieftinck aanleiding om op 20 September 1949 een ontwerp van wet in te dienen, waarin o.m. een integratieheffing over zelf vervaardigde grondstoffen was vervat. Het voorstel luidde om met levering gelijk te stellen: het voor bedrijfsdoeleinden beschikken over goederen door de fabrikant van die goederen, tenzij zodanige goederen in de desbetreffende tak van bedrijf niet dan in uitzonderingsgevallen door een ondernemer aan anderen worden geleverd, worden ingevoerd of ter bewerking of verwerking worden gegeven.

In de toelichting werd wel gezegd, dat uiteraard bij de toepassing van de voorgestelde bepaling niet te stringent zal dienen te worden opgetreden, teneinde te bereiken dat bij de geïntegreerde bedrijven uit dezen hoofde slechts tot heffing wordt overgegaan, indien zij anders inderdaad uit een oogpunt van heffing van omzetbelasting voordelen boven anders

georganiseerde bedrijfsgenoten zouden genieten, doch uit een en ander, in onderling verband beschouwd, blijkt duidelijk het streven naar een zo groot mogelijke neutraliteit in de omzetbelastingheffing.

In het Voorlopig Verslag van de Tweede Kamer verklaarden echter zeer vele leden zich tegen de voorgestelde heffing, hetgeen de Minister aanleiding gaf het voorstel terug te nemen onder mededeling, dat hij nader op het onderwerp zou terugkomen.

Inmiddels had de Minister in een aantal gevallen, waarin niet-geïntegreerde bedrijven in de knel dreigden te komen, door het verlenen van tegemoetkomingen aan die bedrijven de achterstelling weggenomen. Een ongelijkheid in heffing was daartoe op zich zelf echter niet voldoende. Noodzakelijk was, zoals de Minister in zijn Memorie van Antwoord betreffende de Rijksbegroting, Hoofdstuk VIIB, (Handelingen Tweede Kamer, 1951—1952, blz. 863/864) heeft te kennen gegeven, dat de achterstelling in feite niet door de bedrijven zou kunnen worden gedragen.

Bij de indiening van het ontwerp van Wet op de Omzetbelasting 1952 (later 1954 geheten) op 19 Juni 1952 kwam de Minister op de heffing wegens het beschikken over zelf vervaardigde grondstoffen terug. Aan enkele bezwaren van meer technische aard, welke in het hiervoor bedoelde Voorlopig Verslag naar voren waren gebracht, was wel tegemoet gekomen doch het voorstel alsmede de toelichting ademde de geest van het streven naar een wegneming van verschillen in heffing, zoveel als maar praktisch mogelijk was. In het ontwerp waren bovendien op ander terrein nog enkele voorstellen opgenomen om zoveel mogelijk een versterking van concurrentieverhoudingen te voorkomen.

Weer kwam er een Voorlopig Verslag van de Tweede Kamer, waarin de leden zich vrij algemeen tegen de voorgestelde integratieheffing verklaarden. Vele bezwaren tegen de heffing kwamen naar voren, echter vrijwel alle van meer praktische aard. Principiële beschouwingen werden eigenlijk niet gehouden, soms wel met een enkele zinsnede aangeduid, zoals b.v. dat de integratieheffing in strijd is met de thans meer dan ooit vereiste rationalisatie en efficiency, een uitlating, welke ook in het Voorlopig Verslag van 1950 was opgenomen. In een niet ondertekend artikel in Economisch Statistische berichten van 3 December 1952 verklaart de Schrijver, wat de Kamer met deze uitlating bedoelt en houdt hij een principiële betoog tegen de integratieheffing. Bij het mondeling vooroverleg, dat de Commissie van Voorbereiding van de Omzetbelastingwet 1954 uit de Tweede Kamer met de Regering heeft gehouden, is onder no. 65 de vraag gesteld of het weglaten van het z.g. integratievoordeel in beginsel wel juist is te achten. Voor een goed verstaan van deze aan gelegenheid is het noodzakelijk op de principiële zijde van de heffing in te gaan.

Principiële bezwaren tegen de integratieheffing.

Reeds in 1938 zijn in het Voorlopig Verslag van de Tweede Kamer op het ontwerp van wet tot herziening van de Omzetbelastingwet 1933 (Zitting 1937—1938—432, no. 4, blz. 6) door verscheidene leden opmerkingen van principiële aard over de integratieheffing — toen betrekking hebbende op bedrijfsmiddelen — gemaakt. Een heffing bij bedrijven, die zich uitsluitend om anti-fiscale motieven zouden gaan concentreren, werd als juist aanvaard.

„Er zijn echter tal van groote ondernemingen, welke reeds jaren ge-

leden, toen er van een omzetbelasting nog in het geheel geen sprake was, tot zoodanige concentratie zijn overgegaan. De concentratie van in productieorde elkander opvolgende bedrijven in één onderneming is in het groote meerendeel der gevallen het resultaat van een natuurlijke bedrijfsontwikkeling. Men kan er dan ook zeker van zijn, dat ook in de toekomst herhaaldelijk zulk een vereeniging van bedrijven tot stand zal komen zonder dat daarop het odium van omzetbelasting-ontduiking kan worden gelegd. Zoodanige vereeniging van bedrijven in één onderneming biedt velerlei voordeelen. Is het nu — vroegen de hier aan het woord zijnde leden — wel juist, aan aldus geconcentreerde ondernemingen die voordeelen, voorzoover zij op het gebied van de omzetbelasting liggen, te ontnemen? Naar deze leden meenden, is hier, voorzoover de onderhavige bepaling de strekking heeft ook bona fide geconcentreerde bedrijfsgroepen te treffen, sprake van een eenzijdig ingrijpen in natuurlijk gegroeide verhoudingen. Gaarne zouden zij van de Regeering een nadere uiteenzetting van het in dezen door haar ingenomen standpunt ontvangen. Voorshands bestond bij hen op grond van de hierboven weergegeven overwegingen tegen de meergenoemde bepaling bezwaar."

