

Fiscale diversiteit in de Europese Unie

Bij de roep om fiscale consolidatie in de Europese Unie – in het bijzonder in de eurozone – klinken ook stemmen om de ‘grote’ belastingen (verder) te harmoniseren, kennelijk om zodoende de hoge belastingdruk in de lidstaten te kunnen verhogen, althans te bestendigen. Maar in plaats van harmonisatie zou er zo veel fiscale diversiteit moeten zijn als compatibel is met een behoorlijke werking van de interne markt en de monetaire unie. Zelfs zou enige fiscale rivaliteit geen kwaad kunnen, omdat het overheden prikkelert diensten te verlenen die kostenbesparend voor ondernemingen en particulieren werken.

SIJBREN CNOSSEN

Academic Partner bij
het CPB en emeritus
hoogleraar aan de
Erasmus Universiteit
Rotterdam en de
Universiteit van
Maastricht

De gewogen belastingdruk (met inbegrip van sociale premies) in de EU – dat wil zeggen de totale belastingopbrengst als percentage van de geaggregeerde bruto binnenlandse producten (bbp's) – was 39 procent in 2011, een hoogte die zijn weerga niet kent in vredestijd of in federale landen zoals de Verenigde Staten, Australië, Canada, Japan en Zwitserland, die een belastingdruk van om en nabij 27 procent hebben. En de laatste twee jaar is de druk in de EU alleen maar verder toegenomen (Europese Commissie, 2013).

Belastingen drijven een wig tussen het aanbod en de vraag naar arbeid, kapitaal, goederen en diensten. Tenzij belastingen negatieve externaliteiten opheffen, zullen zij producenten en consumenten tot suboptimaal gedrag aanzetten. Vooral de gemiddelde en marginale belastingdrukken op arbeid zijn erg hoog in de EU. Een jonge werknemer (in OESO-

taal: een eenpersoonshuishouding zonder kinderen die twee derde van het gemiddelde loon verwerft) houdt slechts veertig cent over van elke additionele euro die hij of zij verdient (OESO, 2012). In de Verenigde Staten is dat zestig cent. En als dezelfde werknemer een netto-loonsverhoging van een euro krijgt, gaan de arbeidskosten van zijn werkgever gemiddeld met ongeveer 2,25 euro omhoog, vergeleken met 1,60 euro in de VS.

Hoge belastingen zijn te rechtvaardigen als zij het welzijn verhogen. Of dat zo is wordt betwijfeld door Tanzi (1986) die de aandacht vestigt op de belastingdruk in Zwitserland, thans elf procentpunten lager dan het gewogen EU-gemiddelde. Over dit verschil, dat al lang bestaat, zegt hij het volgende:

“When we compare some of the countries in which the level of public spending has recently approached 60 percent of GDP with, say, Switzerland, where it is still around 30 percent, can we identify the social goods that those countries have purchased with the extra 30 percentage points of spending? Are the indexes of life expectancy, health, literacy, job security, unemployment, etc., that we try to manipulate through spending clearly better in those countries than in Switzerland? If the answer is no, then, perhaps, there is scope for a reassessment of the spending categories.”

De hoge belastingdruk in de EU wordt in stand gehouden door de belastingharmonisatie (het gelijkmaken van belastingen) die door de Europese Commissie wordt nagestreefd en tegenwoordig – minder bedreigend – belastingcoördinatie (het afstemmen van belastingen) wordt genoemd. Dit blijkt uit haar langetermijnbetrokkenheid bij de btw, minimumtarieven, nieuwe energie- en transactiebelastingen, en pogingen een gemeenschappelijke grondslag voor de winstbelasting te construeren. Belastingharmonisatie verzwakt de weerstand tegen belastingverhogingen, omdat, zoals Frey en Eichenberger (1996) zeggen, *“exit does not help and protest (voice) is less attractive because everyone is affected equally”*. Belastingharmonisatie lijkt verdacht veel op kartelvorming in de ondernemingswereld.

De auteur heeft verklaard dit artikel alleen te publiceren in ESB en niet elders te publiceren in wat voor medium dan ook. Het is wel toegestaan om het artikel voor eigen gebruik en voor publicatie op een intranet van de werkgever van de auteur aan te wenden.

