

De btw opnieuw in discussie

De btw is weer in discussie. Er lijkt zich een kamermeerderheid af te tekenen voor overheveling van arbeidsintensieve sectoren naar het verlaagde btw-tarief. In dit artikel wordt dit idee besproken. Daarbij wordt tevens ingegaan op het probleem van de 'fiscale verzuring', de vertroebeling die ontstaat als allerlei niet-fiscale motieven in de belastingheffing worden betrokken. De auteur pleit voor een zorgvuldige afweging van arbeidsmarktpolitieke en fiscale argumenten.

DRS. H.R.J. VOLLEBERGH*

De btw

De geest is weer uit de fles. Er lijkt zich een kamermeerderheid van VVD en PvdA af te tekenen voor de overheveling van arbeidsintensieve sectoren naar het verlaagde btw-tarief¹. Daarmee zou de traditioneel grote omvang van het zwart werken in deze sectoren kunnen worden teruggedrongen en de officiële werkgelegenheid vergroot. Dit idee is gebaseerd op een recent verschenen studie van het Centraal Planbureau naar de wisselwerking tussen de formele en de informele economie². In deze studie wordt geconcludeerd dat verlaging van de omzetbelasting effectief is bij het terugdringen van het zwarte circuit, in het bijzonder wanneer de verlaging geconcentreerd zou worden op arbeidsintensieve sectoren³. Reeds in 1986 bepleitte het KNOV eveneens een dergelijke maatregel⁴. Recent heeft ook de milieubeweging zich achter dit idee geschaard⁵. De arbeidsintensieve sector wordt gekenmerkt door een lager energie- en grondstoffengebruik. Een lager btw-tarief op arbeidsintensieve producten zou dus milieuvriendelijker produktiewijzen stimuleren.

De verantwoordelijke bewindspersoon, staatssecretaris Koning van Financiën, is echter heel wat minder enthousiast. Reeds verschillende malen heeft hij, evenals zijn voorganger, laten weten niets te zien in verruiming van het aantal motieven in de omzetbelastingpolitiek⁶. Deze overheveling introduceert immers een tweetal nieuwe motieven in de omzetbelasting, namelijk het tegengaan van fraude en het bevorderen van de werkgelegenheid. In het algemeen staat Koning op het standpunt dat het honoreren van andere dan zuiver fiscale motieven slechts leidt tot steeds weer nieuwe discussies over de tariefstelling in de omzetbelasting, waardoor de tarievenproblematiek alleen maar zou toenemen. De staatssecretaris is zelfs van mening dat de bestaande tariefdifferentiatie zo beter snel mogelijk afgeschaft zou kunnen worden.

Na een debat tussen 'rekkelijken en preciezen' over het verkeersbeleid, lijkt zich opnieuw een dergelijk debat af te tekenen. De 'rekkelijken', gecharmeerd van een instrumenteel gebruik van de belastingheffing voor niet-fiscale doelen, zijn vóór overheveling. De 'preciezen', bang voor precedentwerking, vrezen politisering van de tariefstelling in de omzetbelasting en zijn daarom tegen. Na een korte

schets van de belangrijkste resultaten van de studie van het Centraal Planbureau zal worden stilgestaan bij deze al enkele jaren slepende discussie.

De CPB-studie

In een studie naar de wisselwerking van de formele en informele sectoren van de economie tracht Graafland te komen tot modellering en kwantificering. Gebruikmakend van een eigen macro-economisch model van de Nederlandse volkshuishouding toegespitst op zijn probleemstelling berekent hij de effecten van zes beleidsvarianten die gericht zijn op eventuele terugdringing van de omvang van de informele productie van diensten.

Alvorens deze beleidsalternatieven op hun effectiviteit worden getoetst, presenteert Graafland een theoretisch model van de arbeidsmarkt. Hiervan zal ik kort de hoofdlijn weergeven. Verondersteld wordt dat de arbeidsmarkt bestaat uit een formele en een informele sector. De formele sector bestaat uit de arbeidsmarkt van werkenden en werklozen, dat wil zeggen diegenen die naar werk zoeken. De informele sector bestaat uit een 'zwarte sector' en een 'huishoudelijke' sector. In de eerste deelsector vinden transacties plaats tegen geldelijke betaling, waarbij niet wordt voldaan aan de ter zake geldende wet- of regelgeving. De tweede sector

* Verbonden aan de vakgroep Sociaal-economisch Beleid, sectie Economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1. *NRC Handelsblad*, 20 februari 1988.