In de Memorie van Antwoord (no. 5, blz. 8/9) is daarop als volgt geantwoord.

„Geenszins kan de ondergeteekende onderschrijven het betoog van die leden, die bezwaar hebben tegen de voorgestelde bepaling van artikel 3, letter e, en die de voorkeur er aan geven het voordeel, dat zekere bedrijven met betrekking tot de heffing van de omzetbelasting hebben ten opzichte van andere bedrijven, behouden te doen blijven. Een van de voornaamste beweegredenen, welke tot het in overweging nemen van een technische herziening der Omzetbelastingwet hebben geleid, is, gelijk op blz. 1, onder 1°, van de Memorie van Toelichting is medegedeeld, gelegen in de wenschelijkheid om zooveel mogelijk te voorkomen, dat voor de heffing van de omzetbelasting bepaalde vormen van bedrijfsuitoefening in een meer voordeelige positie komen te verkeereren dan andere vormen van bedrijfsuitoefening. De ondergeteekende streeft er naar zich steeds voor oogen te stellen, dat de omzetbelasting is een belasting, die, in beginsel, gelijkelijk moet drukken op alle goederen, die hier te lande worden verbruikt, hetgeen medebrengt, dat getracht wordt die belasting te heffen afgezien van de vraag langs welken weg die goederen in verbruik komen. De ondergeteekende laat, uiteraard, volkomen in het midden of concentratie van bedrijven in algemeenen zin al of niet economisch voordeel beteekent, doch voor hem staat vast, dat het tengevolge daarvan buiten de heffing van omzetbelasting blijven van goederen, die normaal bij een niet-geconcentreerde bedrijfsuitoefening worden belast, onjuist is. Een zoodanige ongelijkheid verstoort de concurrentieverhoudingen en beteekent een bevoordeeling van groote ondernemingen boven het kleinbedrijf, werkingen, welke, zoo mogelijk, uit de wetgeving betreffende de omzetbelasting moeten worden geweerd.

Het is duidelijk, dat in bovenomschreven gedachtengang in beginsel slechts van secundair belang is de vraag of een bepaalde bedrijfsuitoefening, teneinde bedoelde voordeelen te verkrijgen, met anti-fiscale motieven in het leven is geroepen, dan wel of die bedrijfsuitoefening reeds bestond uit hoofde van andere overwegingen en thans leidt tot het verkrijgen van voordeel bij de heffing van de omzetbelasting."

Het betoog in het reeds aangeduide artikel in Economisch-Statistische berichten van 3 December 1952 „Omzetbelasting en bedrijfsintegratie"

komt, als ik goed zie, in wezen neer op hetgeen in 1938 vorenbedoelde verscheidene leden hebben opgemerkt. De Schrijver stelt daar, kort samengevat, dat de geïntegreerde bedrijven bedrijfseconomisch zoveel voordelen bieden boven de niet-geïntegreerde bedrijven, dat het nationaal-economisch gerechtvaardigd is hun een integratie-premie te geven in de vorm van mindere betaling van omzetbelasting. Nu het belastingstelsel een van de erkende middelen der economische en sociale politiek is geworden, bestaat er niet alleen geen bezwaar tegen met behulp van de omzetbelasting in de verhoudingen tussen de bedrijven in te grijpen, doch is zulks zelfs gewenst. Wel wordt toegegeven, dat ook differentiatie in verschillende gevallen voordelen heeft, met name door het bereiken van de gunstigste proportionaliteit in ieder der opvolgende stadia, doch de noodzakelijkheid, dat tussen de partijen markten bestaan om hen tot elkaar te brengen — aan welke markten nationaal — zowel als bedrijfs-economisch belangrijke kosten zijn verbonden — vormt daarbij een na-deel. Schrijver maakt echter het voorbehoud, dat grote onbillijkheden in heffing tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven worden voorkomen, zulks echter niet door een integratieheffing doch door het verlenen van ontheffing aan de gedifferentieerde bedrijven.

Naar mijn mening kan tegen dat betoog het volgende worden ingebracht. Het gaat geenszins op, dat in het algemeen gesproken de vorming van geïntegreerde bedrijven een algemeen belang moet worden geacht. De ook door de Regering gestimuleerde ontwikkeling van gespecialiseerde toeleveringsbedrijven wijst in een andere richting ⁶⁾. Voorts kan moeilijk worden ingezien, waarom, indien geïntegreerde bedrijven bedrijfseconomisch zoveel beter zijn dan niet-geïntegreerde bedrijven, zij bovendien nog een belastingvoordeel boven deze laatste dienen te verkrijgen. Zulks zou ten hoogste juist kunnen worden geacht, indien algemeen een streven naar het onmogelijk maken van gedifferentieerde bedrijven gewenst zou zijn. Het voorbehoud, dat Schrijver maakt, om bij grote onbillijkheden in de heffing aan gedifferentieerde bedrijven ontheffing te verlenen, past voorts naar mijn mening niet in zijn principiële betoog, omdat ook door het verlenen van die ontheffing het voordeel van het geïntegreerde bedrijf komt te vervallen en een integratie-premie achterwege blijft. In totaal leidt het betoog dan ook meer tot een verlaging van belasting dan tot handhaving van het belastingvoordeel van de geïntegreerde bedrijven.

In het artikel wordt alleen aandacht besteed aan de integratieheffing en niet aan de andere verschillen, welke bij een omzetbelastingheffing tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven bestaan, en op welke ik onder a en b heb gewezen. Ik neem aan, dat de principiële tegenstanders van de integratieheffing in engere zin wel voorstanders zijn van de maatregelen, welke de geïntegreerde bedrijven beschermen tegen de voordelen, welke voor de gedifferentieerde uit de heffing zonder meer zouden voortvloeien.

