

Erasmus School of Economics

“Wegen de economische en sociale voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven op tegen de eenvoud van een uniform btw-tarief?”

Een kritische beschouwing van de tarieven binnen het huidige btw-stelsel

Naam: Joris van Wamelen
Studentnummer: 336656
Begeleider: Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt
Datum: 17 juni 2013

Voorwoord

Deze bachelorscriptie is geschreven naar aanleiding van een artikel over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven¹, in het Weekblad Fiscaal Recht, genaamd “A House Divided”. In dit artikel wordt beschreven wat er zou moeten gebeuren met het btw-tarief. Op een nogal eenduidige manier wordt gesteld dat uniformering van het btw-tarief wenselijk is. De vraag is of dit klopt.

Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt, docent van de opleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit, heeft mij bij het uitvoeren van het onderzoek begeleid en heeft het eindresultaat mede helpen beoordelen.

De vraagstelling die ik gekozen heb voor mijn bachelorscriptie betreft een kritische beschouwing over het doel van de gedifferentieerde btw-tarieven tegenover de eenvoud van een uniform tarief. Het doel van het onderzoek is te onderzoeken of het wenselijk is een geüniformeerd btw-tarief in te voeren, mede gelet op de Europese regelgeving.

Mijn keuze voor dit onderwerp is gebaseerd op het feit dat de Wet op de omzetbelasting mij, in mijn driejarige bacheloropleiding, het meest heeft aangesproken. Het was voor mij dus een logische keus een onderwerp te zoeken in die wet. Op basis van een globale verkenning werd mijn aandacht gevestigd op het bovenstaande artikel over een actueel vraagstuk op het gebied van de omzetbelasting.

Ik heb met veel plezier gewerkt aan dit onderzoek en ik hoop dat de verkenning die ik geschreven heb ook andere mensen meer inzicht zal geven in dit vraagstuk.

¹ L.W.D. Wijtvliet, “A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven”, WFR 2012/669

Samenvatting

Door de jaren heen is het gebruik van het gedifferentieerde btw-tarief fors uitgebreid. Initieel is daarbij het verlaagde tarief gebruikt voor sociale lastenverlichting. De werking van het gedifferentieerde tarief is vervolgens toegenomen als gevolg van uiteenlopende politieke keuzes die op dat moment opportuun waren. De druk vanuit het bedrijfsleven en lobbygroepen hebben daarnaast bijgedragen aan de verdere uitbreiding van het aantal producten en diensten onder het verlaagde tarief.

Het is daardoor steeds moeilijker geworden om uit te leggen waarom bepaalde producten of diensten onder het verlaagde tarief vallen terwijl bijna identieke c.q. complementaire producten of diensten onder het algemene tarief vallen. Steeds vaker klinken de geluiden dat de huidige doelstellingen voor tariefdifferentiatie niet of nauwelijks nog gerealiseerd kunnen worden. Zichtbaar is dat het herverdelingsaspect van de tariefdifferentiatie in de loop der jaren aardig aan kracht heeft ingeboekt, als gevolg van het feit dat het verschil tussen de uitgaven van arme huishoudens en rijke huishoudens aan producten en diensten onder het verlaagde tarief is afgenomen tot nihil. Tevens komt uit evaluaties naar voren dat niet kan worden aangetoond dat het heffen van een verlaagd tarief op arbeidsintensieve diensten leidt tot positieve werkgelegenheidseffecten. Het enige waar tariefdifferentiatie wel aan bij kan dragen is dat sociaal gewenst gedrag wordt gestimuleerd. Echter er zijn betere instrumenten om dat gedrag te sturen zoals bijvoorbeeld accijnzen. Deze noties illustreren een tendens die laat zien dat alle doelstellingen die via tariefdifferentiatie bereikt trachten te worden beter via andere instrumenten kunnen worden gerealiseerd.

Naast het feit dat tariefdifferentiatie niet of nauwelijks nut lijkt te hebben en dat er betere middelen zijn om gewenste doelstellingen te bereiken is het ook nog zo dat het huidige tariefstelsel leidt tot overmatige lastenverzwaring. Deze lastenverzwaring komt tot uiting in de vorm van concurrentieverstoringen, afbakeningsproblemen en administratieve lastenvergroting. Naast deze negatieve effecten zorgt tariefdifferentiatie voor verstoring van het consumptiepatroon, wat samen met de lastenverzwaring, zorgt voor een gehele efficiency loss. Deze efficiency loss komt haast bij elke belasting voor en is niet bezwaarlijk zolang de positieve effecten van een belasting maar opwegen tegen deze efficiency loss. Dit lijkt bij tariefdifferentiatie niet het geval te zijn. Een beter alternatief zou dan wellicht zijn om te kiezen voor tariefuniformering.

Tariefuniformering zou inhouden dat producten en diensten die nu onder het verlaagde tarief vallen dan onder het algemene tarief zouden komen. Als gevolg hiervan zullen de btw ontvangsten bij de overheid exceptioneel stijgen. Die extra ontvangsten kunnen dan vervolgens worden gebruikt om het algemene tarief te verlagen. Dit kan dan uiteindelijk zorgen voor een budgetneutrale overgang van het gedifferentieerde tarief naar een uniform tarief.

Uniformering van het tarief heeft als voordeel dat het een aantal negatieve aspecten van tariefdifferentiatie aanpakt. Zo zal de binnenlandse concurrentievervalsing verdwijnen, zal de afbakeningsproblematiek tot het verleden behoren, het stelsel minder fraude gevoelig worden en de administratieve lastendruk aanzienlijk verlagen. Wel zijn er een aantal gevolgen waar rekening mee gehouden moet worden als het gaat om de uniformering van het tarief. Zo zal de invoering waarschijnlijk budgetneutraal gebeuren waardoor er op macro-economische niveau niet zoveel gevolgen zullen zijn maar dit zal op individueel niveau wel anders zijn. Huishoudens die voor uniformering veel uitgaven aan goederen en diensten onder het verlaagde tarief zullen dit nu voelen en iedereen zal, net als bij de euro, in eerste instantie te maken krijgen met gevoelsinflatie. Ook moet er rekening mee gehouden worden dat de invoering waarschijnlijk niet geheel symmetrisch gebeurt en dat ondernemers dus producten en diensten onder het verlaagde tarief wel verhogen in prijs maar producten of diensten onder het algemene tarief niet zullen verlagen. Dit zou als resultaat hebben dat consumenten wel het nadeel ondervinden van het verhoogde verlaagde tarief maar niet het voordeel van het verlaagde algemene tarief. Nog een probleem van uniformering is dat door het afschaffen van het verlaagde tarief een groot verschil zal ontstaan tussen producten en diensten die voorheen onder het verlaagde tarief vielen en dezelfde producten en diensten die in andere Europese landen nog steeds onder het verlaagde tarief vallen. Zo kennen België, Duitsland en Luxemburg een soortgelijk btw-stelsel en afwijking daarvan kan zorgen voor weglekeffecten. Als Nederland dus als enige besluit om zijn btw-tarieven te uniformeren zal het grenshoppen een van de belangrijkste nadelige gevolgen zijn.

Uniformering lijkt dus de voorkeur te hebben omdat een heleboel nadelen van het gedifferentieerde tarief worden geneutraliseerd. Uiteindelijk zal uniformering daardoor leiden tot welvaartswinst. Echter heeft uniformering ook de voorkeur vanuit Europa?. Het antwoord daarop lijkt zeker. Ook in Europa zijn geluiden te horen over hoe het huidige btw-stelsel eenvoudiger, solider en efficiënter gemaakt kan worden. Daarbij wordt er ook vanuit Europa onderschreven dat uniformering zal leiden tot welvaartsstijging. Echter er is er nog steeds niet

in de btw-richtlijn opgenomen dat elk land zich zou moeten conformeren aan een uniform tarief. Daarbij worden systemen die een eerste stap naar de uniformering zouden vormen zoals de Viable Intergrated VAT afgewezen. Een reden daarvoor zou kunnen zijn dat uniformering niet voor elk land even veel oplevert in de zin van welvaartsstijging.

Op de vraag of de economische en sociale voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven op wegen tegen de eenvoud van een uniform btw-tarief kan een helder antwoord worden gegeven. Dit antwoord is nee. Het antwoord op die vraag is gebaseerd op het feit dat de voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven niet of nauwelijks meer aanwezig zijn. Het is daarom ook niet moeilijk om te stellen dat uniformering wenselijker is. Natuurlijk is het wel zo dat dit niet zomaar kan gebeuren en dat de gevolgen van uniformering zoals de grensproblematiek nog verder onderzoek behoeven. Uiteindelijk ben ik van mening dat de enige goede en logische stap is om op een budgetneutrale manier het uniforme btw-tarief in Nederland of in heel Europa in te voeren.

Inhoudsopgave

VOORWOORD	2
SAMENVATTING	3
INLEIDING	7
HOOFDSTUK 1: METHODOLOGIE	8
1.1 VRAAGSTELLING	8
1.2 DEELVRAGEN	8
1.3 TYPE ONDERZOEK	9
1.4 RELEVANTIE ONDERZOEK	9
1.5 ONDERZOEKSONTWERP.....	9
1.6 ONDERZOEKSOBJECT	9
HOOFDSTUK 2: EEN INLEIDING IN DE HUIDIGE TARIEFSYSTEMATIEK	10
2.1 DE BTW IN EEN VOGELVLUCHT DOOR DE JAREN HEEN	10
2.2 EEN RESUMÉ VAN DE GESCHIEDENIS	14
HOOFDSTUK 3: HET GEDIFFERENTIEERDE TARIEF	15
3.1 DOELSTELLINGEN VOOR EEN GEDIFFERENTIEERD TARIEF.....	16
3.1.1 Herverdelingsmotieven.....	16
3.1.2 Arbeidsmarkteffecten	18
3.1.3 Sturing van gedrag.....	21
3.2 HET NUT VAN DE GEDIFFERENTIEERDE TARIEVEN.....	22
HOOFDSTUK 4: HET UNIFORME TARIEF	24
4.1 DE UNIFORMERING	24
4.2 VOORDELEN VAN UNIFORMERING	26
4.2.1 Concurrentieverstoring	27
4.2.2 Afbakeningsproblemen.....	28
4.2.3 Fraude.....	29
4.2.4 Administratieve lasten.....	30
4.3 GEVOLGEN VAN UNIFORMERING	30
4.3.1 Consumptiepatroon.....	30
4.3.2 Gevoelsinflatie.....	31
4.3.3 Grenshoppen	31
4.3.4 Asymmetrisch invoering	32
4.3.5 Branche-effecten.....	33
4.3.6 Anticipatie-effecten.....	33
4.4 IS UNIFORMERING WENSELIJK OF NIET?	33
HOOFDSTUK 5: EUROPA	35
5.1 DE BTW-RICHTLIJN	35
5.2 HET HUIDIGE BTW-STELSEL BINNEN DE EU	37
5.3 TARIEVEN IN ANDERE EU LANDEN	38
5.4 TOEKOMST VAN DE EUROPESE BTW	40
CONCLUSIE	42
LITERATUURLIJST	44
BIJLAGE	46

Inleiding

Het huidige btw-stelsel kenmerkt zich door het gebruik van een gedifferentieerd tarief. De vraag is echter of de argumenten voor het gebruik van een dergelijk tarief wel valide zijn. Zo is het gebruik van het gedifferentieerde btw-tarief door de jaren heen fors uitgebreid. Door die uitbreiding is het de vraag of het gerechtvaardigd is dat sommige producten of diensten onder het verlaagde tarief vallen terwijl een ogenschijnlijk zelfde goed of dienst daar niet voor in aanmerking komt.

Het gedifferentieerde tarief lijkt voor nog veel meer problemen te zorgen. Denk hierbij maar aan de administratieve lastenverzwaring voor het bedrijfsleven of de verstoring van het consumptiepatroon. Nu is het zo dat elke belasting negatieve gevolgen met zich meebrengt. Dit is geen probleem zolang de positieve gevolgen ervan maar zwaarder wegen. De vraag is nu, is dit echt zo of hebben de negatieve effecten de overhand. Als dat zo is waarom hebben we dan eigenlijk een gedifferentieerd tarief?. Wegen de economische en sociale voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven dan op tegen de eenvoud van een uniform btw-tarief?.

Zou het niet vanuit het oogpunt van eenvoud en duidelijkheid makkelijker zijn om een uniform tarief aan te houden?. Hierover wordt veel gespeculeerd en geschreven, zo ook in het artikel dat de basis vormt voor dit onderzoek.