2. J.J. Graafland, *Wisselwerking tussen formele en informele economie*, Occasional Paper 42, CPB, Den Haag, 1987.

3. *Idem*, blz. 43.

4. KNOV, *Actieplan ter bestrijding van zwart werken*, 1986.

5. Landelijk Milieu Overleg, *Milieu incl. BTW*, Utrecht, 1988; zie ook P. Sprengers, *Aanpassing BTW-systeem biedt perspectieven voor het milieu*, *Natuur en Milieu*, maart 1988, blz. 9-11.

6. *Tariefnota Omzetbelasting*, Tweede Kamer vergaderjaar 1981, 17 048, nr. 1 en 2; *Nota herziening tariefstructuur omzetbelasting*, Tweede Kamer, vergaderjaar 1985-1986, 19 200, hoofdstuk IX B, nr. 3 en *Overheveling van voedings- en geneesmiddelen en van fraudegevoelige sectoren van de arbeidsintensieve dienstverlening naar het verlaagde btw-tarief*, Tweede Kamer, vergaderjaar 1986-1987, 19 812, nrs. 1-2.

Tabel. Resultaten van enkele omzetbelastingvarianten, bij verschillende veronderstellingen, gericht op terugdringing van de zwarte sector bij een veronderstelde omvang van 5% van het bnp^a

	Uitgangsniveau	Procentuele mutatie ten opzichte van de uitgangssituatie		
		(1)	(2)	(3)
Arbeidsaanbod (in arbeidsjaren x 1.000)				
– formeel arbeidsaanbod	5.274	0,1	0,1	0,1
– zwart aanbod werkenden	267	-4,9	-15,0	-2,4
– zwart aanbod werklozen	57	-10,2	-22,3	-6,9
– zwart aanbod niet-werkenden	135	3,3	-13,9	6,1
Werkgelegenheid				
– kapitaalintensieve sector	1.417	0,4	-0,7	0,4
– arbeidsintensieve sector	1.518	2,0	3,5	1,8
– autonome sector	951	1,9	0,2	2,0
– werkloosheidsvoet ^b	12,4	-0,9	-0,8	-0,9
Consumptie en afzet				
– totale consumptie	232	3,3	0,2	3,4
– afzet kap.int.sector	274	0,6	-0,5	0,6
– afzet arbeidsint. sector	152	2,1	3,6	1,8
– afzet zwarte sector	17	-3,3	-15,4	-0,7
– afzet huish. sector	17	-1,1	0,7	-1,3
Overheid				
– financieringstekort ^c	10,6	1,0	-0,2	1,0

a. Twee andere omzetbelastingvarianten zijn buiten beschouwing gelaten aangezien de effecten hiervan niet tot noemenswaardig andere conclusies leiden. Het betreft hier de variant met een veronderstelde omvang van de informele sector van 10% van het bnp (tabel 5) en met een partiële substitutie-elasticiteit tussen consumptie en vrije tijd van 0,50 in plaats van 0,85 (tabel 4).

b. Mutatie in procent-punten (in procenten van de beroepsbevolking).

c. Mutatie in procent-punten (in procenten van het nni).

Betekenis van de kolommen:

(1) = verlaging omzetbelasting op particuliere consumptie met 1.5% van het nni;

(2) = balanced budget omzetbelastingvariant ten gunste van de arbeidsintensieve sector;

(3) = verlaging omzetbelasting op particuliere consumptie bij een partiële substitutie-elasticiteit tussen zwarte en arbeidsintensieve goederen van 1,5 in plaats van 2,8.

Bron: ontleend aan J.J. Graafland, *Wisselwerking tussen formele en informele economie*, Occasional Paper nr. 42, Den Haag, 1987, tabellen 2, 3 en 7.

wordt gekenmerkt door transacties zonder geldelijke betaling, maar met een besparingsmotief⁷.