Van andere zijde is op andere en, als ik goed zie, tegengestelde wijze tegen de integratieheffing bezwaar gemaakt. Daar wordt er van uitgegaan, dat de geïntegreerde bedrijven, mede omdat ze veelal van groter omvang zijn, in bedrijfseconomisch opzicht, min of meer sterke nadelen hebben tegenover de gedifferentieerde bedrijven. Het is mitsdien redelijk,

⁶⁾ Verwezen zij hierbij naar de opmerkingen van het Tweede Kamerlid van Leeuwen (Handelingen, Tweede Kamer, 30 Juni '54, blz. 1196 (1197)).

hun in die nadelen iets tegemoet te komen door het verlenen van een belastingvoordeel. Voor een opsomming van die nadelen moge ik verwijzen naar mijn artikel in het Weekblad der belastingen, no. 4064. Tegenover dat standpunt kan worden gesteld, dat het geenszins juist is, dat de geïntegreerde veelal de grote bedrijven zijn en de gespecialiseerde de kleine. Er zijn verschillende grote gedifferentieerde bedrijven. Voorts dient een betoog tot het verkrijgen van een belastingvoordeel boven anderen wel heel goed gefundeerd te zijn, vooral bij de omzetbelasting ⁷⁾). Aange-toond zou dienen te worden, dat geïntegreerde bedrijven voor het algemeen welzijn zo bijzonder belangrijk zijn, dat zij het verstrekken van een belastingvoordeel uit dezen hoofde ten volle waard zijn. De principiële voorstanders van de integratieheffing bepleitten slechts een gelijkheid in heffing tussen de bedrijven en geenszins een voordeel voor bepaalde vormen van bedrijf.

Uit hetgeen door de verschillende sprekers in de Tweede Kamer bij de mondelinge behandeling naar voren is gebracht alsmede uit de aanvaarding zonder hoofdelijke stemming, met geen enkele fractie tegen, van het ontwerp van wet, waarin een integratieheffing, zij het in beperkte omvang, is vervat, blijkt wel, dat de gehele Kamer in beginsel het wegnemen van verschillen in heffing tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven goedkeurt en het principiële betoog tegen de integratieheffing verwierpt. In verband met de vele bezwaren van meer praktische aard verbonden aan een integratieheffing, welke in alle gevallen, waarin geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven naast elkaar staan, wordt toegepast, is echter die heffing slechts aanvaard in een aantal met name aangeduide bedrijfstakken voor met name genoemde goederen. De wens om tot een zo eenvoudig mogelijke wetgeving te komen heeft daarbij mede een belangrijke rol gespeeld.

Bezwaren van praktische aard tegen de integratieheffing.

Welke bezwaren van praktische aard zijn nu aan een integratieheffing voor grondstoffen verbonden? Na de behandeling in de Staten-Generaal kunnen die bezwaren in het kort als volgt worden samengevat.

a. Bij de tienduizenden soorten goederen en de vele vormen van geheel geïntegreerde, ten dele geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven is het aanwijzen van de gevallen, waarin de heffing dient te worden toegepast, uiterst moeilijk. Een algemene formule in de wet, zoals het ontwerp 1949 bevatte, laat te veel onzekerheid. In het bedrijfsleven weet men zelf heel dikwijls niet of er met betrekking tot een bepaald goed naast geïntegreerde nog gedifferentieerde bedrijven voorkomen. Bovendien is het mogelijk, dat de verhoudingen steeds wisselen. Men vreest een veel te grote lijst van goederen, welke voor de heffing in aanmerking komen, en veel geschillen over de vraag welke goederen nu precies onder die lijst thuisbehoren. De aanwijzing zou, omdat er allicht een aantal zouden worden vergeten, ook een element van willekeur inhouden. Deze bezwaren zijn bij een integratieheffing over zelf vervaardigde grondstoffen veel groter dan bij de hiervoor ter sprake gekomen andere integratieheffingen, omdat de omvang en de betekenis van de goederen daar veel geringer is.

b. Aan een integratieheffing kleven bezwaren van administratieve aard. De ondernemers zullen in hun administratie het verbruik van de

⁷⁾ Zie hierbij de beschouwingen in de Memorie van Antwoord.

zelfvervaardigde grondstoffen moeten verwerken en daarbij aantekening houden van de, te schatten, verkoopprijzen van die grondstoffen. Deze aantekeningen, welke zij in het algemeen voor hun eigen bedrijfsvoering niet behoeven, betekenen een belangrijke verzwaring van de administratieve last.

De betekenis van de onder a en b genoemde bezwaren kan wel worden verkleind, door er wat a betreft op te wijzen, dat het samenstellen van lijsten van goederen, voor welke een bepaalde heffing geldt, in de omzetbelasting helemaal niets ongewoons is, zodat hier ten hoogste van een bepaalde, verdere verfijning van de belastingregeling kan worden gesproken, en wat b betreft op te merken, dat in de administratie ook reeds voor andere omzetbelastingregelingen extra boekingen moeten worden gedaan, terwijl het voorts van de uitwerking van de integratieheffing afhangt of werkelijk wel steeds een administratieve verzwaring optreedt⁸⁾, doch de bezwaren kunnen niet geheel worden ondervangen.

Bij de behandeling in de Staten-Generaal zijn ook nog bezwaren van meer secundaire aard naar voren gekomen⁹⁾. In de eerste plaats is er op gewezen, dat een integratieheffing aanleiding zou geven tot een moordende concurrentie door het geïntegreerde bedrijf tegen de gedifferentieerde bedrijven. Door deze laatste om hals te brengen ontvalt de ratio van de integratieheffing — het bestaan van geïntegreerde naast gedifferentieerde bedrijven — en zou het geïntegreerde bedrijf zich van die heffing kunnen bevrijden. Daartegenover is gesteld, dat, indien zulke gevallen zich zouden voordoen, in ieder concreet geval zou moeten worden beoordeeld of werkelijk aan het geïntegreerde bedrijf dat loon voor zijn onjuiste concurrentie zou moeten toekomen. De wetgever zou de integratieheffing ook dan nog kunnen handhaven. Bovendien kan men zich afvragen of, los van voordelen op het gebied van de omzetbelasting, het verkrijgen van een monopoliepositie niet een veel sterkere stimulans tot bedoelde concurrentie vormt.