Om een antwoord op deze vragen te kunnen geven wordt in hoofdstuk 2 eerst een korte beschouwing gegeven over het heden en verleden van het gedifferentieerde tarief. Daarna wordt in hoofdstuk 3 ingegaan op de mogelijke doelstellingen die de overheid voor ogen heeft met het huidige tarief, de zogenaamde positieve effecten. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 de uniformering van het tarief bekeken en welke positieve en negatieve gevolgen dit kan hebben. Als laatste wordt in hoofdstuk 5 de situatie geschetst vanuit Europees oogpunt en kort stil gestaan bij de tarieven in andere Europese landen.

Hoofdstuk 1: Methodologie

1.1 Vraagstelling

De centrale vraagstelling van dit onderzoek naar de gedifferentieerde btw-tarieven in de omzetbelasting betreft de vraag:

“Wegen de economische en sociale voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven op tegen de eenvoud van een uniform btw-tarief?”

In dit kader wordt onderzocht of het wenselijk is een geüniformeerd tarief in te voeren, mede gelet op de Europese regelgeving.

Uitgaande van deze centrale vraagstelling heb ik de volgende deelvragen geformuleerd:

1.2 Deelvragen

- Hoe ziet de huidige btw systematiek eruit?
 - Hoe is de huidige samenstelling van tarieven tot stand gekomen?
 - Wat is het uitgangspunt van de gedifferentieerde tarieven?
- Waarom is er een gedifferentieerd tarief?
 - Wat kan het doel zijn van het huidige stelsel?
 - Wat zijn de economische en sociale effecten van tariefdifferentiatie?
 - Heeft een gedifferentieerd tarief nut?
- Wat is de gedachten achter een uniform tarief?
 - Hoe ziet de uniformering eruit?
 - Wat zijn de voordelen van een uniform tarief?
 - Wat zijn de gevolgen bij een overgang naar een dergelijk tarief?
- Wat zijn de btw standpunten vanuit een Europees oogpunt voor uniformering?
 - Hoe is de Europese regelgeving tot stand gekomen?
 - Btw-richtlijn
 - Zijn er verplichtingen aan het tarief vanuit Europa?
 - Wat is het beleid in andere EU landen?
 - Gedifferentieerd of geüniformeerd?
- Hoe zou een geüniformeerd tarief moeten worden ingevoerd?
 - Wat zou de overgangsregeling kunnen zijn?
 - Korte termijn
 - Lange termijn
 - Wat zou het tarief dan moeten bedragen?
 - Is er nog een ander alternatief denkbaar?

1.3 Type onderzoek

Onderzoek kan ingedeeld worden in drie vormen², te weten:

- Beschrijvend onderzoek, waar het gaat over het nauwkeurig opsommen van gegevens zonder daar conclusies uit te trekken.
- Toetsingsonderzoek, waar het gaat over het toetsen van een of meerdere hypothesen.
- Exploratief onderzoek waar het gaat om conclusies en verbanden trekken uit de gegevens die verzameld worden bij het field- en deskresearch.

Deze bachelorscriptie is primair exploratief van aard omdat er conclusies en verbanden worden getrokken uit het deskresearch. Hierbij wordt deskresearch gebruikt om tot een werkbare conclusie te kunnen komen omtrent de werking van het gedifferentieerde tarief en de eventuele uniformering daarvan.

1.4 Relevantie onderzoek

Het schrijven van deze bachelorscriptie is zowel theoretische als praktische relevant. Het is theoretische relevant omdat het mijn wetenschappelijke kennis vergroot over het huidige btw systeem. Ook als de scriptie niet gelijk tot direct aanwijsbaar maatschappelijk nut leidt. Daarnaast is mijn scriptie ook praktische relevant, ervan uitgaande dat het huidige btw systeem niet het beoogde doel heeft, omdat de conclusies uit deze scriptie uiteindelijk misschien kunnen leiden tot verbetering van de praktijk.

1.5 Onderzoeksontwerp

Om de gegevens voor het onderzoek te verkrijgen wordt gebruik gemaakt van een bronnenonderzoek of ook wel een deskresearch onderzoek. Het deskresearch onderzoek is voornamelijk gebaseerd op het gebruik van een aantal databases zoals onder andere: SDU databank, Kluwer Navigator, NDFR en Fiscanet. Daarnaast wordt ook, waar nodig, gebruik maken van de boeken en tijdschriften die voorhanden zijn in de bibliotheek van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1.6 Onderzoeksobject

Het onderzoeksobject bestaat uit: De Nederlandse samenleving en zijn btw-tarieven mede in relatie tot de Europese samenleving en welke tarieven daar gehandhaafd worden.

² D.B. Baarda en M.P.M. de Goede, *Basisboek Methoden en Technieken*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2006

Hoofdstuk 2: Een inleiding in de huidige tariefsystematiek

In Nederland is met ingang van 1 januari 1969 de wet op de omzetbelasting³ in werking getreden. Daarbij heeft de omzetbelasting zich binnen Nederland in een betrekkelijk korte tijd gemanifesteerd tot een van de belangrijkste inkomstenbronnen van de overheid. De jaarlijkse opbrengst die wordt gegeneerd met de omzetbelasting wordt voor 2013 geschat op 46 miljard.⁴ Dit betekent dat het van belang is dat de omzetbelasting een zo goed mogelijk werkend systeem is.

De huidige tariefsystematiek bestaat uit een gedifferentieerd tarief met een algemeen tarief van 21% aangevuld met een verlaagd tarief van 6%, voor een beperkte categorie producten en diensten. Naast deze twee tarieven kent het stelsel ook nog een aantal categorieën waarover geen belasting wordt geheven, hetzij door toepassing van het nultarief hetzij door toepassing van een vrijstelling. Om het onderzoek enigszins in te beperken zal ik deze laatste twee categorieën links laten liggen. De focus zal daarom in dit hoofdstuk en de volgende hoofdstukken vooral liggen op het algemene en verlaagde tarief.

Voor dat het huidige omzetbelastingstelsel werd ingevoerd heeft zich binnen Nederland het nodige afgespeeld omtrent de structuur en tarieven van dit stelsel. Hieronder zal daarom in vogelvlucht beschreven worden hoe het huidige tariefsysteem tot stand is gekomen en wordt er getracht te achterhalen wat de doelen of beweegredenen hierachter waren van de overheid.

2.1 De btw in een vogelvlucht door de jaren heen

Het heffen van belasting over de omzet gaat terug naar de klassieke oudheid.⁵ De Romeinen waren de eerste die een vorm van omzetbelasting kenden. Zo belasten ze hun goederenhandel via een soort toegevoegde waarde systematiek en ook de verkoop van hun slaven was onderhevig aan een soortgelijk systeem. Via deze systematiek werden in het Romeinse rijk de eerste grondvesten van een omzetbelasting gelegd in Europa. Dit stelsel werd doorgezet in de middeleeuwen waar dit vooral in Spanje goed te merken was. In Spanje werd namelijk de zogenoemde “alcabala” ingevoerd die vanaf de veertiende eeuw nationaal werd toegepast. De alcabala was een belasting op verkopen en had een tarief variërend van 2% tot 14% op elke verkooptransactie. Ook kende de alcabala, net als nu eigenlijk, een verlaagd tarief of nultarief

³ *Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr.135*

⁴ *Kamerstukken II 2012/13, 33 400, nr. 1*

⁵ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 3

voor basisgoederen.⁶ Hier is dan ook de eerste basis van een gedifferentieerd tariefstelsel waar te nemen.

Daarop volgde in 1567 de echte eerste vorm van omzetbelasting in ons eigen land, namelijk de “tiende penning” ingevoerd door de hertog van Alva.⁷ De hertog voerde onder andere een heffing in van 10% over de verkoop van alle goederen. Ook bij de tiende penning was er sprake van een gedifferentieerd tarief. Zo werden namelijk levensmiddelen niet belast onder de 10% heffing omdat Alva geloofden dat het belasten van levensmiddelen vooral de lage inkomens zou treffen. Het ideaal van Alva was dan ook dat er geheven zou worden “naar ieders faculteijt ende Goet” wat zoveel wil zeggen als dat er geheven moest worden naar draagkracht. Dit wilde Alva bereiken door producten die het grootse deel van de uitgaven van armen vormde vrij te stellen. Hieruit is af te leiden dat toen ook al het belang werd onderschreven van tariefdifferentiatie ten einde te komen tot een sturings -of herverdelingselement.

Ook probeerde mensen toen al gebruik te maken van de fraude gevoeligheid van een meerdere tarievenstelsel. Zo is er een voorbeeld van een kleermaker die zich voor deed als een bakker, in de boeken, om zo zijn omzet buiten de tiende penning te laten. Dit verliep natuurlijk allemaal prima tot dat de inspecteur, toen der tijd landsheer, een bezoekje kwam brengen aan de kleermaker. Dit is duidelijk een nadeel van gedifferentieerde tarieven. Mensen konden nu namelijk in de verleiding komen om te gaan frauderen.

Door de geschiedenis heen kan de invoering van de omzetbelasting gezien worden als een soort crisisbelasting.⁸ Als daarbij de 20^{ste} eeuw als maatstaf wordt genomen kun je door Europa het volgende patroon waarnemen. In Duitsland werd in 1916 ten tijde van de Eerste Wereldoorlog een stelstel van omzetbelasting ingevoerd om de kosten van de oorlog te dragen. Andere landen zoals Frankrijk en België volgden dit voorbeeld in respectievelijk de jaren 1920 en 1921. Als laatste volgde ook Engeland in 1940 met een systeem van accijnzen, die direct te linken was aan de omzetbelasting.

Nederland bleef hier zeker niet bij achter en voerde daarom op 1 januari 1934⁹ zijn eigen omzetbelasting systematiek in. De invoering in Nederland was niet zo zeer gericht op de bekostiging van de oorlog maar was wel gericht op de toen heersende economische

⁶ G. Parker, *The Dutch Revolt*, London: Penguin 1979, p. 114-115

⁷ F.H.M. Grapperhaus, *Alva en de tiende penning*, Zutphen: Kluwer 1982, p. 101

⁸ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 4

⁹ H.A. Kogels, “De Nederlandse omzetbelasting in vier episoden”, MBB 2011/12, nr. 12

wereldcrisis. De bevolking werd beloofd dat de invoering maar een tijdelijke crisismaatregel was voor een periode van 5 jaar, tenzij de geldigheidsduur door een wetswijziging verlengd zou worden. Dit laatste gebeurde en sindsdien is de omzetbelasting niet meer weg te denken uit het hedendaagse Nederlandse belastingstelsel.

De omzetbelasting van 1934 kende al een soort van gedifferentieerd tarief. Zo was er als eerste een algemeen tarief van 4% op de verkoopprijs. Dit tarief werd geheven op binnenlandse leveringen van in het vrije verkeer zijnde goederen¹⁰, fabrikanten moesten die heffing voldoen. Daarnaast was er nog een speciale categorie, een verhoogd tarief, voor 54 goederen genaamd “de weeldegoederen”. Voor die goederen gold een tarief van 10% van de verkoopprijs. Dit waren goederen die niet door het grote publiek algemeen dagelijks of noodzakelijk gebruikt behoefde te worden, luxe goederen.¹¹ Hier speelde destijds dan ook al een afbakeningsprobleem want welk goed wordt niet dagelijks gebruikt of is niet noodzakelijk?. Er ontstonden toen dus ook al discussies zoals de discussie omtrent een boodschappentas en een aktetas. Het feit was dat een boodschappentas als weeldegoed werd gekwalificeerd maar dat de meest luxe aktetas dat niet werd en zo onder het algemene tarief viel.¹² Dit maakt een belangrijk probleem duidelijk dat speelt bij tariefdifferentiatie namelijk die van de afbakeningsproblematiek. Wel komt hier weer duidelijk het sociale aspect van gedifferentieerde tarieven naar boven, ervan uitgaande dat de rijkere bevolkingsgroep het grootste aandeel had in de weeldegoederen.

Tijdens de bezetting werden er wezenlijke veranderingen doorgevoerd in het stelsel. Zo werd niet langer alleen belasting geheven van fabrikanten maar werden ook de groothandel en kleinhandel betrokken in de heffing van de omzetbelasting. Een andere belangrijke verandering was dat naast goederen nu ook diensten belast werden. Voor de belasting van diensten werd vooral aansluiting gezocht bij het Duitse stelsel uit 1933, voor goederen werd meer aansluiting gezocht bij het huidige Nederlandse stelsel uit 1934. Daarnaast was een belangrijke verandering dat er een zogenaamd cascdestelsel werd ingevoerd.¹³ Dit stelsel hield in dat er bij elke stap of schakel in het productie -en of distributietraject, dat een product of dienst onderging, belasting werd geheven. Het cascdestelsel had als voordeel dat het administratief gemakkelijk was doordat er per schakel maar met één tarief gerekend hoefden te worden. Echter een belangrijk nadeel van het systeem was dat hoe langer je bedrijfskolom

¹⁰ S.T.M. Beelen, *Studenteneditie Cursus belastingrecht, Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 37

¹¹ Stb.546, 25-10-1993

¹² *Handelingen I* 1947/48, 653, p. 2

¹³ *MvT Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3

werd hoe groter het aandeel omzetbelasting in de eindprijs van het product of dienst was. Dit zorgde voor nogal wat concurrentievervalsingen aangezien handelaren sommige tussenschakels gewoon lieten vallen om zo een betere eindprijs te hebben om te concurreren met andere ondernemers die via meerdere schakels hun producten aan de consument verkochten.