Uitgaande van het gangbare rationele beslismodel van de economische theorie wordt de arbeidsaanbodbeslissing geanalyseerd als een tweetrapsraket⁸: allereerst beraden individuen zich op de vraag of zij zich op de formele arbeidsmarkt zullen aanbieden, waarna zij in tweede instantie – mede afhankelijk van het resultaat van de eerste beslissing – bepalen in hoeverre zij zich op de informele arbeidsmarkt willen aanbieden. Bij de modellering van de vraag naar zwarte goederen wordt uitgegaan van de idee dat de zwarte consumptie vooral concurreert met de arbeidsintensieve consumptie in de formele sfeer.

Het voert te ver dieper in te gaan op dit model. Dit geldt evenzeer voor de nadere empirische invulling van het theoretische deel⁹. Volstaan kan worden met de constatering dat de sectorindeling gebaseerd is op de mate waarin formele sectoren gevoelig zijn voor concurrentie uit de zwarte sector¹⁰. Onder de arbeidsintensieve sector vallen bouwnijverheid, handel, horeca, reparatiewezen, zakelijke en overige dienstverlening. Deze sector wordt nauwelijks beconcurrerd vanuit het buitenland, zodat het open karakter van de Nederlandse economie slechts op indirecte wijze invloed uitoefent op de afloop van het economisch proces in deze sector. Aangezien een exacte schatting van de omvang van de informele economie met veel onzekerheden omgeven is, wordt een tweetal varianten doorgerekend, waarin de omvang op 5 respectievelijk 10% van het bruto nationale produkt is gesteld.

In het derde deel van zijn studie bespreekt Graafland enkele beleidsvarianten gericht op terugdringing van de informele sector. In de tabel zijn de belangrijkste resultaten in verband met de *omzetbelastingvarianten* bijeengebracht. Deze beleidsvarianten betreffen een verlaging van de btw op de particuliere consumptie (varianten 1 en 3) dan wel geconcentreerde verlaging van de btw op de consumptie in de arbeidsintensieve sector onder gelijktijdige verhoging

van de btw op consumptie van de overige sectoren (variant 2). Uit de tabel blijkt duidelijk dat alle omzetbelastingvarianten positieve effecten genereren. Zowel aan de vraag- als aanbodkant van de zwarte sector treedt substitutie op in de richting van de formele sector. Er treedt met andere woorden een soort 'inverdien-effect' op, waardoor ook de werkgelegenheid in de formele sector groeit.

Het zwarte arbeidsaanbod daalt aanzienlijk, terwijl het formele aanbod vrijwel constant blijft. In vrijwel alle formele sectoren groeit de werkgelegenheid, in het bijzonder in de arbeidsintensieve sector. Dit laatste is overigens niet verwonderlijk vanwege de veronderstelde concurrentie tussen zwarte en arbeidsintensieve sector. Tot slot daalt de werkloosheid in alle drie de varianten. Aan de vraagkant treedt afzetzijding in de zwarte sectoren op, terwijl er vooral in de arbeidsintensieve sector sprake is van afzetgroei. Resteert nog een stijging van het financieringstekort met 1 procent-punt bij de niet-balanced-budget varianten. Combineert men echter een verlaging van het btw-tarief met een verhoging van het tarief in kapitaalintensieve sectoren dan pakt het allemaal nog beter uit.

Bij deze resultaten passen de volgende kanttekingen:
– de resultaten blijken ten dele afhankelijk van de gekozen parameterwaarden, met name van de waarde van de partiële substitutie-elasticiteit tussen zwarte en arbeidsintensieve sectoren (zie variant 3): wanneer wordt

7. Zie ook P.H. Renooy, *Is 'zwart' werken te meten? De Nederlandse informele economie in internationaal perspectief*, *Maand-schrift Economie*, jg. 50, nr. 5, 1986, blz. 352-361.

8. J.J. Graafland, op. cit., blz. 4-11. Voor een nader onderzoek van de motieven om zwart te werken, zie B. Kazemier en R. van Eck, *De zwarte arbeidsmarkt*, *ESB*, 8 oktober 1986, blz. 976-981.

9. Bij deze invulling wordt geen gebruik gemaakt van het gangbare Freia-Kompas-model van het CPB, zodat over de resultaten die dit model met aanvulling voor de informele sector zou genereren, thans geen conclusies voorhanden zijn.