In de tweede plaats is gesteld, dat door het instellen van een integratieheffing, op welke men niet had gerekend, de voor de productie van goederen gemaakte kostprijsberekeningen in de war kunnen worden gestuurd. Bij onzekerheid omtrent het al dan niet komen van een integratieheffing zou het streven naar rationalisatie en het maken van plannen om bepaalde stoffen uit eigen bedrijf verder te verwerken worden geremd. Daartegenover is opgemerkt, dat wijzigingen in de omzetbelastingwetgeving vrijwel steeds nieuwe kostprijsberekeningen noodzakelijk maken en dat bedoelde remming zich alleen zou voordoen „in die gevallen, waarin het zelf verwerken van de stoffen slechts lonend zou zijn, indien door het ontbreken van een integratieheffing het voordeel van een onbelaste productiefase zou worden verkregen. Het ontbreken van de heffing werkt in een dergelijk geval een productiveschuiving in de hand, welke uit een oogpunt van productiviteit niet gerechtvaardigd is.”

In de derde plaats is aangevoerd, dat de invoering van een integratieheffing prijsverhogend werkt. Daarop is gereageerd met de opmerking, dat „de invloed van een integratieheffing op de aanbiedingsprijzen van geïntegreerde bedrijven zal afhangen van de wijze waarop thans die

⁸⁾ Bij textiel is b.v. door de integratieheffing, althans ten dele, een administratieve verlichting in het leven geroepen.

⁹⁾ Verwezen zij naar het Voorlopig Verslag, blz. 8, 2e kolom, en de Memorie van Antwoord, blz. 16, 1e en 2e kolom.

prijzen zijn bepaald. Het is immers zeer wel mogelijk, dat de marktpositie van bepaalde goederen zodanig is, dat de door de niet-geïntegreerde bedrijven verschuldigde omzetbelasting het prijspeil verhoogt. Alsdan zal in zoverre het invoeren van een integratieheffing — welke de niet-geïntegreerde bedrijven immers niet verschuldigd zijn — niet tot prijsverhoging behoeven te leiden." In de gevallen, waarin de gedifferentieerde bedrijven tegenover de geïntegreerde in de knel zaten omdat de geïntegreerde het prijspeil bepaalden, zal echter door het invoeren van een integratieheffing uiteraard een verhoging van prijzen optreden.

Beperkte integratieheffing.

Bij het beperken van de eerst veel vollediger voorgestelde integratieheffing voor grondstoffen heeft de Regering zelf het initiatief genomen. Nadat, gelijk hiervoor reeds is vermeld, de leden, in het Voorlopig Verslag aan het woord, zich vrijwel algemeen tegen de voorgestelde integratieheffing hadden verklaard, is de Regering met een principieel geheel andere visie gekomen, welke in de Memorie van Antwoord is toegelicht en door een Nota van Wijzigingen in het ontwerp van wet is belichaamd. De Kamer heeft, vrijwel geheel overtuigd van de juistheid van de nadere regeling, zich daarmee verenigd¹⁰). Ik zal thans zo kort mogelijk de in de wet opgenomen regeling en haar achtergrond samenvatten.

Zoals in het begin van dit artikel is uiteengezet, kan de wetgever tegenover de verschillen in heffing, welke tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven kunnen ontstaan, een verschillende houding aannemen. De bezwaren, welke verbonden zijn aan een integratieheffing, heeft de wetgever er nu toe gebracht om, zij het in hoofdzaak bij die heffing, het — positieve — streven naar een zo groot mogelijke neutrale werking van de omzetbelastingheffing ter zijde te stellen en daarvoor in de plaats de — meer negatieve — houding aan te nemen, dat alleen door de wetgever moet worden ingegrepen in gevallen, waarin zulks noodzakelijk is om te voorkomen, dat grote belangen van sociaal-economische aard in het gedrang komen. Wanneer dat laatste het geval is kan aan de hand van de bestaande wetgeving en van de bij de totstandkoming gehouden beschouwingen wat meer worden geconcretiseerd.

In de Memorie van Antwoord (2602, no. 5, blz. 14, 2e kolom) was te kennen gegeven, dat naar de mening van de Minister en de Staatssecretaris een ingrijpen, waar zulks onvermijdelijk is, niet dient achterwege te blijven, „maar op de voorgrond moet staan dat in het uit het cascadestelsel nu eenmaal voortvloeiende verschil in heffing tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven moet worden berust en dat niet te snel moet worden gestreefd naar het bereiken van een gelijkheid in heffing. De daarmee gepaard gaande grotere ruwheid in de heffing zal ongetwijfeld kunnen leiden tot moeilijkheden voor verschillende niet-geïntegreerde bedrijven, voor welke moeilijkheden de ondergetekenden geenszins blind zijn. Zij vertrouwen er echter op, dat het in het economische leven zo noodzakelijke aanpassingsproces ook in deze zijn werking zal doen gelden.”

¹⁰) Alleen de Heer van Leeuwen heeft bezwaren tegen het nieuwe voorstel ontwikkeld, omdat het naar zijn mening de mogelijkheid van ongelijkheid tussen de bedrijven te groot liet. De Heren Gortzak en van Dis bleven tegen, in verband met de kans op prijsstijging voor enkele artikelen.

In de door de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer op 21 Juni 1954 gerichte Brief naar aanleiding van het Verslag (Zitting 1953—1954—2602, no. 16) staat vermeld, dat slechts in het betrekkelijke geringe aantal gevallen, waarin het gaat om ernstige verstoringen, tot maatregelen dient te worden overgegaan.

„De ondergetekende ontveinst zich niet, dat juist het inslaan van deze weg de moeilijk te beantwoorden vraag opwerpt, wanneer nu een verschil in heffing tot een zo ernstige verstoring van verhoudingen aanleiding geeft, dat dient te worden ingegrepen. Die vraag toch kan eerst worden beantwoord, zodra een volledig inzicht is verkregen in de verhoudingen tussen en de positie van de onderscheidene bedrijven in de desbetreffende sector.”