ARGUMENTEN VOOR FISCALE DIVERSITEIT

Op zichzelf beschouwd kan belastingharmonisatie natuurlijk niet van zo groot gewicht worden geacht dat gezocht zou moeten worden naar het gemiddelde van de bestaande fiscale stelsels met al hun tekortkomingen. In tegenstelling tot wat de Commissie vaak nastreeft, dient fiscale convergentie, zo die al gewenst is, plaats te vinden op basis van een gemeenschappelijk punt van aankomst, in plaats van verschillende vertrekpunten. Daarbij dienen algemeen aanvaarde criteria en doelstellingen van rechtvaardigheid, efficiency en uitvoerbaarheid in acht te worden genomen.

Ten tweede toont de fiscale praktijk in federale landen – zoals de Verenigde Staten en Zwitserland – aan dat er grote verschillen kunnen bestaan tussen de belastingstelsels van lagere overheden (staten, kantons) zonder dat dit onvereenbaar is met het functioneren van de binnenlandse markt. De belastingstelsels in deze landen zijn lappendekens van federale, statelijke, kantonale en plaatselijke heffingen met zeer verschillende grondslagen en tarieven. Toch zal niemand willen beweren dat de Verenigde Staten en Zwitserland niet een interne markt hebben. Deze voorbeelden laten zien dat er geen eenduidig verband is tussen de economische en fiscale dimensies van het integratieproces; zij hoeven niet samen op te trekken.

Ten derde dienen verschillen in het niveau en de samenstelling van de overheidsuitgaven in de beschouwing te worden betrokken om een oordeel te kunnen geven over de netto invloed van de belastingstelsels van de verschillende lidstaten op het functioneren van de interne markt. Verschillende door de belastingheffing veroorzaakte prikkels en remmingen kunnen namelijk worden gecompenseerd of geaccentueerd door niet-neutrale invloeden die voortvloeiën uit de uitgavenzijde van de budgetten van de lidstaten. Protectionistische maatregelen kunnen de vorm aannemen van gratis voorzieningen voor de eigen industrie, in plaats van aan de grens geheven invoerrechten; uitvoer kan worden bevorderd door wegen en spoorwegen aan te leggen die naar havens leiden. A priori is er geen reden om aan te nemen dat belastingharmonisatie de efficiency van de middelenverdeling of, beperkter geformuleerd, de concurrentieposities van ondernemingen, zal verbeteren.

Ten vierde hebben zeventien lidstaten met de invoering van de euro hun monetair en wisselkoersbeleid overgedragen aan de Europese Centrale Bank, zoals zij en de andere lidstaten dat al eerder deden met het handelsbeleid dat aan de Europese Commissie werd gecedeerd. Om zo veel mogelijk ruimte te laten voor onafhankelijk sociaal-economisch beleid in de afzonderlijke lidstaten zal het belang van het belasting- en uitgaveninstrumentarium ten behoeve van conjunctuurpolitiek op de korte termijn, structurele aanpassingen en inkomensherverdeling op de lange termijn via de nationale begrotingen toenemen. In deze context passen geen onnodige beperkingen op de belastingstelsels van de lidstaten en in het verlengde daarvan op de uitgavenbudgetten.

Ten vijfde kan belastingharmonisatie inhouden dat lidstaten in een keurslijf worden geperst dat in de loop der jaren het doelmatig functioneren van de interne markt belemmert. De anachronistische btw is daarvan een voorbeeld. Zonder unanimiteit is het niet mogelijk om een betere, dat wil zeggen, rechtvaardiger en doelmatiger btw te hebben dan is toegestaan onder de gemeenschappelijke richtlijn. En de cumu-

latieve heffing op financiële transacties die door de Europese Commissie is voorgesteld en door enkele lidstaten aanvaard, kan niet bogen op een deugdelijke economische rechtvaardiging. Immers, de belastingdruk neemt toe met het aantal transacties waardoor specialisatie wordt belemmerd – een effect dat de btw juist probeert te elimineren.