10.. J.J. Graafland, op. cit., blz. 17-25 en bijlagen 1 en 2.

verondersteld dat de substitutie inelastischer is, schrompelt het uiteindelijke effect op de omzet van de zwarte sector ineen tot nog slechts 1/5 van het oorspronkelijke effect (variant 1);

- de in het oog springende resultaten van deze omzetbelastingvarianten ten opzichte van andere varianten, zoals het verlagen van de loon- en inkomstenbelasting, lijken mede ingegeven door de modellering van het keuzegedrag van de individuen. In dit geval wordt het gedrag namelijk vooral bepaald door de veronderstelling dat een hoger reëel inkomen leidt tot daling van het aanbod van zwart werk. Daarnaast is verlaging van de loon- en inkomstenbelasting een generieke maatregel, die voor iedereen de arbeidskosten verlaagt, onafhankelijk van de vraag in welke sector iemand werkt. Hierdoor grijpt deze maatregel veel minder aan op de concurrentieverhouding van zwarte en arbeidsintensieve sector dan de verlaging van de omzetbelasting gericht op de arbeidsintensieve sector;
- de beleidssuggestie verbonden aan de omzetbelastingvarianten impliceert flinke aanpassingen in de Wet op de Omzetbelasting. Ingeval budgetneutraliteit geen noodzakelijk voorwaarde is, zoals in de varianten 1 en 3, is overheveling van arbeidsintensieve goederen en diensten noodzakelijk, bij voorbeeld van het vigerende normale 20%- tarief naar het lage 6%-tarief, dan wel via de invoering van een nieuw tarief tussen het huidige hoge en lage tarief in. Wanneer, zoals in variant 2, extra lasten voor de schatkist dienen te worden voorkomen zal óf het lage tarief óf het hoge tarief óf beide tarieven moeten worden verhoogd om de overheveling budgetneutraal te kunnen financieren. Daarmee behoren zowel *toenadering* als *verwijdering* van de verschillen tussen het hoge en lage tarief tot de mogelijkheden.

Verdergaande fiscale verzuring

In een debat in het *Weekblad voor Fiscaal Recht* naar aanleiding van een stellingname van de VVD-parlementariër De Grave over de relatie tussen parlement en fiscale wetgeving werd in één van de reacties geklaagd over de voortgaande fiscale verzuring¹¹. De hang van politici naar het detail leidt tot teveel aandacht voor de bomen en te weinig voor het bos, dat dreigt af te sterven. De huidige fiscale wetgeving zou ten enenmale doelmatigheid, begrijpelijkheid en consistentie ontberen. Mol staat met zijn opvatting niet alleen. Volgens vele fiscale deskundigen is het water al lang tot aan onze lippen gestegen en staan we zelfs met ons hoofd onder water¹². In het algemeen wordt het belastingbeleid als ondoelmatig, onbegrijpelijk, inconsistent, fraude-gevoelig en onuitvoerbaar aangemerkt. Hoewel dit misschien een al te grove generalisatie is, blijkt uit de kritiek van fiscale deskundigen – en overigens niet alleen van hen – dat de legitimiteit van de belastingheffing zelf steeds meer in het geding komt. De burgers herkennen zich niet langer in de bestaande wetgeving en keren zich ervan af. Ontwijking en ontduiking zijn het gevolg.

Hoewel deze kritiek zich in de eerste plaats richt op de inkomstenbelasting heeft deze ook de omzetbelasting niet onberoerd gelaten. Met name de tariefstelling van deze belasting is reeds enkele jaren punt van debat¹³. Verwijzingen als "'Haagse kringen' die het idee om de btw verder te differentiëren zouden omhelzen" doen geen recht aan de verschillen van mening die op dit punt in het Haagse bestaan¹⁴. Het is reeds enkele jaren zo dat staatssecretaris Koning verkondigt niets in dergelijke ideeën te zien. Nog vorig jaar verzette hij zich fel tegen een onderzoek naar de effecten van een btw-verlaging voor arbeidsintensieve diensten¹⁵.