In 1953, als de bezitting is afgelopen, wordt de balans opgemaakt en blijkt het ingevoerde systeem onder de Duitse bezetting zo gek nog niet. De overheid handhaaft daarom ook het ingevoerde systeem maar voert wel een aantal aanpassing door, die aanpassingen komen tot uiting in de Wet omzetbelasting 1954.¹⁴ In beginsel was er een algemeen tarief van 5% voor fabrikanten en 0,75% voor tussenhandelaren. Als de fabrikant rechtstreeks aan de consument leverde kreeg hij te maken met een heffing van maar 4%. Ook werd er nog een uitzondering gemaakt voor de luxe of niet noodzakelijke goederen die werden belast met een opslag van 15% respectievelijk 10%. Daarnaast was er nog een complex systeem van vrijstellingen. Dat laatste gecombineerd met steeds veranderende gedifferentieerde tarieven maakten het omzetbelasting stelsel van 1954 tot een heel ingewikkeld systeem. Hier werd nog een probleem van gedifferentieerde tarieven duidelijk namelijk een van grote administratieve lasten.

Uiteindelijk kwam aan dat stelsel een eind met de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968.¹⁵ Deze wet die moest gaan voldoen aan de Europese richtlijn, verder beschreven in hoofdstuk 5, zorgde voor commotie ondanks dat de nieuwe btw systematiek een stuk gemakkelijker werd. De beoogde nieuwe wet zou in eerste instantie een uniform btw-tarief krijgen. Dit omdat de combinatie van een algemeen tarief en een verlaagd tarief voor eerste levensbehoeften niet of nauwelijks van invloed zou zijn voor de lagere inkomens.¹⁶ Echter de Tweede Kamer stemde hier niet mee in en wilde eigenlijk zelfs nog een derde tarief invoeren voor luxegoederen.

Uiteindelijk besloot de regering een gedifferentieerd tarief aan te nemen met een algemeen tarief van 12% en een verlaagd tarief van 4%. Het derde tarief werd nooit ingevoerd omdat erkend werd dat een derde tarief zou zorgen voor een nog grotere administratieve lasten verzwaring.¹⁷

¹⁴ Fiscale Encyclopedie, De Vakstudie Omzetbelasting, Historisch overzicht, 01-01-2010

¹⁵ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 135

¹⁶ *MvT Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3 p. 13

¹⁷ *MvT Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3 p. 14

2.2 Een resumé van de geschiedenis

Kijkend naar de geschiedenis van de Nederlandse omzetbelasting is er te concluderen dat Nederland al sinds jaar en dag gebruik maakt van gedifferentieerde tarieven. Het doel dat hieraan ten grondslag ligt lijkt er vooral een van sociale aard. Met dit sociale aspect werd vooral herverdeling nagestreefd. Kijk bijvoorbeeld maar naar de periode van voor de oorlog waar er een extra belasting werd geheven op luxegoederen, die natuurlijk onomstotelijk het meeste door rijke mensen werden aangeschaft. Het geld wat met die extra belasting werd opgehaald kon weer worden besteed aan de arme. Je zou dus kunnen zeggen dat er gekozen wordt voor een gedifferentieerd tarief zodat de minstbedeelden kunnen worden ontzien. Denk daarbij ook maar aan Alva die al in 1567 de notie onderschreef dat producten die onder de eerste levensbehoefte vielen moesten worden ontzien van belastingheffing.

Uit het feit dat er altijd gekozen is voor een stelsel met gedifferentieerde tarieven zou je al een eerste conclusie kunnen trekken. Je zou namelijk mogen aannemen dat als er altijd gebruik is gemaakt van een dergelijk stelsel dat dit stelsel dan ook de wenselijke is, want waarom werd en wordt het anders nu nog steeds gebruikt?. Natuurlijk is dit wel een beetje een zwart-wit conclusie en zal ik in de komende hoofdstukken verder ingaan op de voor- en nadelen van het huidige stelsel om zo tot een meer wetenschappelijk conclusie te komen.

Een eerste bevinding daarbij is dat het toch allemaal niet zo eenduidig lijkt te zijn omdat er in de parlementaire geschiedenis wel degelijk stil is gestaan bij de mogelijkheid voor een ander soort systeem. Waarbij ook nu nog volop wordt gespeculeerd en gedebatteerd over of het huidige systeem de wenselijke is. Een recent debat daarin werd gevoerd door de Europese commissie in 2010¹⁸ maar ook de staatssecretaris van financiën benoemt in de fiscale agenda¹⁹ even kort de mogelijkheid voor invoering van een uniform tarief. Toch zijn er tot nu toe verder geen belangrijke wijzigingen aangebracht in het tariefsysteem, met uitzondering van tarief stijgingen.

¹⁸ COM(2010) 695 def. Groenboek “Over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel” 01-12-2010

¹⁹ Ministerie van Financiën, De fiscale agenda “Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel”, 14-04-2011, p. 15

Hoofdstuk 3: Het gedifferentieerde tarief

De keuze om bij invoering van de omzetbelasting in 1968 te kiezen voor een gedifferentieerd tarief, in plaats van een uniform tarief, lag aan de beleidsmatige doelstelling die de overheid trachten te bereiken met deze differentiatie.²⁰

Toch werd er bij de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet gelijk gekozen voor tariefdifferentiatie. Er werd namelijk een wel overwogen keuze gemaakt tussen enerzijds een uniform tarief en anderzijds een gedifferentieerd tarief.²¹ Dat er uiteindelijk niet werd gekozen voor een uniform tarief had te maken met het feit dat dan niet de beoogde sociale werking van de belasting bereikt kon worden.²² Door invoering van een verlaagd tarief kon namelijk bereikt worden dat de minder draagkrachtige werden ontzien. Dit werd en wordt nu nog gedaan door onder andere op levensmiddelen c.q. eerste levensbehoefte het verlaagde tarief toe te passen. Hierbij wordt er vanuit gegaan dat minder draagkrachtige mensen procentueel daar het meest aan uitgeven. De redenen om bij invoering dus te kiezen voor tariefdifferentiatie ligt besloten in de doelstelling om minderbedeelden te ontzien, wat vanuit het oogpunt van draagkracht een goede doelstelling is.

Het gebruik van tariefdifferentiatie zorgde voor het ontstaan van progressie binnen de omzetbelasting, dit was de gewenste uitkomst gelet op het sociale aspect. Echter de memorie van antwoord, die hoort bij de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968, geeft aan dat deze progressie bij een gedifferentieerd tarief niet overschat moet worden en dat de effectiviteit daarvan eigenlijk maar gering is.²³ Je kunt jezelf dus afvragen of er bij de invoering niet een ideaal werd nagestreefd dat eigenlijk niet bereikt kon worden.

Nu is het zo dat de overheid zijn belastinginstrumenten zo moet kiezen dat deze de maatschappelijke welvaart optimaliseren.²⁴ Binnen Nederland is de overheid hierbij gebonden aan Europese regelgeving. Hierdoor worden de mogelijkheden voor het bepalen van beleid binnen Nederland enigszins beperkt.²⁵ Binnen de omzetbelasting geven de Europese regels alleen de ruimte om gebruik te maken van verschillende tarieven. Dat is dan ook gelijk de speelruimte voor de overheid om zijn beleid en sturende instrumenten op aan te passen. De

²⁰ *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, p. 86

²¹ *MvA Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.6, p. 12

²² Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010

²³ *MvA Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.6, p. 9

²⁴ B. Jacobs, "Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland", Erasmus Universiteit Rotterdam, Tinbergen Instituut en CESifo, 04-01-2010, p. 1

²⁵ L.G.M. Stevens, "Fiscale Beleidsnotities 2009", WFR 2008/1021

overheid geeft hier nu invulling aan doormiddel van een gedifferentieerd tarief. Verwacht mag worden dat dit dan het meest optimale stelsel is gelet op het feit dat de overheid altijd zou moeten streven naar maximale welvaart. In de onderstaande subhoofdstukken zal ik uiteenzetten in hoeverre de doelen die overheid heeft voor het voeren van tariefdifferentiatie bijdragen aan deze maximale welvaart.

3.1 Doelstellingen voor een gedifferentieerd tarief

Naast het sociale aspect voor tariefdifferentiatie zijn er heden ten dagen nog een aantal sociale en economische argumenten te noemen waarom er in Nederland een gedifferentieerde tarief bestaat.²⁶ Ten eerste kan het bovenstaande punt worden vertaald in een instrument of doelstelling voor herverdeling. Daarnaast kan het tarief invloed uitoefenen op de arbeidsmarkt door goederen die complementair zijn aan vrije tijd hoger te belasten en complementen van arbeid te subsidiëren. Dit kan vervolgens zorgen voor stijging van de werkgelegenheid en kan een positief effect hebben op de arbeidsparticipatie.²⁷ Als laatste kan tariefdifferentiatie ook nog het gedrag van de consument beïnvloeden door bijvoorbeeld producten of diensten met positieve externaliteiten onder het verlaagde tarief te laten vallen. Echter de haalbaarheid van deze doelstellingen of voordelen wordt betwist. Zo ook in een onderzoek door het ministerie van Financiën²⁸ waarin te lezen valt dat deze argumenten voor tariefdifferentiatie niet toereikend zijn of zelfs zwak te noemen zijn.

Dat laatste in ogenschouw genomen zal hieronder nu per doel een beknopte analyse worden geven over de werking ervan. Ook zal er per doel gekeken worden of het überhaupt theoretisch mogelijk is om dat doel middels tariefdifferentiatie te bereiken en of er dan mogelijk niet een betere manier is om dat doel te bereiken.

3.1.1 Herverdelingsmotieven

De belangrijkste doelstelling vanuit sociaal oogpunt is die van herverdeling. De overheid tracht via het gedifferentieerde tarief de laagste inkomensgroepen te ontzien door producten of diensten waar zij procentueel het meeste geld aan uitgeven onder het verlaagde tarief te laten vallen. Dit is op zich een goede gedachten als het dan ook echt zo is dat de laagste inkomens hun geld proportioneel meer uitgeven aan producten onder het verlaagde tarief. In 1968 bij de invoering van het huidige stelsel kon gesteld worden dat dit zo was. Dit blijkt uit een nota uit 1986 waarin wordt aangegeven dat in 1969 de laagste inkomensgroep 31,3% van

²⁶ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, "Value added tax and excises", The Mirrlees Review, IFS London 2008, p. 276-277

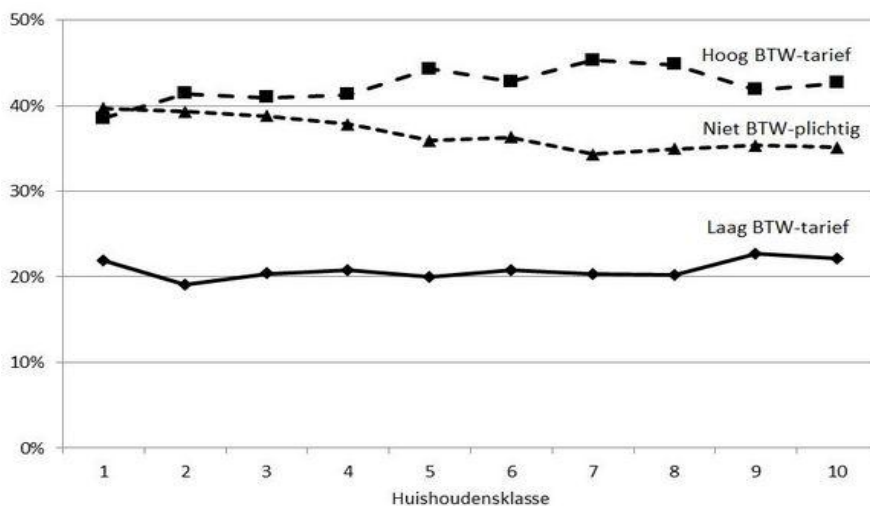
²⁷ J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, London: W.W. Norton & Company 2000, p. 565

²⁸ Staatssecretaris van Financiën, "Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek", 23-12-2008

zijn inkomen uit gaf aan zaken onder het verlaagde tarief terwijl dit bij de hoogste inkomensgroep maar 16,1% was.²⁹ Echter door de loop van de jaren heen is dit gat steeds kleiner geworden. Een studie door de overheid laat zien dat tussen 1968 en 1986 het besteden inkomen van lagere inkomens aan producten onder het verlaagde tarief ten opzichten van wat hogere inkomens uitgeven aan producten onder het verlaagde tarief steeds meer naar elkaar toe is gegroeid.³⁰ Dit komt onder andere door stijging van de welvaart en verschuiving van het consumptiepatroon.³¹

Daarnaast is er recent onderzoek gedaan naar het bestedingspatroon van de laagste inkomensklasse tegenover die van de hoogste inkomensklasse met betrekking tot bestedingen aan producten onder de verschillende tarieven.³² Voor het onderzoek zijn gegevens gebruikt van het CBS budgetonderzoek uit 2009. Hieruit zijn per klasse bestedingen verdeeld onder hoog btw-tarief, laag btw-tarief en niet btw-plichtig, de resultaten zijn hieronder weergegeven in figuur 1. De huishoudenklassen lopen van één, armste huishoudens, tot tien, rijkste huishoudens. Uit de grafiek blijkt dat de hoogste en laagste huishoudenklassen procentueel nagenoeg hetzelfde uitgeven aan producten onder het verlaagde tarief. Wel geven de hoogste klassen iets meer uit aan producten onder het hoge btw-tarief en iets minder aan niet btw-plichtig goederen maar dit verschil lijkt verwaarloosbaar.