Ten zesde kunnen belastingen die op papier identiek lijken te zijn in de praktijk aanzienlijk verschillen. De Deense btw, bijvoorbeeld, die scrupuleus wordt nageleefd, verschilt hemelsbreed van de Griekse btw die op grote schaal wordt ontdoken. Verschillen in de feitelijke afdwingbaarheid van op papier dezelfde belastingen, in casu gebaseerd op een gemeenschappelijke richtlijn, zullen het ondernemersgedrag en de keuzes van consumenten beïnvloeden. Ook al is de maatstaf van heffing daarom dezelfde en ook al zouden de tarieven gelijkgetrokken worden, dan nog zullen er grote verschillen kunnen bestaan in de economische werking van belastingen.

En tenslotte is fiscale diversiteit een belangrijk economisch en cultureel goed. In tegenstelling tot belastingharmonisatie kan bij fiscale diversiteit rekening worden gehouden met verschillen in voorkeuren voor de ene belasting boven de andere – voorkeuren die verschillen in economische en sociale structuren weerspiegelen, verschillen in opvattingen over de rol van belastingen, verschillen in de aanvaardbaar-

Belastingharmonisatie lijkt verdacht veel op kartelvorming in de ondernemingswereld

heid en uitvoerbaarheid van diverse belastingen en, misschien nog wezenlijker, verschillen tussen de lidstaten in voorkeuren omtrent de omvang van de publieke sector. Diversiteit kan additionele economische en administratieve kosten met zich brengen, maar deze dienen te worden aanvaard indien de lidstaten waarvan de fiscale voorkeuren worden geëerbiedigd, daarvoor zelf de prijs betalen.

DE EUROPESE PRAKTIJK

Het verschil in harmonisatie en diversiteit kan worden geïllustreerd met de maatregelen die de Europese Commissie heeft genomen of voorgesteld op het gebied van belastingen op consumptie, arbeid en kapitaal.

Belastingen op consumptie

De geharmoniseerde btw in de EU wordt gegeven op basis van een verouderde richtlijn uit 1977. In 2006 kreeg deze een nieuwe naam (kennelijk om de leeftijd te maskeren), maar de herschikte inhoud is nog steeds identiek aan de oude versie die werd ingevoerd lang voor de explosieve groei van de dienstverlening, het internet en de internationale handel. De richtlijn is zo langzamerhand een anachronisme geworden vergeleken met de moderne btw's van bijvoorbeeld Nieuw-Zeeland, Australië, Canada, Singapore en Zuid-Afrika, maar kan niet worden veranderd omdat daarvoor de instemming van 27 lidstaten vereist is – een schier onmogelijke opgave.

De belangrijkste tekortkomingen van de EU-btw bestaan uit de onnodige vrijstellingen en, in mindere mate, de

De auteur heeft verklaard dit artikel alleen te publiceren in ESB en niet elders te publiceren in wat voor medium dan ook. Het is wel toegestaan om het artikel voor eigen gebruik en voor publicatie op een intranet van de werkgever van de auteur aan te wenden.

gedifferentieerde tarieven. Vrijstellingen belemmeren de uitbesteding van werk, vormen een prikkel om activiteiten te integreren, compliceren de uitvoering door de noodzaak van toewijzingsregels voor de vooraf trek, en zijn eigenlijk alleen maar een lucratieve inkomstenbron voor belastingconsulenten. Landen met moderne btw's belasten bijna alle goederen en diensten die in de EU zijn vrijgesteld, omdat de btw niet geschikt is om inkomensherverdelende doeleinden na te streven of merit goods minder zwaar te belasten.

Verder is het niet duidelijk waarom het nodig is om een geharmoniseerd standaard- en verlaagd minimumtarief te hebben. Uit empirisch onderzoek blijkt dat het verlies aan btw-opbrengst in verband met goedkoper over-de-grenswinkelen verwaarloosbaar is, gezien vanuit het perspectief van de lidstaat als geheel in plaats van de betreffende grensstreek (Cnossen, 2001). In elk geval is de problematiek daarvan een aangelegenheid die aanpalende lidstaten bilateraal kunnen regelen. Ook is het niet duidelijk waarom de huidige verleggingsregeling (invoer belast, uitvoer vrij van belasting) dient te worden vervangen door een stelsel waaronder btw op uitvoer wordt geheven met aftrek van die btw door de importeur in de invoerlidstaat. Dit door de Europese Commissie voorgestelde systeem is een brug te ver, omdat het EU-brede controle en verdeling van opbrengsten vereist (Cnossen, 2010). (Carousel-)fraude dient bestreden te worden door het werk van