Koning heeft vijf argumenten genoemd die tegen deze overheveling zouden pleiten¹⁶. In de eerste plaats moet de vermeende vermindering van financiële voordelen van fraude worden betwijfeld, aangezien de af te dragen belasting in deze sectoren tevens wordt bepaald door de hoogte van de loon- en inkomstenbelasting en de sociale verzekeringspremies. Daarnaast ontstaan door de overheveling nieuwe uitvoeringstechnische problemen in de afbakings sfeer. Zo is het lang niet altijd eenvoudig een precies onderscheid te maken in prestaties zodat zonder willekeur het algemene dan wel het verlaagde tarief kan worden toegepast. Deze afbakingsproblematiek vergroot tevens de controletaak van de belastingdienst. De positieve werkgelegenheidseffecten achtte Koning in hoge mate onzeker, omdat budgetneutrale financiering van overheveling tot btw-verhoging elders noopt, waardoor per saldo geen werkgelegenheidsgroei zal optreden. Tot slot noemt Koning het belangrijke bezwaar dat een tweetal nieuwe motieven binnen de omzetbelasting worden gehaald voor de toepassing van het verlaagde tarief, namelijk het tegengaan van fraude en het bevorderen van werkgelegenheid. Daarmee is Leiden in last vanwege de mogelijkheid van precedentwerking. Als eenmaal nieuwe motieven worden gehonoreerd zullen steeds weer andere belangengroepen om telkens weer andere redenen pleiten voor bijstelling van de tarieven.

Deze argumentatie is goed te begrijpen in het licht van het door Koning ingenomen standpunt, dat thans uniformering van de btw-tarieven verre de voorkeur verdient boven welke aanpassing van de tarieven dan ook. De huidige tariefstructuur roept al vele problemen op zoals afbakings- en interpretatieproblemen, verstoring van concurrentieverhoudingen, administratieve last, fraude en dergelijke¹⁷. Aangezien de belangrijkste oorspronkelijke motivatie voor differentiatie, te weten het ontzien van de laagstbetaalden, thans, vanwege het veranderende bestedingspatroon niet langer actueel is, is uniformering redelijk en doelmatig¹⁸. Als het aan de staatssecretaris ligt, zal nog slechts één motief de tariefstelling beheersen, namelijk het fiscale. Dit zuiver fiscale motief, het verkrijgen van financiële middelen voor de staat, voorkomt verdere 'politisering' van de omzetbelasting.

Als 'second-best' oplossingen voor deelproblemen verbonden aan de huidige tariefdifferentiatie noemt Koning *toenadering*, *opschoning* en *overheveling*. 'Toenadering' houdt een verkleining in van de hoogte tussen het normale en verlaagde tarief. 'Opschoning' betekent een vermindering van het aantal motieven voor indeling van prestaties in het verlaagde tarief. 'Overheveling' is de indeling van de voedings- en geneesmiddelen die thans onder het algemene tarief vallen in het verlaagde tarief.

In de Tweede Kamer bleek naar aanleiding van de *Nota herziening tariefstructuur omzetbelasting* (nog) geen meerderheid te vinden voor uniformering. Wel wilde men iets doen aan de tariefproblematiek, via de genoemde overhe-

11. W.A. Schot, Genuanceerde kritiek, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5669, 7 maart 1985, 1985, blz. 266.

12. F. de Grave, Functioneren van de Tweede Kamer op fiscaal terrein verdient genuanceerde kritiek, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5669, 7 februari 1985, en reacties hierop in *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5672, 7 maart 1985; en ook het themanummer van *Beleid & Maatschappij*, jg. 13, nr. 3, mei/juni 1986.

13. Zie de in noot 6 vermelde Kamerstukken; Vergelijk ook S.Cnossen, Wat doen we met de BTW-tarieven?, *ESB*, 66, 18 november 1981, blz. 1147-1150.

14. Zoals M.A. Langman, Belastingcomplicatie, *ESB*, 2 maart 1988, blz. 221.

15. UCV Financiën, nr. 50, 23 februari 1987, *UCV 50*, blz. 1-36.

16. Tweede Kamer, Vergaderjaar 1986-1987, 19 812, op. cit., blz. 7 en 8.

17. *Nota herziening tariefstructuur*, op. cit., blz. 94, 95.

18. *Nota herziening tariefstructuur*, op. cit., blz. 89-93 en 95-114.