Daaraan wordt toegevoegd, dat in de textielindustrie, de margarine-industrie, de schoenen- en handschoenen-industrie, alsmede in de bedrijfssector, welke zich bezig houdt met de vervaardiging van kachels, haarden, enz., de verhoudingen zodanig zijn dat een ingrijpen verantwoord en noodzakelijk is. In de Brief worden vervolgens een aantal gegevens met betrekking tot die bedrijfstakken gegeven, ten bewijze, dat de integratieheffing noodzakelijk is. Uit de daarna volgende mondelinge behandeling van het ontwerp van wet kan worden afgeleid, dat de Kamer het daar in het algemeen mede eens is geweest.

Uit een en ander kan blijken, dat, hoewel iedere bedrijfstak op zich zelf moet worden beschouwd, de volgende, vrijwel uitsluitend economische, factoren in het algemeen een rol spelen bij de vraag of ingegrepen dient te worden of niet. Ik neem aan, dat bij het verkrijgen van meer inzicht op dit terrein wel zal blijken, dat er nog meer factoren van betekenis zijn.

1. De verhouding van de waarde van de zelf vervaardigde grondstof tot die van het daaruit vervaardigde fabrikaat. Daaruit kan de voorsprong in de heffing van omzetbelasting worden afgeleid van het geïntegreerde bedrijf boven het niet-geïntegreerde. Is die verhouding b.v. 60 : 100, dan betekent zulks, dat het geïntegreerde bedrijf een druk aan omzetbelasting van in het algemeen 5 % over 60 % = 3 % van de verkoopprijs van het fabrikaat minder ondervindt dan de gedifferentieerde bedrijven. Des te groter de voorsprong is, des te nadeliger de positie van de gedifferentieerde bedrijven.

2. Bijzondere voordelen van economisch-organisatorische aard voor de geïntegreerde bedrijven. In een aantal gevallen zullen geïntegreerde bedrijven in economisch-organisatorisch opzicht — los van de heffing van omzetbelasting — goedkoper werken dan de niet-geïntegreerde. Dat verhoogt de voorsprong, welke de geïntegreerde bedrijven ingevolge factor no. 1 hebben, en maakt de positie van de gedifferentieerde bedrijven in verhouding tot de geïntegreerde zwakker. De waarde van deze bijzondere voordelen zal in het algemeen veel moeilijker zijn te meten dan die, welke onder 1 is bedoeld, maar bij de beoordeling van de aangelegenheid zal zij niettemin een rol moeten spelen.

3. Bijzondere nadelen van economisch-organisatorische aard voor de geïntegreerde bedrijven. In een aantal andere gevallen zullen geïntegreerde bedrijven echter in economisch-organisatorisch opzicht juist duurder werken dan de niet-geïntegreerde. Dat verkleint dan de voorsprong, welke de geïntegreerde bedrijven ingevolge factor no. 1 hebben, of kan met

zich brengen, dat er zelfs qua saldo een achterstand van de geïntegreerde bij de gedifferentieerde is.

4. De positie tegenover het buitenland. Indien de teruggaaf-regeling bij uitvoer van goederen goed werkt, staan de geïntegreerde en de gedifferentieerde bedrijven bij export naar het buitenland gelijk voor de heffing van omzetbelasting. Indien de export-omzet van de gedifferentieerde bedrijven tegenover de binnenlandse omzet groot is en de winst bij export voldoende is om eventuele verliezen in het binnenland goed te maken, dan zal ook dat van belang zijn bij de beoordeling.

5. Practische mogelijkheid van het treffen van een maatregel. Deze factor is niet van economische, doch van fiscaal-technische en administratieve aard. Het moet denkbaar zijn, dat het in een concreet geval zoveel praktische moeilijkheden zou opleveren om een maatregel te treffen, dat daarvan moet worden afgezien.

Aan de hand van de onder 1 tot en met 4 genoemde factoren kan de voorsprong, welke in een bepaalde tak van bedrijf de geïntegreerde bedrijven boven de gedifferentieerde bedrijven bezitten, worden vastgesteld. Bij de parlementaire behandeling is niet komen vast te staan hoe groot die voorsprong moet zijn, wil er aanleiding tot ingrijpen zijn. Dat zal ook moeilijk in het algemeen kunnen worden vastgesteld. In sommige gevallen zal een betrekkelijk geringe achterstelling van de gedifferentieerde bedrijven de netto-winst mogelijkheden bij die bedrijven volkomen teniet doen, in andere gevallen zullen, ondanks een vrij grote achterstand, de netto-winsten voldoende blijven voor een lonende exploitatie van de bedrijven. En daar gaat het in feite om. Eerst wanneer bedrijven met de ondergang worden bedreigd, bestaat er immers in het algemeen aanleiding tot ingrijpen. Een extra moeilijkheid leveren bij de beoordeling die bedrijven op, die verschillende activiteiten uitoefenen en met de ene extra-winst maken, waardoor zij in staat zijn voor de andere, waarbij zij in de positie van gedifferentieerd bedrijf verkeren, de verliezen goed te maken. Wanneer de verhouding van de gedifferentieerde bedrijven niet dezelfde is, m.a.w. het ene bedrijf door het verschil in heffing met de geïntegreerde verlies lijdt doch het andere nog een voldoende winst behoudt, compliceert zulks het vinden van een juiste oplossing opnieuw.