geringe bijdrage leveren aan een verbetering van de werkgelegenheid (Cnossen, 2001). De doelmatigheid van drukverschuiwing in de inkomensverdeling is ook twijfelachtig omdat de druk terecht komt in hogere loonschalen, waar hij de daar optredende verstoringen verergerd. Om de hoge werkloosheidscijfers omlaag te krijgen, dient de verhouding (uitruil) tussen beloningen-met-baan en beloningen-zonder-baan – *replacement rates* genoemd – te worden herzien. Deze uitruil is niet alleen van belang voor mensen onderin het loongebouw, maar is ook inherent aan vele bijstands- en pensioenregelingen. Hoge replacement rates van inkomen met en zonder werk en hoge effectieve marginale tarieven (met inbegrip van sociale uitkeringen) waarmee potentiële en feitelijke werknemers worden geconfronteerd, verminderen de prikkel om de arbeidsmarkt op te gaan, vaardigheden te vergroten, de arbeidsinspanning te verhogen, en meer uren te maken.

De werking van de arbeidsmarkt kan alleen worden verbeterd door een per lidstaat geïntegreerde hervorming van belastingen op arbeid, sociale uitkeringen en van arbeidsmarktregelgeving. De wisselwerking tussen de arbeidsmarkt en de specifieke economische en sociale instituties in elke lidstaat benadrukken de behoefte aan lidstaat-specifieke maatregelen om de werkloosheid te bestrijden. Dit impliceert tevens dat er weinig of geen rol op Europees niveau is weggelegd om de werkloosheidsproblemen in de lidstaten te lijf te gaan. Integendeel, EU-brede coördinatie van belastingen op arbeid, uitkeringsregelingen en arbeidsmarktregelgeving zou de bestaande verstoringen en structurele verstarringen waarschijnlijk alleen maar vergroten.

De coördinatie van belastingen op kapitaal verdient meer aandacht

de fiscale inlichtingen- en opsporingsdiensten te intensiveren en bilateraal of multilateraal te coördineren – niet door de huidige btw op te zadelen met additionele verplichtingen die onvermijdelijk de weg naar volledige harmonisatie opgaan.

In tegenstelling tot de btw is op accijnsgebied grotere toenadering (tot het niveau van de externe kosten) wel wenselijk. Ook wettelijk toegestane over-de-grensaankopen van tabak en alcohol, zijn een vorm van *rent seeking*, in casu de belastingbesparing. De noodzaak van belastingcoördinatie is het duidelijkst met betrekking tot CO2 emissies, een universeel 'slecht' dat geen grenzen respecteert.

Belastingen op arbeid

De hoge belasting- en premiedruk op arbeid, in samenhang met genereuze werkloosheidsuitkeringen en kostbare arbeidsmarktregelgeving (ontslag- en anciënniteitbescherming, gereguleerde loonschalen, minimumlonen) belemmeren de optimale werking van de arbeidsmarkt, samengevat in de begrippen 'productiviteitsval' en 'armoedeval'. In de EU zijn de lonen maar half zo flexibel als in de Verenigde Staten. De structurele werkloosheid (het punt waarop de werkgelegenheid niet kan stijgen zonder inflatie te veroorzaken) is negen procent in de EU tegen vijf procent in de Verenigde Staten. Hoewel er nog geen richtlijnen in de EU zijn uitgevaardigd om de sociale-verzekerings- en arbeidsmarktregelgeving te harmoniseren, gaan er wel stemmen op om dat te doen.

Veranderingen in het belastingstelsel kunnen maar een

De auteur heeft verklaard dit artikel alleen te publiceren in ESB en niet elders te publiceren in wat voor medium dan ook. Het is wel toegestaan om het artikel voor eigen gebruik en voor publicatie op een intranet van de werkgever van de auteur aan te wenden.

Belastingen op kapitaal

Naar het oordeel van de Europese Commissie kunnen fiscale belemmeringen op intracommunautaire investeringen alleen worden geëlimineerd door invoering van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de winst van grensoverschrijdende ondernemingen (Europese Commissie, 2001). Vervolgens zou die winst aan individuele lidstaten waarin die ondernemingen zaken doen, moeten worden toegewezen op basis van het per lidstaat bepaalde aandeel in de ondernemingswinst (naar rato van de omzet, loonsom en de waarde van bedrijfsmiddelen); met andere woorden, formulary apportionment, zoals toegepast door verschillende staten en provincies in de Verenigde Staten en Canada.