Voor een soortgelijk pleidooi zie: Cnossen, op. cit., blz. 1150.

veling van de voedings- en geneesmiddelen. Onderzoek naar overheveling van arbeidsintensieve diensten bleef, zoals gesteld, uit. Dat onderzoek is er nu dan toch in de vorm van de CPB-nota van Graafland, wat mede de huidige opstelling van de Kamerfracties van PvdA en VVD verklaart. Verdergaande fiscale verzuring lijkt daarmee in het verschiet te liggen.

Economische versus fiscale doelmatigheid

Het gebrek aan draagvlak voor uniformering van de tarieven en het recente debat naar aanleiding van de CPB-nota, doet de vraag opkomen in hoeverre nu werkelijk sprake is van fiscale verzuring in de omzetbelasting. Al te sterke nadruk op het zuiver fiscale motief wekt licht misverstanden. Natuurlijk is het hoofddoel van de belastingheffing het verkrijgen van financiële middelen om de overheidsuitgaven te dekken. En zoals met elke belasting het geval is, impliceert dit dat daar geen rechtstreeks aanwijsbare individuele prestatie van de kant van de overheid tegenover staat. Echter, dit betekent niet dat het belastingbeleid ook geheel op zich zelf behoort te staan. Dit zou al te snel rijken naar een of andere vorm van fiscale technocratie, zoals Hofstra recent nog heeft betoogd¹⁹. Belastingbeleid en algemeen overheidsbeleid dienen op elkaar afgestemd te zijn. Daarom is op zich zelf niets tegen het gebruik van de belastingheffing voor niet-fiscale doelen, mits aan een aantal belangrijke voorwaarden is voldaan, zoals de onmogelijkheid of omslachtigheid van directe maatregelen, de effectiviteit van de niet-fiscale maatregel binnen de belastingheffing en de mogelijkheid van uitvoering die bovendien de primaire taak niet in gevaar mag brengen²⁰.

Juist de wijze waarop de wetgever – regering en parlement te zamen – in het algemeen vorm geeft aan de samenhang van belastingbeleid en algemeen overheidsbeleid, ontmoet felle kritiek van fiscalisten²¹. Het is nu de vraag in hoeverre deze en tal van andere overwegingen van toepassing zijn op het debat over de tariefstelling van de omzetbelasting in het algemeen, en de overheveling van de arbeidsintensieve diensten in het bijzonder. Ik noem enkele punten die in het licht van het voorgaande relevant zijn. Aangezien de btw een *algemene* verbruiksbelasting is, is het gangbaar het 20%-tarief als het algemene of normale tarief te beschouwen²². Afwijkingen hiervan, zo wordt gesteld, dienen daarom gemotiveerd te worden. Van oudsher was hier plaats voor het *rechtvaardigheidsmotief*. De voor het verlaagde motief in aanmerking komende prestaties zijn dan vooral levensmiddelen, omdat die een relatief groter aandeel uitmaken van de bestedingen van lagere inkomens dan van hogere inkomens. Er lijkt thans nog weinig aanleiding om op grond van dit motief differentiatie te handhaven. Uit recent bestedingsonderzoek van het CBS kan worden geconcludeerd dat het veranderende bestedingspatroon van de verschillende inkomensgroepen heeft geleid tot overeenkomstige bestedingspatronen van lagere en hogere inkomens²³.

Van groter gewicht voor de overheveling is echter het dilemma *economische versus fiscale doelmatigheid*. Belastingheffing oefent invloed uit op de allocatieve beslissingen van consumenten en producenten. Zo leidt een hoge belastingdruk op arbeid en een lage op kapitaal tot substitutie van kapitaal voor arbeid. In principe is de btw indifferent ten aanzien van de kapitaalintensiteit van de produktie. Zij wordt immers geheven over de gehele toegevoegde waarde. Wanneer het echter gaat om de concurrentie tussen arbeidsintensieve en zwarte sectoren geldt dit uitgangspunt niet langer. In dat geval prijst de formele sector zich letterlijk uit de markt, omdat daar natuurlijk wel btw over de toegevoegde waarde wordt betaald en in de zwarte sector niet.