Indien ten aanzien van een bepaalde bedrijfstak inderdaad de gevolgtrekking moet worden gemaakt, dat een ingrijpen van de wetgever noodzakelijk is, dan behoeft zulks nog niet altijd door het in het leven roepen van een integratieheffing, maar is het verkrijgen van meer gelijkheid in heffing ook mogelijk door het verlenen van een tegemoetkoming aan de gedifferentieerde bedrijven. Daarbij zij echter vooropgesteld, dat het verlenen van een integratievrijstelling tot de grote uitzonderingen moet behoren. Zulks heeft de Regering in de Memorie van Antwoord gesteld en het Tweede Kamerlid, de Heer Lucas, heeft dat nog eens beklemtoond. Een van zijn argumenten was, dat de integratieheffing aan het oordeel van de Staten-Generaal is onderworpen, doch dat het verlenen van de integratievrijstellingen zich volledig aan de controle van het Parlement onttrekt, en daarom zo min mogelijk moet worden toegepast. Een verlenen op ruime schaal van integratievrijstellingen zou een uitholling van het cascadeselsel betekenen en een sneeuwbal kunnen worden, welke tot een lawine uitgroeit en de gehele heffing verplettert. Bovendien

kunnen de integratievrijstellingen eveneens allerlei administratieve moeilijkheden met zich brengen.

Maar afgezien daarvan rijst de vraag in welke gevallen de keus op een integratieheffing en in welke op een integratievrijstelling moet vallen. In vorenbedoelde Brief (no. 16) en bij de mondelinge behandeling is aan deze vraag heel wat aandacht besteed. Ook hier spelen een aantal factoren een rol. Gewezen zij op de volgende.

1. Verhouding totale omzet geïntegreerde bedrijven tot de totale omzet van de niet-geïntegreerde bedrijven alsmede de verhouding van de aantallen van die bedrijven en de aantallen werknemers daarin ¹¹⁾. De oplossing van de ongelijkheid in heffing bij gietstukken voor haarden e.d. speelt hierbij een bijzondere rol. De Regering had voorgesteld een integratieheffing in het leven te roepen. De verhouding van de omzet van de geïntegreerde bedrijven tot die van de niet-geïntegreerde is 75:25. De Heer Janssen stelde, dat nu in deze de geïntegreerde bedrijven overheersend waren, niet een integratieheffing moest worden opgelegd. Bij de discussie bleek lang niet iedereen het daarmee eens te zijn. Om verschillende andere motieven hebben echter een aantal leden mede tegen het voorstel van de Regering gestemd en dat is niet aangenomen. Daaruit mag echter naar mijn mening geenszins worden afgeleid, dat bij een verhouding 75 : 25 geen integratieheffing zou mogen worden ingevoerd. Het is zeer wel mogelijk, dat de Kamer bij een andere bedrijfstak bij een dergelijke verhouding wel de heffing aanvaardt. Verwezen zij naar Handelingen Tweede Kamer van 7 Juli 1954, blzz. 1305/1306 en de stemming op blz. 1316.

Bij de margarine-industrie met verhouding 70 : 30 is wel een integratieheffing in de Wet opgenomen.

Uiteraard is met de verhouding van de omzetten in het voorgaande bedoeld de verhouding van de binnenlandse omzetten. De export-omzetten van beide soorten bedrijven kunnen buiten beschouwing blijven. De vraag rijst nog wat de betekenis in deze moet zijn van de invoer van dezelfde soort goederen. Ook de ingevoerde goederen komen op dezelfde markt. Telt de totale invoer mede bij de geïntegreerde bedrijven of juist bij de gedifferentieerde? Bij de parlementaire behandeling is die vraag nog niet aan de orde gekomen.

2. Verhouding belastingdruk tot die van soortgelijke goederen of goederen met een zelfde gebruiksaanwending. Ook vraagt de aandacht het aantal aan belasting onderworpen voorschakels, welke het goed moet doorlopen, en met name of door toepassing van een integratieheffing de totale belastingdruk op het goed niet te zwaar wordt in vergelijking met die op soortgelijke goederen of op goederen met een zelfde gebruiksaanwending of zelfs in vergelijking met de gemiddelde belastingdruk op andere goederen, welke aan hetzelfde tarief zijn onderworpen. Die factor kan er mede toe leiden, dat de werking van de integratieheffing of van de te verlenen vrijstelling moet worden toegepast in een gehele afgeronde sector, ook al zou in een enkel onderdeel van zulk een sector een zodanige voorziening niet strikt noodzakelijk zijn op grond van het feit, dat in dat onderdeel een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen niet optreedt.

¹¹⁾ Zie hierbij in het bijzonder Hofstra in Handelingen Tweede Kamer van 29 Juni 1954, blz. 1177 en het antwoord van de Staatssecretaris op blz. 1229.

3. Andere factoren. Tenslotte kan in concrete gevallen nog een complex van andere factoren van maatschappelijke of economische aard van invloed zijn op de vraag, welke voorziening in een bepaald geval de voorkeur verdient. Met name de aard van het goed — noodzakelijk of minder noodzakelijk voor de levensbehoeften — speelt daarbij een rol.

4. Invloed op de prijzen. In een bepaalde situatie moet ook betekenis worden toegekend aan de vraag wat er bij een integratieheffing dan wel bij een integratievrijstelling met de prijzen gaat geschieden.

Bezwaren van de beperktheid van de heffing.

Alvorens in het kort enige aandacht te schenken aan de gevallen, waarin thans integratieheffingen plaats vinden of integratievrijstellingen worden toegepast, meen ik, ter verkrijging van een zo juist mogelijk inzicht in de huidige situatie, er op te moeten wijzen, dat aan het slechts op beperkte schaal toepassen van die heffingen of vrijstellingen ook bezwaren zijn verbonden, welke optreden daar waar bij het naast elkaar bestaan van geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven, geen heffingen of vrijstellingen worden toegepast. Ik zal die bezwaren slechts in het kort samenvatten.

Het eerste bezwaar is uiteraard, dat er een verschil in heffing tussen de verschillende soorten bedrijven bestaat. In sommige gevallen zal het de bedrijfsgenoten zelf wellicht niet eens duidelijk zijn, dat het verschil aanwezig is. Het kan n.l. zijn, dat er ogenschijnlijk alleen maar gedifferentieerde bedrijven zijn, doch enkele van hen kunnen, omdat de een de ander in financieel, organisatorisch en economisch opzicht feitelijk geheel beheerst, voor de omzetbelasting als één ondernemer en daardoor als één geïntegreerd bedrijf worden beschouwd, zonder dat daarvan naar buiten iets blijkt. Indien b.v. een gedifferentieerd bedrijf een ander gedifferentieerd bedrijf, dat voor hem de grondstoffen maakte, opkoopt dan kan zonder dat de collega's zulks bevroeden, het wegvallen van de omzetbelasting op de grondstoffen dat bedrijf ineens in een bevoorrechte positie plaatsen en daarmee de prijscalculaties van de anderen doorbreken.