De voordelen van een uniforme grondslag voor de winstbepaling – waaraan jaren is gewerkt – zijn, aldus de Europese Commissie, minder verstoringen, minder belastingarbitrage en lagere nalevingskosten. Zo zou bijvoorbeeld grensoverschrijdende verliesverrekening automatisch plaatsvinden. Maar de weg naar een gemeenschappelijke grondslag zit vol voetangels en klemmen. Volgens McLure (2004) zou het praktisch onmogelijk zijn de verschillende winstbepalingsstelsels onder één noemer te krijgen, vooral omdat er geen objectieve maatstaf is waaraan die stelsels kunnen worden getoetst. Ten tweede is er geen duidelijk beste manier om gelieerde ondernemingen aan te wijzen die hun jaarrekeningen voor fiscale doeleinden zouden moeten consolideren. Ten derde is geen enkele toewijzingsformule begripsmatig en theoretisch superieur aan andere formules. En ten slotte zou de uitvoering van de gemeenschappelijke grondslag een nog nimmer vertoonde samenwerking tussen de deelnemende lidstaten vereisen. Zo-

als aangetoond in verschillende studies (Sørensen, 2007a; Fuest, 2008) zou belastingheffing op gemeenschappelijke grondslag slechts een minimaal en misschien wel geen enkel economisch voordeel opleveren.

De coördinatie van belastingen op kapitaal verdient meer aandacht dan die van andere belastingen, omdat de grondslag mobieler is. In de geest van het subsidiariteitsbeginsel zou echter naar een bottom-up-, omkeerbaar proces moeten worden gezocht waarbij de lidstaten zelf betrokken zijn, in plaats van aan het einde van de rit hun goedkeuring te moeten geven aan een richtlijn die in steen gebeiteld is. Zo'n bottom-up-, omkeerbaar proces zou uit vier achtereenvolgende stappen kunnen bestaan.

Om te beginnen zouden de lidstaten duale inkomstenbelastingen moeten invoeren, waaronder kapitaalinkomen gescheiden wordt van arbeidsinkomen en slechts eenmaal wordt belast naar het proportionele vennootschapsbelastingtarief (verschillend per lidstaat) om de versturende effecten van de huidige vennootschapsbelastingregimes op het financierings- en investeringsbeleid van ondernemingen te verzachten (Cnossen, 2000; Sørensen, 2007b). Twintig jaar geleden is de duale inkomstenbelasting met succes ingevoerd in Noorwegen, Finland en Zweden, en ook andere landen en internationale organisaties (OESO, IMF) hebben een voorkeur voor de duale inkomstenbelasting uitgesproken.

Onder de duale inkomstenbelasting wordt rente op buitenlandse leningen en leningen verstrekt door vrijgestelde lichamen effectief niet belast. Om dit lek te repareren zouden de lidstaten vervolgens voorheffingen op rente (en royalty's) kunnen invoeren die uiteindelijk gelijk zijn aan het vennootschapsbelastingtarief. Zodoende zou de normale vergoeding op kapitaal effectief worden belast en kunstmatige fiscale prikkels voor schuldfinanciering worden verminderd. Voorheffingen op rente zouden de financieringskosten van investeringen verhogen en het rendement van met schuld gefinancierde investeringen drukken, omdat de normale vergoeding op kapitaal (in casu rente), ook impliciet zou worden belast indien deze vergoeding zou worden ontvangen door vrijgestelde lichamen en niet-ingezetenen. Daarom is geleidelijke en gezamenlijke actie aan te bevelen.

De vrijstelling van dividendinkomen, dat op vennootschapsniveau wordt belast, bij aandeelhouders en de belasting van rente aan de bron zou de behoefte aan belastingcoördinatie op Europees niveau verminderen. Het probleem van excessieve schuldfinanciering zou tot het verleden behoren en de stelsels voor integratie van vennootschaps- en inkomstenbelasting zouden overbodig worden. Echter, de problematiek van verrekenprijzen tussen gelieerde ondernemingen zou nog steeds de verdeling van de winst van grensoverschrijdende ondernemingen over de lidstaten beïnvloeden. Om deze vorm van belastingarbitrage te beperken zou een minimumtarief, zoals voorgesteld door de commissie-Ruding (Ruding Committee, 1992) kunnen worden overeengekomen.