Figuur 1: Verdeling van bestedingen over btw-groepen



²⁹ *Kamerstukken II 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, p. 92*

³⁰ *Kamerstukken II 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, p. 92-93*

³¹ Staatssecretaris van Financiën, “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”, 23-12-2008, p. 6

³² L. Betendorf en S. Cnossen, “BTW-verhoging treft lage en hoge inkomens even sterk”, *Me Judice*, 25-4-2012

Uit het bovenstaande is te concluderen dat zowel de laagste als hoogste klassen evenveel profiteren van het verlaagde tarief. Dit betekent dan ook dat het hele herverdelingsaspect niet tot uiting komt in de btw. Hiervoor had namelijk moeten gelden dat er wel een significant verschil tussen beide bestond. Het gehele sociale aspect komt hiermee eigenlijk te vervallen en kan dus geen solide basis meer vormen voor het gebruik van een gedifferentieerd tarief.

Dit wordt ook onderschreven door Cnossen die stelt dat de voordelen van een laag tarief vooral ten goede komen aan de hogere inkomensgroepen omdat die duurere variëteiten voedsel kopen, vaker uit eten gaan en meer voedsel weggooien.³³ Daarnaast laten een aantal empirische onderzoeken zien dat herverdeling via tariefdifferentiatie erg gering is.³⁴ Dit is ook precies wat de memorie van antwoord bij de invoering van de omzetbelasting 1968 al aangaf.³⁵

Als laatste moet nog opgemerkt moet worden dat als het herverdelingsaspect wel tot uiting kwam, middels gedifferentieerde tarieven, dit nog steeds niet efficiënt zou zijn. Dit omdat herverdeling via een indirecte belasting in de eerste plaats niet de meest efficiënte manier van herverdelen is.³⁶ Beter zou het zijn om dit te doen via een directe belasting of in de vorm van persoonlijke subsidies. Dat is efficiënter omdat de overheid via een directe belasting betere informatie heeft over onder andere het inkomen, gezinssamenstelling en gezondheid, wat dan weer gebruikt kan worden voor gepaste herverdeling per persoon. Voor de indirecte belasting is deze informatie niet toereikend en kan er alleen aansluiting worden gezocht bij het uitgavenbudget, wat een minder goed beeld geeft voor herverdeling.

3.1.2 Arbeidsmarkteffecten

Net als bij een directe belasting heeft de indirecte belasting ook effect op hoeveel arbeid iemand aanbiedt op de markt. Bijvoorbeeld door het heffen van een inkomstenbelasting worden mensen ontmoedigd om te gaan werken en juist gestimuleerd om meer vrije tijd te nemen. Door het belasten of subsidiëren van goederen of diensten kan de verstoring van de arbeidsbelasting op het arbeidsaanbod worden verminderd.³⁷ In een ideale situatie zou je hierin vrije tijd moeten belasten. Daardoor wordt vrije tijd duurder en krijgen mensen een stimulans om vrije tijd te substitueren voor arbeid, mensen gaan meer werken. Voor de overheid is dit natuurlijk een ideaal beeld maar het probleem is dat vrije tijd niet

³³ S. Cnossen, "Enkele gedachten over de toekomst van het Nederlandse belastingstelsel", 06-01-2010, p. 5

³⁴ CPB-Notitie, "Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen", 31-03-2010, p. 7

³⁵ *MvA Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr.6, p. 12*

³⁶ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, "Value added tax and excises", *The Mirrlees Review*, IFS London 2008, p. 278

³⁷ A. Atkinson en J. Stiglitz, "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation", *Journal of Public Economics* 1979, nr. 6, p. 55-75

observeerbaar is en dus ook niet valt te belasten omdat je niet weet hoeveel vrije tijd je moet belasten. Een oplossing hiervoor zou zijn om complementen van vrije tijd te belasten³⁸ denk hierbij bijvoorbeeld aan alcohol of reizen. Uiteindelijk ben je dan indirect vrije tijd aan het belasten. Dit werkt natuurlijk ook vice versa door complementen van arbeid te subsidiëren. Die subsidie zou dan tot uiting kunnen komen door goederen of diensten die sterk complementair zijn aan arbeid onder het verlaagde tarief te brengen.

Hierbij kun je denken aan bijvoorbeeld doe-het-zelf diensten of ook wel de arbeidsintensieve diensten genaamd. Deze diensten verricht je in je vrije tijd waardoor je niet met betaalde arbeid bezig kunt zijn. Door nu die doe-het-zelf diensten te subsidiëren kan in theorie het arbeidsaanbod en de werkgelegenheid gestimuleerd worden.³⁹ Denk bijvoorbeeld maar aan een fietsenmaker die onder het verlaagde tarief valt.⁴⁰ In beginsel zou je zelf je band hebben geplakt maar nu de fietsenmaker wordt gesubsidieerd, lees onder het verlaagde tarief valt, is het goedkoper geworden je band te laten plakken. Ervan uitgaande dat je dan je fiets sneller naar de fietsenmaker brengt kun je de tijd die je eerst kwijt was aan je band plakken nu besteden aan betaalde arbeid. Eindpunt stijgt zo de werkgelegenheid bij de branches die onder het verlaagde tarief vallen en neemt je eigen arbeidsparticipatie toe.

Een keerzijde van het gedifferentieerd tarief is het mogelijke ontstaan van welvaartsverliezen door overconsumptie of onderconsumptie van gesubsidieerde producten of diensten c.q. belasten producten of diensten.⁴¹ Een afweging moet dan worden gemaakt of het vergrote arbeidsaanbod opweegt tegen de welvaartsverliezen. Jacobs stelt hierin dat het mogelijk is om via de btw-tarieven het arbeidsaanbod te vergroten maar dat de welvaartsverliezen groter zullen zijn dan de positieve effecten op de arbeidsmarkt.

Naast dat het dus vanuit welvaartsoogpunt niet relevant lijkt om het gedifferentieerde tarief te gebruiken voor arbeidsbevordering kunnen er nog een aantal kritische kanttekening gezet worden bij het stimuleren van de arbeidsmarkt met behulp van tariefdifferentiatie. Het is namelijk heel moeilijk te bepalen welke producten of diensten nou echt complementair zijn aan vrije tijd, dat is per persoon verschillend en dus heel lastig te bepalen. Daarnaast is deze maatregel heel theoretisch van aard want het is niet gezegd dat ook iedereen die de doe-het-zelf diensten uitbesteedt ook daadwerkelijk die tijd kan opvullen met betaalde arbeid. Veel

³⁸ J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, London: W.W. Norton & Company 2000, p. 565

³⁹ L.W.D. Wijtvliet, "A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", WFR 2012/669

⁴⁰ Tabel I b4 Wet omzetbelasting 1968

⁴¹ B. Jacobs, "Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland" Erasmus Universiteit Rotterdam, Tinbergen Instituut en CESifo, 04-01-2010, p. 37

mensen zijn gewoon in loondienst waardoor het niet makkelijk is om zomaar meer tijd te besteden aan werk. Naar mijn mening zal dan ook de tijd die niet meer besteed wordt aan de zelf-diensten grotendeels gewoon opgevuld worden met andere vrijetijdsbestedingen.

De vraag is nu of de werkgelegenheid daadwerkelijk stijgt bij de branches die arbeidsintensieve diensten uitvoeren. Naar deze vraag is onderzoek gedaan van 2000 tot en met 2002, met de vraag of de btw verlaging voor arbeidsintensieve diensten resulteerde in extra werkgelegenheid.⁴² Tijdens het onderzoek waren er drie meetpunten namelijk in 2000, 2001 en 2002. Uit de eerste meeting kwam naar voren dat voor de vijf onderzochten arbeidsintensieve diensten⁴³ de werkgelegenheid wel degelijk steeg, zie figuur 2.

Figuur 2: Verschil in fte's tussen 1999 en 2000

	Toename aantal werknemers	Toename arbeids-volume (fte's)	Toename arbeids-volume aid* (fte's)	Procentueel verschil toename aid*
Fietsherstellers	220 ± 69**	198 ± 49	169 ± 27	8,4%
Kappers	4 199 ± 1079	1 248 ± 190	1 540 ± 184	6,0%
Kledingherstellers	180 ± 49	528 ± 71	346 ± 53	29,2%
Schilders en stukadoors	651 ± 239	1 871 ± 401	2 124 ± 135	22,1%
Schoenherstellers	9 ± 16	88 ± 71	132 ± 56	12,1%

* aid = arbeidsintensieve diensten.

** marge op de toename, 95% betrouwbaarheidsinterval.

De tabel laat zien dat in alle branches zowel het daadwerkelijke aantal werknemers, als het aantal fte's, fulltimerequivalent, als de tijd besteed aan arbeidsintensieve diensten in fte's is toegenomen. Nu is de vraag of dat echt ligt aan de prijsdaling die het verlaagde tarief tot gevolg heeft. Uit het onderzoek blijkt dat ondernemers die het verlaagde tarief volledig hebben doorberekend de grootste werkgelegenheid stijging laten zien en dat die stijging afneemt naarmate dat minder gebeurt. Dit duidt erop dat de toepassing van het verlaagde tarief wel degelijk effect kan hebben op de werkgelegenheid.

Echter uit de laatste trendanalyse uit 2002 kwam naar voren dat alhoewel de werkgelegenheid in vier van de vijf branches was gestegen het twijfelachtig was of dit kwam door de btw verlaging. Om dit te onderzoeken werd er gekeken naar of er zich een trendbreuk voordeed in de werkgelegenheid stijging bij de verschillende branches. In 2000 was dit het geval, net als hierboven beschreven, waardoor er initieel gedacht werd dat de btw verlaging effect had op de werkgelegenheid. Dit bleek in 2002 toch niet zo te zijn omdat drie van de vijf branches toen gewoon weer aansloten bij de trendlijn. Uiteindelijk werd dan ook aan de hand van de

⁴² M. Olde Wolbers en A. Ziegelaar, "Monitor effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten", Leiden: Research voor Beleid, 09-04-2001

⁴³ Tabel I B 4 t/m 8 Wet op de omzetbelasting

trendanalyse geconcludeerd dat het verlaagde btw-tarief geen effect had op de werkgelegenheid.⁴⁴

3.1.3 Sturing van gedrag

Als laatste kan de overheid via tariefdifferentiatie proberen het gedrag van de consument te sturen. Het sturen van gedrag doet de overheid op regelmatige basis om sociaal wenselijk gedrag te bevorderen en maatschappelijk onwenselijk gedrag te stoppen.⁴⁵ Gedrag van een consument kan zowel een positief als negatief gevolg hebben, dit worden positieve of negatieve externaliteiten genoemd.⁴⁶ Positieve externaliteiten zijn bijvoorbeeld onderwijs of liefdadigheid, gedrag waar de maatschappij baat bij heeft. Daartegenover staan de negatieve externaliteiten, die schade toebrengen aan de maatschappij, denk hierbij aan milieuvervuiling of iemand die rookt. Deze externaliteiten zie je niet terug in de prijs van een product, het is daarom dat de overheid voor deze effecten corrigeert door onder andere het heffen van belasting.