Daarbij dient echter wel aangetekend te worden dat niet alleen de omzetbelasting de concurrentieverhouding tussen formele en informele sector bepaalt, maar evenzeer de loon- en inkomstenbelasting en de sociale premies. De studie van Graafland lijkt echter uit te wijzen dat de omzetbelasting een effectiever instrument is ter bestrijding van de zwarte sector dan de loon- en inkomstenbelasting. Deze overweging pleit voor honorering van het fraude- en werkgelegenheidsmotief in de omzetbelasting.

Toetsing aan criteria van fiscale doelmatigheid is echter evenzeer noodzakelijk. Verruiming van motieven komt pas in aanmerking wanneer directe maatregelen niet mogelijk en omslachtig zijn. Er wordt al volop werkgelegenheidsbeleid gevoerd, met name via her-, om- en bijscholing. Het scheppen van arbeidsplaatsen door verlaging van de kosten verbonden aan de inschakeling van arbeid is echter een effectiever middel. Verlaging van de aan arbeid verbonden btw-kosten, heeft, in tegenstelling tot wat de staatssecretaris betoogde, wel degelijk gunstige effecten voor de fraudebestrijding en het stimuleren van de werkgelegenheid.

Het meest problematisch liggen de uitvoeringstechnische eisen. Zoals gesteld moet de maatregel uitvoerbaar zijn en mag de primaire taak van de belastingheffing niet in gevaar komen. Hoewel het natuurlijk niet zo mag zijn dat op grond hiervan de fiscale technocratie uitmaakt wat wel of niet kan, dienen praktische bezwaren wel degelijk een belangrijke plaats in te nemen. Bij een eventuele overheveling van arbeidsintensieve sectoren dient nader te worden bepaald welke prestatie arbeidsintensief is en welke niet. De operationalisering hiervan zal tot tal van nieuwe complicaties leiden. Elke differentiatie van de tarieven roept deze problemen op. Het zal altijd een moeilijke kwestie blijven om deze uitvoerings-'kosten' te bepalen, laat staan deze af te wegen tegen andere – fictieve – alternatieve situaties waarin sprake is van differentiatie. De talrijke problemen in verband met de huidige tariefdifferentiatie laten dit duidelijk zien.

Andere problemen van uitvoeringstechnische aard zijn verbonden aan het EG-beleid inzake harmonisering van de indirecte belastingen. De recente voorstellen van de Commissie laten op het punt van tariefdifferentiatie weinig ruimte voor een eventuele overheveling. In het voorstel van een nieuwe Richtlijn in het kader van harmonisatie van de belastingtarieven is slechts plaats voor een verlaagd tarief voor eerste levensbehoeften, te weten voeding, energie voor verwarming en verlichting, water, geneesmiddelen,

19. H.J. Hofstra, Het fiscale wetgevingsproces, *Weekblad Fiscaal Recht*, 7 maart 1985, nr. 5672, blz. 254.

20. Hofstra noemt drie voorwaarden voor toepassing van belastingheffing voor niet-fiscale doeleinden. Zie H.J. Hofstra, *Inleiding in het Nederlands belastingrecht*, Deventer, 1980, blz. 110; Feskens is enkele jaren geleden nagegaan in hoeverre recente economische stimuleringsmaatregelen aan deze criteria voldoen. Overigens bleef hierbij de OB buiten beschouwing. M.J. Feskens, Recente economische stimuleringsmaatregelen in de belastingheffing, *ESB*, 14 september 1983, blz. 829-832.

21. Albrechtse schetst zelfs het dilemma van belastingheffing als instrument voor niet-fiscale beleidsdoeleinden en een consistent en begrijpelijk belastingbeleid, in D.A. Albrechtse, Economische benadering van belastingbeginselen, *Beleid & Maatschappij*, jg. 13, nr. 3, mei/juni 1986, blz. 137-147.

22. Het is het echter opvallend dat in 1977 slechts de helft van de heffingsgrondslag onderworpen was aan het normale tarief terwijl de andere helft werd getroffen door het verlaagde tarief of is vrijgesteld. Zie S.Cnossen, Fiscaal-economische analyse van de btw, *ESB*, 29 april 1981, blz. 384-392, in het bijzonder tabel 4.