In de tweede plaats bemoeilijkt het ontbreken van een integratieheffing of een integratievrijstelling het vaststellen van het juiste percentage van heffing bij invoer op grond van art. 15 van de Wet. Indien dat percentage wordt vastgesteld op de totale druk, welke het geïntegreerde bedrijf ondervindt, dan komen de gedifferentieerde bedrijven, doordat nu ook de buitenlandse concurrentie er bij komt, nog meer in de knel te zitten. Wordt het percentage van heffing vastgesteld op de totale druk bij de gedifferentieerde bedrijven, dan wordt de bevoorrechte positie van de geïntegreerde bedrijven weer groter. Het is uiteraard mogelijk om het percentage bij invoer zo vast te stellen, dat het overeenkomt met de druk, hetzij van de geïntegreerde hetzij van de gedifferentieerde bedrijven al naar gelang de omzetten van de geïntegreerde dan wel die van de gedifferentieerde in de meerderheid zijn. In het buitenland zijn wel stemmen opgegaan om in deze gevallen de heffing bij invoer een rekenkundig gewogen gemiddelde van de verschillende binnenlandse heffingen te doen zijn.

In de derde plaats doen zich moeilijkheden voor bij de vaststelling van het terug te geven bedrag aan omzetbelasting bij uitvoer. Die moeilijkheden lopen parallel met die hiervoor bij invoer genoemd. Bij uitvoer kan dat in bepaalde gevallen nog in zoverre worden ondervangen, dat aan

het geïntegreerde bedrijf, dat zelf exporteert, een lager bedrag wordt teruggegeven dan aan het gedifferentieerde, dat zelf exporteert. Maar in de gevallen, waarin de export plaats vindt door een handelaar, die van beide soorten ondernemingen — uiteraard tegen dezelfde prijzen — de goederen betreft, is het zeer bezwaarlijk verschillende bedragen te gaan teruggeven, nog afgezien van de vraag of dat rechtvaardig zou zijn. Al-lerlei vraagpunten komen daarbij nog naar voren.

In de vierde plaats is er in zeker opzicht een disharmonie tussen het ontbreken van de integratieheffing over de grondstoffen en het wel in de wet opgenomen zijn van andere maatregelen ter wegneming van ver-schillen tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde bedrijven.

Gevallen, waarin integratieheffing plaats vindt.

De gevallen, waarin de integratieheffing over grondstoffen plaats vindt, zijn eenvoudig aan te geven. Ze zijn vermeld in tabel I, behorende bij de Wet. Die tabel I luidt thans:

1. Goederen, als zijn bedoeld in afdeling XI van het tarief van invoer-rechten behorende bij de Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst, met uitzondering van die, welke grondstof zijn voor technische weefsels voor de rubber-industrie.
2. Plantaardige oliën, ruwe, te weten: grondnotenolie, katoenzaadolie, palmpitten- en kokosolie, sesam-, koolzaad-, raapolie en dergelijke olie, soja-, zonnebloem- en maïsolie.
3. Leder, gelooid, bestemd voor de vervaardiging van schoenen en hand-schoenen, alsmede rubberzolen en rubberhakken.
4. Assen en residuen, als zijn bedoeld in post 197, voorzover van on-edele metalen, andere dan ijzer, en goederen, als zijn bedoeld in de posten 756, 770, 774, 785, 790, 794 en 800 van het Tarief van in-voer-rechten behorende bij de Nederlands-Belgisch-Luxemburgse Douane-overeenkomst.

Aangezien met ingang van 1 September 1955 de textielproducten, om welke het in post 1 gaat, vrijwel alle — zij het tijdelijk tot 1 Januari 1957 — van omzetbelasting zijn vrijgesteld — alleen de aan het hoogste tarief van vijftien percent onderworpen producten, opgenomen in tabel III, behorende bij de Wet, zijn van de vrijstelling uitgesloten —, speelt de aanwijzing in post 1 geen rol van betekenis meer. Post 2 geeft van 1 September 1955 af geen aanleiding meer tot een integratieheffing, om-dat de in post 2 genoemde goederen eveneens zijn vrijgesteld. Betekenis behouden slechts de in de posten 3 en 4 opgenomen aanwijzingen, waar-bij opmerking verdient, dat post 4 bij Koninklijk besluit is opgenomen en nog bij wet moet worden goedgekeurd. Een ontwerp van wet is bij de Tweede Kamer aanhangig (Zitting 1954—1955—4033). Ik meen goed te doen in dit stadium te volstaan met naar de toelichting bij het ontwerp te verwijzen. Zowel voor het in post 3 bedoelde leder als voor de in post 4 vermelde non-ferrometalen is door het treffen van een bij-zondere, afwijkende regeling aan de administratieve bezwaren van een integratieheffing tegemoet gekomen. Zie hoofdstukken IV en II van Be-sluit omzetbelasting bijzondere regelingen II.

Gevallen, waarin een integratievrijstelling is verleend.

Vooropgesteld zij, dat integratievrijstellingen slechts in bijzondere ge-

vallen worden verleend. De Wet kent verschillende mogelijkheden om een integratievrijstelling te verlenen. Ik wijs hierbij op de volgende.

1. De levering van de grondstoffen door het grondstoffen vervaardigende gedifferentieerde bedrijf aan het die grondstoffen verwerkende gedifferentieerde bedrijf wordt vrijgesteld, dan wel wordt aan het verwerkende bedrijf een gehele of een gedeeltelijke teruggaaf verleend van de omzetbelasting, welke bij de levering door het eerste bedrijf is voldaan. Het verlenen van een dergelijke vrijstelling of teruggaaf geschiedt op grond van art. 32, tweede lid, letter a, van de Wet.