Om nou te voorkomen dat mensen gedrag vertonen dat leidt tot negatieve effecten moet dat gedrag belast worden en moet het positieve gedrag worden beloond met een subsidie. Die subsidie kan dan weer tot uiting komen via het verlaagde tarief. Zo zou je kunnen betogen dat onderwijs onder het verlaagde tarief zou moeten vallen. Nu is onderwijs natuurlijk al vrijgesteld en voegt het gedifferentieerde tarief daar niets aan toe. Voor cultuur geldt dit echter wel, zo valt een bezoek aan het museum wel onder het verlaagde tarief. Voor negatieve effecten betekent dit dat deze zwaarder moeten worden belast dus dan moeten ze in ieder geval onder het algemene tarief vallen.

Voor positieve effecten zou gedragssturing naar mijn mening wel zin kunnen hebben maar voor negatieve effecten niet want die worden eigenlijk net zo behandeld als heel veel andere producten onder het algemene tarief. Daarbij kent de overheid voor de bestrijding van dergelijke effecten al gerichte belastingen en subsidies, denk bijvoorbeeld maar aan accijnzen op sigaretten. Die laatste grijpen ook echt aan bij geconsumeerde hoeveelheid wat veel beter is want dan laat je echt iemand de hele schade van het negatieve effect betalen, dit zijn de

⁴⁴ M. Olde Wolbers en A. Ziegelaar, "Monitor effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten", Leiden: Research voor Beleid, 24-09-2002, p. 13

⁴⁵ L.W.D. Wijtvliet, "A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", WFR 2012/669

⁴⁶ J.E. Stiglitz, "Economics of the public sector" London: W.W. Norton & Company 2000, p. 215

zogenaamde pigouvianse belastingen.⁴⁷ Uiteindelijk zijn dus de gedifferentieerde tarieven niet de meest effectieve manier om gewenst of ongewenst gedrag te sturen.⁴⁸

3.2 Het nut van de gedifferentieerde tarieven

Als je nu de doelstellingen op een rijtje zet die overheid tracht te bereiken middels tariefdifferentiatie zou je jezelf een aantal vragen kunnen stellen. Een eerste vraag zou kunnen zijn of tariefdifferentiatie de meest efficiënte manier zou zijn om de bovenstaande doelen te bereiken. Een andere vraag zou kunnen zijn of het überhaupt mogelijk is om die doelen te bereiken?. Uiteindelijk is het dan de vraag of nu via tariefdifferentiatie de maximale welvaart wordt behaald en of het gebruik van een gedifferentieerd tarief eigenlijk wel nut heeft.

Gesteld kan worden dat door ontwikkelingen in het bestedingspatroon van consumenten de argumenten die tot een gedifferentieerd tarief hebben geleid veel aan kracht hebben verloren. Voor de doelstelling omtrent herverdeling geldt namelijk dat deze geen stand meer houdt omdat er geen onderscheid meer is tussen hoeveel rijk en arm uitgeeft aan producten of diensten onder het verlaagde tarief.⁴⁹ Daarbij komt dat als dat wel het geval zou zijn herverdeling veel beter via een directe belasting tot uiting kan komen.

De overige doelstellingen voor tariefdifferentiatie vinden nog enigszins doorgang maar, zoals hierboven te lezen valt, zijn er ook voor die doelstelling betere middelen aan te dragen om ze te bereiken. Dit wordt ook onderschreven door Crawford e.a. in het Mirrlees Review⁵⁰ waar geconcludeerd wordt dat “argumenten voor btw tariefdifferentiatie uiteindelijk niet overtuigend zijn omdat andere instrumenten effectiever en doelmatiger zijn om bepaalde doelstellingen te realiseren”.

Daarnaast zou je kunnen zeggen dat de huidige systematiek ervoor zorgt dat het consumptiepatroon van consumenten wordt verstoort door het heffen van een verlaagd tarief op bepaalde goederen en diensten. Consument consumeren daardoor namelijk meer van goederen die lager worden belast dan dat ze zouden hebben gedaan onder een uniform tarief of bij de afwezigheid van een btw heffing.⁵¹ Dit resulteert erin dat consumenten niet hun gewenste consumptiepatroon kunnen volgen wat dan vervolgens resulteert in efficiency loss. In het volgende hoofdstuk zal ik ingaan op hoe de systematiek eruit ziet onder een uniform

⁴⁷ J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, London: W.W. Norton & Company 2000, p. 521

⁴⁸ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, “Value added tax and excises”, The Mirrlees Review, IFS London 2008, p. 280

⁴⁹ Staatssecretaris van Financiën, “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”, 23-12-2008, p. 2

⁵⁰ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, “Value added tax and excises”, The Mirrlees Review, IFS London 2008

⁵¹ S. Adam, D. Phillips en S. Smith, “A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system”, Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011, p. 395

tarief en hoe dat kan leiden tot een neutraler en minder verstorend belastingstelsel met als resultaat een hogere maatschappelijke welvaart in Nederland.⁵²

Om tot een conclusie te komen over het nut van een gedifferentieerd tarief kun je de efficiency loss vergelijken met de welvaartswinsten die een dergelijk tarief oplevert. Uit de empirie kan je afleiden dat deze welvaartswinsten erg beperkt zijn en dat ze niet opwegen tegen de fiscaaljuridische kosten van tariefdifferentiatie.⁵³ ⁵⁴ Waarbij gesteld wordt dat de maatschappelijk winst, bijvoorbeeld extra werkgelegenheid, niet opweegt tegen de uitvoeringskosten, de afbakeningsproblematiek en administratieve laten verzwaring.

Alhoewel het nut van een gedifferentieerd tarief in beperkte maten aanwezig is is dit niet voldoende om op te wegen tegen de efficiency loss. Door de steeds veranderende maatschappelijke omstandigheden zou het nut van handhaving van een verlaagd tarief daarom heroverwogen moeten worden. Met daarbij ook gelet op het feit dat er veel betere instrumenten zijn om de doelstelling die nagestreefd worden te bereiken.

⁵² S. van Weeghel, "Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel", Den Haag: De Studiecommissie Belastingstelsel, 07-04-2010, p. 10

⁵³ B. Jacobs, "Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland", Erasmus Universiteit Rotterdam, Tinbergen Instituut en CESifo, 04-01-2010, p. 38

⁵⁴ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, "Value added tax and excises", The Mirrlees Review, IFS London 2008

Hoofdstuk 4: Het uniforme tarief

Sinds de invoering van de Wet op de omzetbelasting in 1968 zijn er vraagtekens gezet bij het gebruik van een gedifferentieerd tarief in plaats van een uniform tarief. De vraag reist nu waar deze vraagtekens vandaan komen want waarom wordt het, op het eerste oog, veel gemakkelijker uniforme tarief niet verkozen boven het administratief verzwarende gedifferentieerde tarief. Ligt dat alleen aan het feit dat bij de invoering in 1968 er doelen werden nagestreefd die alleen bereikt konden worden middels een gedifferentieerd tarief of wegen de voordelen van een uniform tarief toch niet op tegen die van het gedifferentieerde tarief?. Kan het daarnaast zo zijn dat een uniform tarief te veel nadelen heeft of dat het vanuit Europees oogpunt niet haalbaar is?.

Een aantal van deze vragen kwam ook op bij de vaste commissie voor Financiën. Naar aanleiding van deze vragen is er toen de toezegging gedaan door het ministerie van Financiën om die vragen uit te zoeken. Uiteindelijk zijn een aantal van die vragen tot uiting gekomen in een onderzoek met de titel “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”.⁵⁵

Met dit onderzoek in het achterhoofd zullen een aantal van de bovenstaande vragen in dit hoofdstuk worden beantwoord. Om zo uiteindelijk te komen tot een conclusie over de wenselijkheid van een uniform tarief.

4.1 De uniformering

Over een dergelijke toepassing is al veel gespeculeerd en gedebatteerd. Zelfs bij de invoering van het gedifferentieerde tarief in 1968 werden er vragen gesteld over waarom er niet een uniform tarief werd ingevoerd.⁵⁶ Deze vraag kwam ook terug in een nota over de herziening van de tariefstructuur in de omzetbelasting.⁵⁷ In die nota werden vooral de economische gevolgen bekeken van enerzijds de invoering van een uniform tarief en anderzijds de herstructurering van de verlaagde tarieven. De uitkomst van die nota was dat uniformering de voorkeur genoot maar dat er eerst nog meer onderzoek gedaan moest worden naar de precieze gevolgen ervan.

De uniformering van het btw-tarief zou betekenen dat het verlaagde tarief wordt afgeschaft en alle producten en diensten, die eerst onder het verlaagde tarief vielen, onder het algemene tarief zouden komen. Als gevolg hiervan zullen de btw ontvangsten bij de overheid

⁵⁵ Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010

⁵⁶ *MvA Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.6, p. 12

⁵⁷ *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3, p. 86

exceptioneel stijgen. Die extra ontvangsten kunnen dan vervolgens worden gebruikt om het algemene tarief te verlagen. Dit kan dan uiteindelijk zorgen voor een budgetneutrale overgang van het gedifferentieerde tarief naar een uniform tarief.

Enige tijd geleden heeft het CPB⁵⁸ met cijfers van het CBS berekend wat het tarief zou moeten zijn voor een dergelijke budgetneutrale overgang. Om dit tarief te berekenen moeten de btw ontvangsten gedeeld worden door de btw grondslag van het algemene en het verlaagde tarief. Uit de CPB notitie kwam een tarief van 15,6% naar voren, uitgaande van cijfers uit 2005. Met recentere cijfers uit 2008 komt de berekening, van het ministerie van Financiën, uit op een tarief van 15,8%⁵⁹, bedacht moet worden dat dit nog berekeningen zijn met een algemeen tarief van 19%. Gebruikmakend van het algemene tarief van 21% heb ik hieronder zelf een berekening gemaakt met betrekking tot een budgetneutraal uniform tarief. Uiteindelijk komt de berekening, met gebruik van een algemeen tarief van 21%, uit op een uniform tarief van 16,9%. Opgemerkt moet nog wel worden dat bij deze berekening de verdeelsleutel 1 op 1 is overgenomen uit de berekening van het ministerie van Financiën. Dit omdat er geen actuele cijfers beschikbaar waren voor de huidige verdeling van uitgaven onder het algemene en verlaagde tarief.

Figuur 3: Berekening uniform tarief op basis van 21% en 6%

Tarief	Verdeelsleutel⁶⁰	Btw ontvangsten in mln. €	Belasten bestedingen in mln. €
6%	9,5%	4 389	73 150
21%	90,5%	41 811	199 100
Totaal	100%	46 200⁶¹	272 250

Een tweede optie voor een budgetneutrale overgang zou zijn om alle producten en diensten onder een algemeen tarief van 21% te belasten. Om vervolgens de extra ontvangsten te gebruiken om koopkrachtrepatriaties uit te voeren voor de groepen die het hardst worden geraakt door de tarief uniformering. Dit is uiteraard wel een lastigere optie maar voorkomt de

⁵⁸ CPB-Notitie, “Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen”, 31-03-2010, p. 6

⁵⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010

⁶⁰ Staatssecretaris van Financiën, “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”, 23-12-2008, p. 7

⁶¹ *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1

grensproblematiek, die verderop nog uitgebreider wordt beschreven.⁶² Echter zal deze optie hier niet verder worden uitgewerkt gezien de beperkte omvang van deze verkenning.

Toch zijn er nog economen die vooral op theoretisch vlak sceptisch zijn over uniformering van het tarief. Dit omdat ze beargumenteren dat een efficiënt btw-stelsel in beginsel geen uniform tarief zou moeten hebben. Waarom is dit nu zo?. Elke belasting zorgt namelijk voor economische verstoringen. Denk bijvoorbeeld maar aan de inkomstenbelasting, hoe hoger die belasting is hoe minder aantrekkelijk het wordt om te werken. Dit werkt het zelfde voor producten en diensten, hoe zwaarder je die belast hoe minder mensen ervan gaan kopen. Een efficiënt belastingsysteem is daarom een systeem met zo min mogelijk “efficiency loss” ook wel de deadweight loss genaamd. Dit is het verlies dat wordt geleden doordat mensen niet meer hun ideale consumptiepatroon kunnen kiezen omdat die verstoord wordt door een belasting.

Het meest efficiënte btw-stelsel is dan ook een stelsel die de koopbeslissing van de consument zo min mogelijk verstoord. Hoe groot deze verstoring is hangt helemaal af van de prijselasticiteit van een product of dienst. Een product dat heel elastisch is is heel gevoelig voor prijsveranderingen. De vraag naar zo’n product zal dan dus bij een prijsstijging of prijsdaling significant dalen of stijgen. Dergelijke producten en diensten zou je dan idealiter onder het verlaagde tarief brengen en inelastische producten en diensten onder het algemene tarief. Het gevolg hiervan is dat de prijs voor elastische producten en diensten niet heel veel stijgt waardoor de vraag nagenoeg het zelfde blijft en de koopbeslissing van de consument zo min mogelijk wordt verstoord. Het enige nadeel hiervan is dat dit alleen theoretisch mogelijk is omdat nooit van elk product of dienst de elasticiteit berekend kan worden.⁶³

Theoretisch gezien zou een uniform tarief dus niet wenselijk zijn maar doordat deze theorie niet tot uiting gebracht kan worden verdient uniformering misschien toch de voorkeur. Daarom hieronder een opsomming van de voordelen van een uniform tarief tegenover die van een gedifferentieerd tarief.