Pas na deze stappen zou opnieuw gekeken kunnen worden naar de invoering van een belasting over de winst op gemeenschappelijke grondslag met een toedelingsformule. En in een verder verschiet, naar de invoering van een Europese vennootschapsbelasting indien de EU het recht krijgt om belasting te heffen. De opbrengst van die belasting zou aan de lidstaten kunnen worden doorgesluisd of in de EU-schatkist

kunnen vloeien. Voor een echte Europese vennootschapsbelasting zijn echter fundamentele wijzigingen van het EU-verdrag nodig die in de richting gaan van een federaal (belasting) stelsel. Voorlopig is dat nog niet zo ver.

CONCLUSIE

Het pleidooi voor zo veel fiscale diversiteit als overeenkomt met het optimaal functioneren van de interne markt kan misschien nog wat verder worden uitgebouwd. Als concurrentie de efficiënte verdeling van middelen in de private sector bevordert – het leidmotief van het Verdrag van Rome – kan dan ook niet worden verondersteld dat interstatelijke fiscale rivaliteit grotere efficiency in de publieke sectoren van de EU zal bevorderen en hun ongebreidelde groei zal afremmen? In essentie betekent belastingharmonisatie dat individuele lidstaten zich minder zorgen hoeven te maken over hoe zij het geld bijeen moeten brengen om hun uitgaven te financieren of hoe zij dat geld efficiënt moeten besteden. Subsidies voor lobbygroepen kunnen zo voorrang krijgen boven uitgaven voor infrastructuur, onderwijs, veiligheid en andere overheidsdiensten die van cruciaal belang zijn voor de private sector. Fiscale rivaliteit kan Adam Smith's *profligacy of Princes* beteugelen, evenals de spilzucht van de huidige overheden in de EU (Edwards en Keen, 1996).

LITERATUUR

- Cnossen, S. (2000) Taxing capital income in the Nordic countries: a model for the European Union? In: Cnossen, S. (red.) *Capital income taxation in the European Union: issues and options for reform*. Oxford: Oxford University Press.
- Cnossen, S. (2001) Tax policy in the European Union: a review of issues and options. *FinanzArchiv*, 58(4), 466–558.
- Cnossen, S. (2010) VAT coordination in common markets and federations: lessons from European experience. *Tax Law Review*, 63(3), 583–622.
- Edwards, J.S.S. en M.J. Keen (1996) Tax competition and Leviathan. *European Economic Review*, 40(1), 113–134.
- Europese Commissie (2001) *Towards an internal market without tax obstacle: a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. Brussel: Europese Commissie.
- Europese Commissie (2013) *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway*. Luxemburg: Publications Office of the European Union.
- Frey, B.S. en R. Eichenberger (1996) To harmonize or to compete? That's not the question. *Journal of Public Economics*, 60(3), 335–349.
- Fuest, C. (2008) The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 720–739.
- McLure Jr., C.E. (2004) Corporate tax harmonization in the European Union: the Commission's proposals. *Tax Notes International*, 36(9), 775–801.
- OESO (2012) *Taxing Wages 2010*. Parijs: OESO.
- Ruding Committee (1992) *Company taxation in the internal market*. Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities.
- Sørensen, P.B. (2007a) Can capital income taxes survive? And should they? *CESifo Economic Studies, Advance Access*, 53(2), 172–228.
- Sørensen, P.B. (2007b) The Nordic dual income tax: principles, practices, and relevance for Canada. *Canadian Tax Journal*, 55(3), 557–602.
- Tanzi, V. (1986) Public expenditure and public debt. In: Bristow, J. en D. McDonagh (red.) *Public expenditure – the key issues*. Dublin: Institute of Public Administration.

De auteur heeft verklaard dit artikel alleen te publiceren in ESB en niet elders te publiceren in wat voor medium dan ook. Het is wel toegestaan om het artikel voor eigen gebruik en voor publicatie op een intranet van de werkgever van de auteur aan te wenden.