2. De vervaardiging van de grondstoffen bij het eerste gedifferentieerde bedrijf dan wel van de fabrikaten bij het tweede wordt niet als voortbrenging in de zin van art. 7 van de Wet aangemerkt. De extraheffing van vijf percent, welke de gedifferentieerde bedrijven tezamen meer moeten voldoen dan het geïntegreerde wordt daardoor teruggebracht tot $\frac{3}{4}$ % of soms zelfs tot nihil; dat laatste in de gevallen, waarin de levering als handelaar is vrijgesteld. In de gevallen, waarin de vervaardiging bij het tweede bedrijf niet als fabricage wordt aangemerkt, is het zelfs mogelijk, dat de heffing bij de gedifferentieerde bedrijven in totaal lager wordt dan bij het geïntegreerde. Een aantal van de gevallen, als zijn vermeld in artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit, werken als maatregelen tot wegneming van de achterstand van gedifferentieerde bedrijven. Datzelfde is het geval met enkele andere, als zijn vermeld in de artikelen 12 en 16 van dat besluit.

3. Het grondstoffen verwerkende gedifferentieerde bedrijf wordt als fabrikant wegens doen-fabriceren aangemerkt van de grondstoffen, welke het van het grondstoffen producerende bedrijf betreft. Twee gevallen daarvan zijn vermeld in § 22, no. 15, van de Leidraad. Het tweede bevat een zodanige maatregel met betrekking tot gietstukken voor haarden, kachels, enz. Die maatregel was noodzakelijk nu, gelijk hiervoor vermeld, de Tweede Kamer het voorstel van de Regering om een integratieheffing voor die gietstukken op te nemen had verworpen.

4. Ten aanzien van het ten behoeve van het grondstoffen verwerkende bedrijf laten maken van de grondstoffen bij een derde — uitbesteding van werk — wordt goedgekeurd, dat niet de volle waarde van de grondstoffen, doch slechts het betaalde bedrag in geld voor de berekening van de omzetbelasting als aannemingssom in aanmerking wordt genomen. Alsdan wordt het verschil wel niet geheel, maar in bepaalde gevallen toch wel in zeer belangrijke mate verminderd. In de Leidraad (§ 31, 8) is echter gezegd, dat van dit middel tot het verminderen van verschillen tussen geïntegreerde en gedifferentieerde bedrijven bij de toepassing van de nieuwe koers in het algemeen geen gebruik meer zal worden gemaakt.

Er komen nog een groot aantal gevallen voor, waarin geïntegreerde naast gedifferentieerde bedrijven staan en noch een integratieheffing is opgenomen noch een integratievrijstelling in enigerlei vorm is verleend. Bij de huidige stand van de conjunctuur schijnt dat in het algemeen niet tot onoverkomelijke moeilijkheden voor de niet-geïntegreerde bedrijven te leiden. Afgewacht zal dienen te worden welke ontwikkeling zich bij een veranderende situatie zal voordoen.

e. *Eigen gebruik van „diensten”.*

De Wet kent geen heffing wegens het eigen gebruik van „diensten”. Historisch is zeer goed verklaarbaar, waarom een zodanige heffing er niet is. De heffing wegens het verrichten van diensten is met ingang van 1 Januari 1941 overgenomen uit de Duitse wetgeving, welke practisch geen heffing wegens eigen gebruik kent. Vóórdat tot een zodanige heffing kan worden overgegaan dient eerst de nodige ervaring te worden opgedaan en deze was in 1941 in Nederland uiteraard niet aanwezig. Ook de ondervinding, welke met de belastbaarheid van de diensten inmiddels is verkregen, heeft het niet aantrekkelijk gemaakt tot een heffing wegens eigen gebruik van diensten over te gaan. In de Memorie van Toelichting bij het ontwerp Wet '52 heeft de Minister gezegd, dat van een al dan niet beperkte heffing wegens eigen gebruik van diensten is afgezien, omdat een zodanige heffing bij de praktische toepassing tot meer bezwaren zou leiden dan zij aan voordelen zou opleveren. Het ontbreken van een zodanige heffing werkt uiteraard integratie in de hand. Naar mijn mening is het laatste woord over de regeling van de heffing over diensten echter nog niet gesproken.

Wel bevatten de Wet en de uitvoeringsvoorschriften een aantal gevallen van integratievrijstellingen. Ik moge hierbij verwijzen naar art. 9, zevende lid, letter c, van de Wet, toekennende een aftrek wegens aan andere ondernemers uitbetaalde vrachtkosten, naar art. 11, vierde lid, letter c, van de Wet wegens het aftrekken van de aan een andere vervoerondernemer uitbetaalde vervoerskosten bij onderaanneming van vervoer, naar art. 24, no. 30, van de Wet voor de vrijstelling van de onderaanneming bij onroerend goed en naar § 33, 10, van de Leidraad, alwaar nog enige gevallen van integratievrijstellingen bij diensten zijn opgenomen.

Ik ben er mij van bewust, dat ik in het vorenstaande slechts korte samenvattende beschouwingen over het grote vraagstuk van de integratieheffingen heb gegeven. Vergelijking met de toestand in het buitenland is zelfs geheel achterwege gebleven¹²⁾. Mede is buiten beschouwing gebleven de vraag in hoeverre de moeilijkheden, welke bij de integratieheffing worden ondervonden, op den duur tot een ander stelsel van heffing zullen leiden. Van het uitspreken van een eigen mening heb ik mij zoveel mogelijk onthouden. Ik hoop echter dat het vorenstaande voldoende is als een bijdrage voor een zo objectief mogelijk oordeel over dit zo interessante onderwerp in de omzetbelasting.

¹²⁾ Zie hierbij Huiskamp in Bulletin for International Fiscal Documentation Vol. VIII nos 3-4 (May-August 1954).