4.2 Voordelen van uniformering

De voordelen van een uniform btw-tarief liggen besloten op het terrein van de eenvoud.⁶⁴ Hieronder worden een viertal voordelen besproken van het uniforme tarief ten opzichte van

⁶² CPB-Notitie, “Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen”, 31-03-2010, p. 28

⁶³ Copenhagen Economics, “Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union”, TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007, p. 7

⁶⁴ Staatssecretaris van Financiën, “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”, 23-12-2008, p. 4

het gedifferentieerde tarief. Per voordeel wordt er ook een voorbeeld geven zodat het een en ander nog verder verduidelijkt wordt.

4.2.1 Concurrentieverstoring

Het gebruik van gedifferentieerde tarieven zorgt ervoor dat er een verstoring van concurrentieverhoudingen kan ontstaan tussen producten of diensten met de zelfde aanwendingsmogelijkheden. Het is namelijk zo dat als er verschillende tarieven gelden op de markt je als ondernemer er gebaat bij bent om onder het laagste tarief te vallen. Dit simpelweg omdat je product of dienst dan goedkoper en dus aantrekkelijk wordt voor de consument.

Stel nu bijvoorbeeld dat er twee producten zijn die complementair zijn aan elkaar en het ene product wordt belast tegen 6% en de ander tegen 21%. Dan zal je als consument altijd kiezen voor het goedkopere product dat onder de 6% valt. De ondernemer die onder het verlaagde tarief valt, tegenover de ondernemer met een zelfde complementair product die onder het algemene tarief valt, bevindt zich hierdoor in een bevoordeelde positie. Dit is vanuit concurrentieoogpunt geen wenselijke situatie. Met een uniform tarief is zo'n bevoordeelde positie niet meer mogelijk en is er voor beide ondernemers een *quid pro quo*.

Echter is er wel een nadeel. Met een uniform tarief is de binnenlandse problematiek dan wel opgelost maar zal er concurrentieverstoring op Europese basis ontstaan. Deze concurrentieverstoring komt in de vorm van grenshoppen, hierover meer in het volgende deel van dit hoofdstuk.

Voorbeeld:

Een mogelijke vorm van verstoring van concurrentieverhoudingen deed zich recentelijk nog voor bij de categorie vrijetijdsbesteding. Zo is er onlangs discussie geweest over het verlaagde tarief voor podiumkunsten. Het verlaagde tarief was voor podiumkunsten namelijk komen te vervallen. Het afschaffen van het verlaagde tarief werd gerechtvaardigd door de Rechtbank 's-Gravenhage⁶⁵ omdat die oordeelde dat het fiscale neutraliteitsbeginsel niet in het geding was en dat er dus geen sprake was van concurrentieverstoring.⁶⁶

Na de afschaffing van het verlaagde tarief stuitte de regeling echter op veel verzet van het parlement die aangaf wel een vorm van concurrentieverstoring waar te nemen.⁶⁷ Ze vroegen zich af waarom andere vrijetijdsbestedingen namelijk nog wel onder het verlaagde tarief vielen

⁶⁵ Rb. 's-Gravenhage 22 juni 2011, nr. 389722/HA ZA 11-829, LJN BQ8751, V-N 2011/55.15

⁶⁶ Ministerie van Financiën, Belastingplan 2011

⁶⁷ H.Hop, "Commotie rond de podiumkunsten", BTW-bulletin 2011/22

maar podiumkunsten niet meer. Artiesten en dergelijke zouden zich nu in een oneerlijke positie bevinden tegenover andere vrijetijdsbestedingen.

Uiteindelijk gaf de staatssecretaris toe aan deze kritiek en heeft hij een onderzoek ingesteld naar de effecten van toepassing van het algemene tarief op podiumkunsten en het nog wel gehandhaafde verlaagde tarief voor andere vrijetijdsbestedingen.⁶⁸ De uitkomst lijkt duidelijk aangezien de podiumkunst inmiddels weer onder het verlaagde tarief valt. Het onderzoek loopt inmiddels wel nog om te bepalen in hoeverre er nu echt sprake was van concurrentievervalsing tussen de vrijetijdsbestedingen.

4.2.2 Afbakeningsproblemen

Onder het huidige tariefstelsel ontstaat er vaak onenigheid tussen de inspecteur en belanghebbende over het feit of iets nou wel of niet kwalificeert als product onder het verlaagde tarief. Zo ontstaat er oneindig veel jurisprudentie over de vraag of een product of dienst nu wel of niet onder het verlaagde tarief hoort.

Veel van deze vraagstukken zijn gewoonweg interpretatieproblemen, want zijn paarden hoofdzakelijk bedoeld om op te eten?, valt een paaldans onder een toneelvoorstelling of valt het speeltje in een happy meal onder het verlaagde tarief.⁶⁹ En waarom kan tegen het verlaagde btw-tarief een vierdaagse worden gewandeld en tennis worden gespeeld, maar geen hardlooptraining in het bos worden gevolgd of worden gezeild op het Zuidlaardermeer.^{70 71}

Deze hele problematiek zou komen te vervallen bij uniformering van het tarief. Voor zowel de wetgever als voor de belanghebbende zou dit een uitkomst bieden. Er ontstaat namelijk gewoon duidelijkheid omdat er geen discussie meer mogelijk is. Hierdoor zijn de eindeloze procedures die aangespannen worden om onder het verlaagde tarief te komen verledentijd en wordt de rechtszekerheid vergroot alsmede de fiscale transparantie.

Voorbeeld:

Een voorbeeld hierin is de zaak betreffende het speeltje dat geleverd wordt bij een happy meal.⁷² In die zaak werd de vraag gesteld of het speeltje opging in de levering van eet- en drinkwaren en daardoor deelt in het verlaagde tarief, zoals eiseres stelt of dat het als een afzonderlijke levering moet worden aangemerkt waarop het algemene tarief van toepassing is,

⁶⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2012, nr. AFP/2012/676

⁶⁹ B.G. van Zadelhoff, "Verhoogde belangstelling voor het verlaagde btw tarief", WFR 2011/1109

⁷⁰ concl. A-G Van Hilten van 8 maart 2011, nr. 10/02778, V-N 2011/23.17

⁷¹ L.W.D. Wijtvliet, "A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", WFR 2012/669

⁷² Haarlem 1 april 2010, nr. AWB 08/6738 09/3505, V-N 2010/43.2.3

zoals verweerder stelt. Dit is natuurlijk, zoals hierboven al vermeld, een kwestie van interpretatie en uitleg van de feiten. Eiseres stelt dat het speeltje opgaat in de levering omdat er een product wordt geleverd namelijk het menu tegen een vaste prijs. Ook wordt op de kassabon niet het speeltje vermeld en kan het speeltje niet los worden gekocht. Deze feiten maken dat eiseres stelt dat het verlaagde tarief van toepassing zou moeten zijn. Uiteindelijk oordeelde de rechtbank dat de levering van een speeltje “niet in zodanige mate ondergeschikt is”. Waardoor het speeltje niet opgaat in de levering van de overige voedselmiddelen en het speeltje uiteindelijk wel belast moet worden tegen het algemene tarief.

4.2.3 Fraude

Door het gebruik van een verlaagd tarief staat de optie open voor ondernemers om hun omzet opzettelijk ten onrechte als onderworpen aan het verlaagde tarief op te geven. Het feit is dus dat het huidige stelsel de mogelijkheid oproept voor ondernemers om fraude te plegen. Daarbij wordt de intentie groter naarmate het verschil tussen het algemene en het verlaagde tarief groter wordt. Met een uniform tarief zou van deze problematiek geen sprake meer zijn. Wel blijft natuurlijk altijd een kans op fraude bestaan als ondernemers hun omzet helemaal niet verantwoorden.

Echter verwacht mag worden dat met uniformering van het tarief het aantal fraude zaken zal afnemen omdat de eerste initiële prikkel om de omzet aan te geven als zijnde onderworpen aan het verlaagde tarief niet meer aanwezig is. Dit zal er voor zorgen dat de overheid minder tijd en geld kwijt is aan het controleren van correcte aangiftes.

Voorbeeld:

Een mogelijk voorbeeld, wat in de praktijk lijkt voor te komen, is dat er in een offerte voor een studenten feest kan worden geschoven met de btw-tarieven. Zo geldt er voor alcoholische dranken een tarief van 21%⁷³ en voor non-alcoholische dranken een van 6%, hiermee valt tijdens een feest dan nog wel wat te rommelen. Zo wordt er namelijk voor een feest een bepaald bedrag per persoon betaald en 25% van dat bedrag valt dan onder het algemene tarief terwijl het andere deel onder het verlaagde tarief valt. Dit is op een studentenfeest niet heel waarschijnlijk. Hierdoor kan de eigenaar een hele scherpe prijs neerzetten die nergens anders kregen kan worden. Het lijkt er dan op dat de eigenaar dus duidelijk een deel van zijn omzet aangeeft als behaald onder het verlaagde tarief terwijl dit waarschijnlijk niet het geval is.

⁷³ Tabel I a 1c Wet omzetbelasting 1968

4.2.4 Administratieve lasten

Op het moment kent het huidige systeem zo'n 23 categorieën goederen en 20 diensten waarvoor het verlaagde tarief geldt⁷⁴, daarbij kennen deze categorieën ook nog weer een aantal onderverdelingen. Het huidige stelsel zorgt zo voor een aanzienlijke verzwarende van de nalevingkosten voor het bedrijfsleven omdat ondernemers altijd stil moeten staan bij het feit of ze wel het goede tarief toepassen. Daarnaast moeten de verschillende tarieven ook worden vermeld op facturen en dergelijke. Vooral voor kleine ondernemers met een ruim assortiment aan verschillend belaste producten is dit een groot probleem. Als ondernemers hier niet meer op hoefde te letten zou dat veel tijd besparen, wat dan onomstotelijk leidt tot besparingen. Uit onderzoek blijkt dat deze kosten besparing bij afschaffing van het verlaagde tarief circa zo'n 100 miljoen euro⁷⁵ zou bedragen.

4.3 Gevolgen van uniformering

De inschatting is dat de gevolgen van omvorming van een gedifferentieerd tarief naar een uniform tarief vooral op korte termijn plaats vinden.⁷⁶ Op de lange termijn is het nog maar de vraag of er op macro-economische gebied gevolgen verbonden zijn aan de uniformering, dit gelet op het feit dat de overgang budgetneutraal kan gebeuren. Met zekerheid kan wel gezegd worden dat uniformering op de korte termijn grote gevolgen zal hebben voor de productie en consumptie binnen Nederland. Zo kunnen er een aantal kritische kanttekeningen worden gezet bij uniformering⁷⁷, die zich vooral op individueel niveau af spelen.⁷⁸ Hieronder wordt er vanuit gegaan dat de overgang van een gedifferentieerd tarief naar een uniform tarief op een budgetneutrale manier zal plaatsvinden.