23. *Nota herziening tariefstructuur*, op. cit., blz. 90-94 en 108-110. Overigens constateerden enkele auteurs van het SCP nog in 1981 dat de drukverdeling van omzetbelasting en accijnzen te zamen in 1974-1975 degressief verliep. Zie R. Goudriaan, F.G. van Herwaarden en C.A. de Kam, De drukverdeling van omzetbelasting en accijnzen, 1974-1975, *ESB*, 11 februari 1981, blz. 128-133.

boeken, kranten en personenvervoer²⁴. Voor overheveling van arbeidsintensieve diensten is derhalve geen plaats.

Conclusie

De hernieuwde openbare discussie over de tariefstelling van de btw kan alleen maar worden toegejuicht. Dit debat dient echter wel in het teken van een zorgvuldige afweging te staan. Het optrekken van een verdedigingslinie die bestaat uit louter een verwijzing naar het fiscale motief schiet te kort. Daarvoor is de samenhang van belastingheffing en algemeen overheidsbeleid te zeer uitgangspunt van het huidige fiscale stelsel.

Deze samenhang laat ruimte voor de toepassing van niet-fiscale motieven in de omzetbelasting wanneer daartoe gereede aanleiding is. Door veranderende maatschappelijke omstandigheden kan een bepaald motief natuurlijk aan kracht inboeten, zoals het geval is met het rechtvaardigheidsmotief. Maar dit neemt niet weg dat tegelijkertijd andere motieven aan kracht kunnen winnen onder invloed van diezelfde maatschappelijke ontwikkelingen. Steeds zal daarbij, zoals in het voorgaande is betoogd, zorgvuldig aan van belang zijnde voorwaarden als economische en fiscale doelmatigheid moeten worden getoetst.

De angst van staatssecretaris Koning voor uitbreiding van het aantal motieven in de omzetbelasting is begrijpelijk. Verworven rechten op grond van verouderde motieven blijken vaak onaantastbaar. Zorgvuldigheid impliceert ook de bereidheid om steeds opnieuw na te gaan in hoeverre oude motieven nog een rechtsgrond voor differentiatie vormen. Konings angst is echter minder op zijn plaats wanneer hierdoor de ogen worden gesloten voor mogelijk economisch doelmatige aanpassingen van de tarieven. Eco-

nomische doelmatigheid dient adequaat tegen fiscale doelmatigheid te worden afgewogen. Het is dan nog de vraag of beide in dezelfde richting wijzen. Dat uniformering van de tarieven uit fiscaal oogpunt de voorkeur verdient is begrijpelijk. Het is zelfs goed denkbaar dat uniformering tevens economisch doelmatig is. De realisering van de interne markt in EG-verband biedt immers de nodige perspectieven. In hoeverre deze mogelijke voordelen opwegen tegen de voordelen die te behalen zijn met terugdringing van de informele sector valt nog te bezien.

Zoals in het voorgaande is betoogd zdu de hiervoor noodzakelijke bijstelling van de tarieven leiden tot forse aanpassingen van de huidige wet op de OB. Zowel de praktische uitvoerbaarheid, het EG-beleid met betrekking tot het realiseren van de interne markt in 1992, alsook de huidige roep om belastingvereenvoudiging lijken echter ernstige hinderpalen te vormen voor de uitvoerbaarheid van de voorstellen. Nader onderzoek zal moeten uitwijzen in hoeverre deze problemen onoverkomelijk zijn. Het is best mogelijk dat andere instrumenten gericht op het goedkoper maken van de factor arbeid in het economisch proces, zoals het verkleinen van de wig, uiteindelijk de voorkeur verdienen. Dat de effectiviteit daarvan naar verwachting minder zal zijn dan bijstelling van de tarieven in de btw, zoals de studie van Graafland duidelijk heeft gemaakt, dient dan op de koop toe te worden genomen. Het zou jammer zijn als het debat over de tariefstelling van de btw op voorhand in fiscale bezwaren zou worden gesmoord.

Herman Vollebergh

24. EG, *Publikatieblad*, 18 september 1987, nr. C 250/2; zie ook M.G. Bos, J.W. Nelson en J.W.G. Simons, *Fiscale aspecten van de interne markt*, *ESB*, 2 maart 1988, blz. 240-243.



Doe het zelf: geen btw en toch niet zwart

(foto ANP)