4.3.1 Consumptiepatroon

Alhoewel de inkomenseffecten van tariefuniformering op macroniveau waarschijnlijk beperkt zijn geldt dat niet op individueel niveau. Op individueel niveau kunnen de consumptiepatronen namelijk erg verschillen, wat voor grote effecten kan zorgen bij uniformering.⁷⁹ Zo is een uniform tarief voor huishoudens die veel besteden aan zaken onder het algemene tarief gunstig terwijl het voor huishoudens die veel besteden aan zaken onder

⁷⁴ Ministerie van Financiën, De fiscale agenda "Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel", 14-04-2011, p. 16

⁷⁵ Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010

⁷⁶ Staatssecretaris van Financiën, "Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek", 23-12-2008, p. 6

⁷⁷ Ministerie van Financiën, De fiscale agenda "Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel", 14-04-2011, p. 15

⁷⁸ S. van Weeghel, "Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel", Den Haag: De Studiecommissie Belastingstelsel, 07-04-2010, p. 107

⁷⁹ CPB-Notitie, "Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen", 31-03-2010, p. 32

het lage tarief ongunstig is. Daarom zal de invoering per huishouden wel of niet positief worden ervaren maar in het algemeen genomen zal het voor de economie als geheel geen verschil maken bij een budgetneutrale overgang.⁸⁰

4.3.2 Gevoelsinflatie

De verwachting is dat als het verlaagde tarief afgeschaft wordt en alle producten en diensten onder een algemeen tarief komen er gevoelsinflatie zal optreden. Deze inflatie komt voort uit het feit dat producten die relatief vaak gekocht worden door mensen, bijvoorbeeld levensmiddelen, ineens een stuk duurder worden. Mensen merken echter niet op dat andere producten die ze misschien minder vaak kopen, maar procentueel wel duurder zijn, minder gaan kosten. Het hele aspect van een budgetneutrale overgang gaat de meeste mensen voorbij omdat het misschien lijkt alsof je meer gaat betalen. Een goed voorbeeld hierin is de euro waarbij de insteek ook een budgetneutrale overgang was. Toch bleek de gevoelde inflatie bij de consumenten lange tijd aanzienlijk hoger dan de echte inflatie gemeten door het CBS op basis van actuele prijzen.⁸¹

4.3.3 Grenshoppen

Door het afschaffen van het verlaagde tarief zal er een groot verschil ontstaan tussen producten en diensten die voorheen onder het verlaagde tarief vielen en dezelfde producten en diensten die in andere Europese landen nog steeds onder het verlaagde tarief vallen. Zo kennen België, Duitsland en Luxemburg soortgelijke btw-stelsels, zie figuur 4, en afwijking daarvan kan zorgen voor weglekeffecten. Neem nu bijvoorbeeld levensmiddelen die in ons eigen land door de uniformering een stuk duurder zouden worden, die zijn in Duitsland, België of Luxemburg nog steeds even duur. Dit zou kunnen resulteren in grote inkoopstromen over de grens. Dit moet natuurlijk enigszins worden genuanceerd want niet voor alles kun je op en neer gaan rijden en hoe verder je van de grens woont hoe minder groot de verleiding zal zijn om dit te doen.

*Figuur 4: Tarieven in andere Europese lidstaten*⁸²

Land	Algemeen tarief	Laag tarief
België	21%	6% / 12%
Duitsland	19%	7%
Luxemburg	15%	6% / 12%

⁸⁰ S. Adam, D. Phillips en S. Smith, "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011, p. 395

⁸¹ CPB-Notitie, "Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen", 31-03-2010, p. 33

⁸² "VAT Rates Applied in the Member States of the European Union", TAXUD.c.1/2013/69198, 14-01-2013

Als de uniformering van het tarief budgetneutraal zou verlopen zou er een algemeen tarief van 16,9% ontstaan, zie figuur 3. Dit betekent dat er een verschil ontstaat van 9 a 10% tussen Nederland en zijn buurlanden voor wat betreft een aantal producten en diensten onder het verlaagde tarief.

Dit werkt natuurlijk erg bezwarend voor ondernemers in de grensgebieden die producten en diensten aanbieden die vroeger onder het verlaagde tarief vielen. Door uniformering ben je weliswaar van de binnenlandse concurrentievervalsing af, zoals hierboven al beschreven, maar de buitenlandse concurrentievervalsing wordt juist in de hand gespeeld. Opgemerkt kan worden dat het grenshoppen ook een omgekeerde werking heeft voor landen als België en Duitsland waar het algemene tarief 21% respectievelijk 19% bedraagt. Voor dure luxe artikelen zoals bijvoorbeeld een tv zou dit dan weer zo'n 2 a 4 % schelen in ons land. Deze opbrengsten zouden de verloren opbrengsten van bijvoorbeeld producten als levensmiddelen weer kunnen neutraliseren. Toch is zo'n situatie natuurlijk verreweg van ideaal.

Tussen Duitsland en Denemarken speelt dit tariefverschil al. Denemarken kent namelijk een uniform tarief van 21% terwijl Duitsland een verlaagd tarief en algemeen tarief kent. Echter een aantal empirische onderzoeken wijst uit dat er maar in beperkte mate sprake is van tariefshoppen tussen Denemarken en Duitsland⁸³, in het volgende hoofdstuk daarover meer. Wel moet opgemerkt worden dat de grens tussen Denemarken en Duitsland significant verschilt aan die van Nederland en zijn buurlanden. Het is daarom niet gezegd dat de grenseffecten in Nederland niet veel problematischer zullen zijn.

4.3.4 Asymmetrisch invoering

Wanneer het verlaagde tarief wordt afgeschaft zullen verkopers de prijs van hun producten en diensten moeten aanpassen. De vraag is of dit ook symmetrisch gebeurt of dat alleen de prijs van de producten en diensten die eerst onder het verlaagde tarief vielen worden verhoogd en de zaken onder het algemene tarief dezelfde prijs zullen behouden. Dat laatste resulteert dan in een veel hogere winst voor verkopers en zal het gevoel van inflatie bij de consument nog sterker maken. Deze asymmetrische invoering zou op korte termijn goed denkbaar zijn⁸⁴ en zou heel bezwaarlijk kunnen werken omdat de consument dan wel het nadeel heeft van de

⁸³ S. van Weeghel, "Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel", Den Haag: De Studiecommissie Belastingstelsel, 07-04-2010, p. 107

⁸⁴ Staatssecretaris van Financiën, "Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek", 23-12-2008, p. 8

verhoging van het verlaagde tarief maar niet het voordeel van de verlaging van het algemene tarief.

Dit verschijnsel was ook waar te nemen toen de arbeidsintensieve diensten onder het verlaagde tarief kwamen. Een heleboel kappers hielden hun prijs gewoon stabiel en profiteerden zo dus van de verlaagde btw in de vorm van hogere winsten. Dit probleem kan worden opgelost door het uniforme tarief aan te laten sluiten bij het huidige algemene tarief van 21%. De extra opbrengsten kunnen dan gebruikt worden voor koopkrachtrepatriaties voor groepen die het hardst worden getroffen door de uniformering.

4.3.5 Branche-effecten

Uniformering is voor consumenten die meer dan gemiddeld geld uitgeven aan producten en diensten onder het verlaagde tarief nadelig. Dit is ook het geval voor bedrijfstakken die meer dan gemiddeld producten verkopen of diensten leveren onder het verlaagde tarief. Die bedrijfstakken zien hun producten namelijk duurder worden en hebben last van het bovenstaande grenshoppen.

4.3.6 Anticipatie-effecten

Als laatste kan het invoeren van een uniform tarief zorgen voor een daling in de aankoop van luxegoederen. Mensen anticiperen namelijk hierop en wachten nog even met het aanschaffen van dure zaken omdat ze dan een aanzienlijke belastingbesparing kunnen krijgen. Dit kan op korte termijn natuurlijk negatieve gevolgen hebben voor de economie. Op de lange termijn is dit punt natuurlijk verwaarloosbaar.

4.4 Is uniformering wenselijk of niet?

Uiteindelijk mag het duidelijk zijn dat als alle voordelen op een rijtje worden gezet er een kernzaak naar voren komt: uniformering leidt tot duidelijkheid. Duidelijkheid voor zowel de consument, de producent en de overheid. Niet langer zullen er vraagtekens bij het tarief hoeven te worden gezet en zal de eindeloze jurisprudentie tot het verleden behoren. Daarnaast gaat de administratieve lasten druk significant omlaag. Uiteindelijk zullen al deze positieve factoren bijdragen aan de stijging van de welvaart. Hoeveel deze welvaart stijging dan bedraagt is onderzocht door het Londense Institute for Fiscal Studies.⁸⁵ Weliswaar is Nederland niet meegenomen in dit onderzoek maar er zijn buurlanden die dat wel zijn. Het onderzoek laat

⁸⁵ S. Adam, D. Phillips en S. Smith, "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011, p. 414

zien dat als de uniformering budgetneutraal verloopt de welvaartswinst per gezin in België zo'n 0,70€ per week bedraagt. Voor Duitsland komt dit bedrag zelfs op 3,03€ per week uit.

Wel moeten de negatieve kanttekening van uniformering nog worden aangehaald. Zo kunnen de asymmetrische invoering en gevoelsinflatie op korte termijn erg bezwaarlijk zijn voor consumenten. Echter op lange termijn zullen die effecten wegebben. Het meest bezwaarlijk zal dan de grensproblematiek zijn, die ook nog op lange termijn kan voorkomen. Desalniettemin wegen wat mij betreft deze nadelen niet op tegen de voordelen en mogelijke positieve gevolgen van uniformering, gelet op het korte termijn karakter van de nadelige gevolgen.

De notitie, beschreven in de inleiding van dit hoofdstuk, concludeert uiteindelijk dat het aannemelijk is dat er in de toekomst een aanzienlijke wijziging in de btw-tariefstructuur zoals uniformering van het tarief zou kunnen plaatsvinden.⁸⁶ Daarnaast concludeert de Mirrlees Review⁸⁷ net als de studie door Copenhagen Economics⁸⁸ dat tariefuniformering uiteindelijk zal leiden tot welvaartswinst. De CPB-notitie sluit zich hierbij aan maar merkt terecht nog wel op dat er dan wel andere instrumenten ingezet moeten worden om doelstelling rond verdeling, arbeidsmarkt en externe effecten aan te pakken.⁸⁹ Als laatste stelt ook het rapport van de studiegroep uniformering van het tarief voor op basis van efficiëntie en eenvoud.⁹⁰

De conclusie mag dan ook duidelijk zijn. Zowel door politici als door deskundigen wordt het gebruik van een uniform tarief onderschreven zolang er ook maar rekening gehouden wordt met eventuele negatieve gevolgen.

⁸⁶ Staatssecretaris van Financiën, "Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek", 23-12-2008, p. 2

⁸⁷ I. Crawford, M. Keen en S. Smith, "Value added tax and excises", The Mirrlees Review, IFS London 2008

⁸⁸ Copenhagen Economics, "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union", TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007

⁸⁹ CPB-Notitie, "Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen", 31-03-2010

⁹⁰ S. van Weeghel, "Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel", Den Haag: De Studiegroep Belastingstelsel, 07-04-2010

Hoofdstuk 5: Europa

Uit de voorgaande hoofdstukken komt naar voren dat het wellicht wenselijk zou kunnen zijn om van het gedifferentieerde tarief over te gaan op een uniform btw-tarief. Vanuit Nederlands perspectief zou uniformering kunnen leiden tot welvaartswinst, uitgaande van wat hierover in een aantal theoretische rapporten wordt gezegd. De grote vraag is nu of dit ook mogelijk en wenselijk is vanuit een Europees standpunt.

Recentelijk is de hele Europese Unie onder de loep genomen met betrekking tot het btw-stelsel. Deze analyse had als doel om te komen tot een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.⁹¹ Het rapport gaf aan dat 40 jaar na de eerste Europese harmonisatie van het btw-stelsel het wellicht tijd werd voor een kritische blik op het huidige stelsel. Deze kritische blik zou moeten zorgen voor een verbetering van de interne markt, de vergroting van inkomensbronnen door het efficiënter maken van het systeem en als laatste de verlaging van de nalevings- en inningskosten. Deze hervormingen zouden dan kunnen bijdragen aan de Europa 2020-strategie⁹², die streeft naar slimme en duurzame groei. In hoeverre uniformering bijdraagt aan deze doelstelling zal ik hieronder verder beschrijven.

Verder zal in dit hoofdstuk ingegaan worden op hoe de btw regelgeving er vanuit de Europese Unie uitziet. Daarnaast wordt er een korte analyse gemaakt over hoe de btw-stelsels in onze buurlanden eruit zien, met daarbij speciaal aandacht voor Denemarken die als enige EU lidstaat een uniform tarief kent.

5.1 De btw-richtlijn

De harmonisatie van de Europese btw regelgeving ligt besloten binnen de btw-richtlijn. Voordat deze richtlijn zoals wij die nu kennen tot stand is gekomen kent de richtlijn een historie die terug gaat naar 1957. In 1957 werd namelijk het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap gesloten. Het verdrag vermeldt onder andere dat er onderzoek gedaan moest worden naar hoe de wetgeving met betrekking tot de omzetbelasting binnen de lidstaten kon worden geharmoniseerd.⁹³ Uiteindelijk leidde dit onderzoek tot de invoering van de Eerste en Tweede richtlijn.⁹⁴ De Eerste richtlijn hield in dat elke lidstaat omzetbelasting moest heffen naar de wijze zoals beschreven in de richtlijn. De Tweede

⁹¹ COM(2010) 695 def. Groenboek “Over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel” 01-12-2010

⁹² COM(2010) 2020 def. Europa 2020 “Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”, 03-03-2010

⁹³ Art. 99 van het EEG-verdrag

⁹⁴ Eerste richtlijn 67/227/EEG van 11 april 1967 en Tweede richtlijn 67/228/EEG van 11 april 1967

richtlijn was meer gericht op de structuur en uitvoerbaarheid van het btw-stelsel.⁹⁵ Ondanks de invoering van deze twee richtlijnen behielden de lidstaten hun autonomie op het gebied van de tarieven. Echter werd er wel iets geregeld omtrent de tariefsbepaling. Zo werd er in art. 9 van de Tweede richtlijn beschreven dat bepaalde leveringen en bepaalde diensten aan hogere of lagere tarieven onderworpen konden worden.⁹⁶

Door een wijziging in het beleid van de EEG, met betrekking tot financiële bijdrage daaraan, groeide de noodzaak voor verdere harmonisatie van het btw-stelsel. Deze noodzaak kwam voort uit het feit dat elke lidstaat een percentage van zijn omzetbelasting moest afdragen aan de EEG. Zonder een goede harmonisatie zou er geen sprake zijn van een uniforme belastinggrondslag in elke lidstaat. Om uiteindelijk wel te komen tot een gelijke grondslag werd de Zesde richtlijn⁹⁷ in het leven geroepen, deze kwam in de plaats van de Tweede richtlijn. De Zesde richtlijn was een stuk specifiek en richtten zich vooral op de grondslag van de heffing. Daarnaast perkte deze richtlijn het terrein verder in waarop de lidstaten nog beleid kon maken.

Toch was er tot 1992 nog steeds geen sprake van echte tarief harmonisatie. Daar kwam verandering in met de Richtlijn 92/77/EEG van 19 oktober 1992. In die richtlijn werd bepaald dat elke lidstaat een algemeen tarief van minimaal 15% moest heffen. Daarnaast was er de mogelijkheid om een of twee verlaagde tarieven toe te passen. Deze verlaagde tarieven mochten dan niet lager zijn dan 5% en konden uitsluitend worden toegepast op goederen en diensten zoals vermeld in de bijlage van de richtlijn.

De Zesde richtlijn kende zo nog veel meer aanpassing waardoor de richtlijn uiteindelijk een ondoorzichtig en moeizaam leesbaar stuk werd. Daarom werd in 2006 besloten om de richtlijn op de schop te nemen en de huidige “btw-richtlijn”⁹⁸ in te voeren. De btw-richtlijn bevatte niet echt nieuwe regelingen en was dus eigenlijk ook meer een herschikking van de Zesde richtlijn.⁹⁹ Dit betekent dat de lidstaten nog steeds het bovenstaande tarief dienen te handhaven. Nederland zou dus als ze dat zou willen kunnen kiezen voor een uniform tarief gebaseerd op in ieder geval een minimum tarief van 15%.¹⁰⁰ De vraag is echter of het wijs van Nederland zou zijn om als enige EU lidstaat de tarieven te veranderen.

⁹⁵ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 35

⁹⁶ M. Govers, *Memento btw-tarieven: Welk btw tarief geldt voor uw goederen en diensten?*, Mechelen: Kluwer 2007, p. 11

⁹⁷ Zesde richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977

⁹⁸ Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006

⁹⁹ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 38

¹⁰⁰ Staatssecretaris van Financiën, “Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek”, 23-12-2008

5.2 Het huidige btw-stelsel binnen de EU

Zoals hierboven al even kort is aangegeven zijn er vanuit Europa geluiden te horen omtrent het herstructureren van het Europese btw-stelsel. Zo wordt gesteld dat er een aantal specifieke punten zijn die de aandacht verdienen. Dit zijn gelijk ook cruciale onderdelen van het stelsel en omvatten de verplichtingen, aftrekmogelijkheden en tarieven van het stelsel. Deze punten kunnen bijzonder zwaar drukken op midden- en kleinbedrijven, die niet altijd de fiscale expertise kunnen betalen om hun weg te vinden in de steeds complexere btw-regelgeving.¹⁰¹ Deze complexiteit leidt tot exceptioneel grote administratieve lastendruk en wordt gezien als de grootse last voor het bedrijfsleven.¹⁰² Volgens bedrijven is het hierdoor minder interessant om te investeren in Europa. Een verandering in het btw-stelsel zou dus wellicht wenselijk zijn als daarmee de administratieve lastendruk kan worden verlaagd en de opbrengsten van de btw heffing zouden kunnen worden vergoed om uiteindelijk te komen tot welvaartgroei.

Het ideaal voor een zuivere verbruiksbelasting met minimale nalevingskosten zou er een zijn met een brede grondslag met als voorkeur een uniform tarief. Echter hiervan is nu zeker geen sprake omdat het normale tarief maar slechts twee derde van het verbruik dekt en het overige verbruik onder een vrijstelling of het verlaagde tarief valt. Toepassing van een uniform tarief voor alle goederen en diensten zou een maximale economische efficiency kunnen bewerkstelligen.¹⁰³ Toch is er vanuit Europa nog niet besloten om bijvoorbeeld in de btw-richtlijn op te nemen dat alle lidstaten over moeten gaan op een uniform tarief. Dit heeft waarschijnlijk als rede¹⁰⁴ dat alle lidstaten zo hun eigen voorkeuren hebben met betrekking tot het maken van beleid middels de huidige gedifferentieerde tarieven. Zo kan het ene land argumenten voor werkgelegenheid hebben, denk maar aan Nederland met zijn verlaagde tarief voor arbeidsintensieve diensten, terwijl een ander land vooral gezondheid of cultuur belangrijk kan vinden.¹⁰⁵ Dit zijn natuurlijk wel allemaal standpunten vanuit het oogpunt dat gedifferentieerde tarieven kunnen bijdrage aan een hogere welvaart. Dit kan echter in twijfel getrokken worden gezien de voorgaande hoofdstukken. Het is daarom ook dat het argument, om niet over te gaan op een uniform tarief omdat een gedifferentieerd tarief kan bijdrage aan het maken van beleid, niet erg valide lijkt. Dit komt ook naar voren uit een onderzoek van

¹⁰¹ COM(2010) 695 def. Groenboek "Over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel" 1-12-2010, p. 5

¹⁰² COM(2009) 544 def. "Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de EU", 22-10-2009, p. 15

¹⁰³ Copenhagen Economics, "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union", TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007, p. 16

¹⁰⁴ S. Adam, D. Phillips en S. Smith, "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011

¹⁰⁵ Copenhagen Economics, "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union", TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007

Copenhagen Economics die een hele simulatie heeft gemaakt van de Europese Unie met betrekking tot verschillende tariefstructuren en de daarmee samenhangende welvaart. Uit deze simulatie bleek dat het invoeren van een uniform tarief in de hele Europese Unie zorgt voor een significante welvaartsstijging. Andere scenario's uiteenlopend van lagere tarieven voor arbeidsintensieve sectoren tot lagere tarieven voor alleen de energiemarkt komen allemaal op een lagere welvaart uit. Waaruit je dus zou kunnen concluderen dat tariefuniformering de beste keus is, ook op Europese basis.

Een eerste stap naar uniformering zou het systeem van de "Viable Intergrated VAT", ook wel aangeduid als de VIVAT, kunnen zijn. Dit systeem, bedacht in 1996 door M. Keen and S. Smith, houdt in dat er een uniform tarief zou worden geheven voor alle business-to-business transacties binnen de EU.¹⁰⁶ Dit zou het probleem van intracommunautaire leveringen en fraude aanpakken omdat dan in elke EU lidstaat het zelfde tarief zou worden geheven. Wel zouden de lidstaten nog zelf hun tarief voor producten en diensten van business-to-consumer kunnen bepalen.¹⁰⁷ Dit leek een goed systeem en binnen de Europese commissie werd er veel over gesproken maar uiteindelijk kwam de commissie toch tot de conclusie dat een dergelijk systeem nog te veel problemen ten aanzien van tarief en uitvoering met zich meebracht.¹⁰⁸

5.3 Tarieven in andere EU landen

Ondanks dat in alle 27 Europese lidstaten een value added tax wordt geheven, is de invloed daarvan in elk land verschillend. Dit levert een heel verdeeld beeld op in de Europese Unie en zorgt ervoor dat het voor mensen buiten de EU en ook voor handelaren binnen de EU heel verwarrend kan werken. Om een beeld van deze verwarring te geven kun je bijvoorbeeld Ierland nemen. Ierland heeft 2.500 subgroepen benoemt om uiting te geven aan een viertal verschillende tarieven met een algemeen tarief van 23%, een verlaagd tarief van 13,5 en 9%, een super verlaagd tarief van 4,8%, en dan ook nog een 0% tarief. Voor voeding alleen al kent Ierland 89 subgroepen, waarbij noten voor 0% worden belast maar geroosterd noten voor 23% en waar een bevroren pizza is onderworpen aan een 0% heffing maar zodra deze verwarmd wordt en in een doos gestopt onderhavig is aan een tarief van 13,5%. Dit is natuurlijk een uitersten maar het geeft wel aan wat er allemaal mogelijk is binnen het huidige Europese btw-stelsel.

¹⁰⁶ R.A. Wolf, "Carrouselfraude", Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 15, 01-04-2010

¹⁰⁷ S. Adam, D. Phillips en S. Smith, "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011

¹⁰⁸ Europese Commissie, "Group on the future of VAT", TAXUD.c.1/2012/1023907, 15-05-2012

Over het algemeen kennen de lidstaten van de EU, net als Nederland, stelsels met gedifferentieerde tarieven. Toch zijn er een aantal uitzondering op te merken, zie hiervoor bijlage 1. Zo zijn er een viertal landen die naast het verlaagde tarief “Reduced Rate” ook nog een “Super Reduced Rate” kennen. De vraag die dan gelijk opkomt is of dit gezien de btw-richtlijn zoals hierboven vermeld wel rechtvaardig is. Dit is het geval want er zijn speciale uitzondering gemaakt voor een aantal landen, die een aantal producten en diensten onder een lager tarief dan 5% moge laten vallen.¹⁰⁹

Interessanter zijn natuurlijk de landen die geen gedifferentieerd tarief kennen. Dat is eigenlijk maar één land namelijk Denemarken. Uitzondering hierop is Bulgarije die pas in 2007 een verlaagd tarief heeft ingevoerd. Echter dit alleen voor hoteldiensten waardoor Bulgarije eigenlijk ook een zo goed als uniform tarief kent. Denemarken en Bulgarije zijn dus de enige landen in de EU die afwijken van het stramien door een uniform tarief van 25% respectievelijk 20% te heffen.

Denemarken en Bulgarije zijn dan ook de landen bij uitstek om naar te kijken met betrekking tot wat er gebeurd met een land wanneer deze een uniform tarief toepast. Zoals in hoofdstuk 4 beschreven kunnen er zich een aantal problemen voordoen door uniformering van het tarief. Veel van deze problemen ontstaan door de overgang van een gedifferentieerd tarief naar een uniform tarief. Aangezien Denemarken nooit echt een gedifferentieerd tarief heeft gekend heeft het ook nooit te maken gehad met het merendeel van de problemen zoals bijvoorbeeld gevoelsinflatie. Wel een actueel punt dat speelt in Denemarken is het grenshoppen. Het grenshoppen ontstaat door het verschil in tarief tussen Denemarken, met een algemeen tarief van 25%, en Duitsland, met een algemeen tarief van 19% en een verlaagd tarief van 7%. Dit zijn grote verschillen en de vraag is nu of mensen daar ook echt gebruik van maken?.

Volgens een studie van de Deense overheid¹¹⁰ is dit zeker het geval maar is de omvang van het probleem te bezien. Het onderzoek stelt dat 2% van de hele Deense consumptie weglekt naar Duitsland. Daarbij gaat het vooral om producten uit hele specifieke sectoren zoals de kleding en elektronica sector. De sector waar dit niet zoveel gebeurd is de levensmiddelen sector. Het gaat dus vooral om producten met een hoge waarde per product. Dit is logisch want anders kost de trip over de grens misschien meer dan dat het oplevert. Voor wat betreft diensten vindt er ook een verschuiving plaats en dan vooral voor de gezondheidszorg. Echter

¹⁰⁹ Art. 113/114 Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006

¹¹⁰ Copenhagen Economics, "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union", TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007

zijn er geen cijfers bekend over hoeveel procent welvaartsverlies dit oplevert voor Denemarken. Wel moet in het achterhoofd gehouden worden dat de grens tussen Denemarken en Duitsland betrekkelijk klein is met een lengte van 67 km. Dit verkleint de mogelijkheid voor grenshoppen aanzienlijk omdat er gewoonweg niet zoveel mensen bij de grens wonen. Zou dit wel het geval zijn zoals bijvoorbeeld tussen Nederland en Duitsland of tussen Nederland en België dan zou het weglek percentage wellicht veel groter zijn. Hoeveel procent van de consumptie dan weg zou lekken uit Nederland is heel afhankelijk van de hoogte van het uniforme tarief. De conclusie die je hier dus kunt trekken is dat er analogie van het voorbeeld Denemarken en Duitsland zal ontstaan maar hoeveel effect dit heeft zou afwachten zijn.

5.4 Toekomst van de Europese btw

Uitgaande van de Europa 2020-strategie voor een slimme, duurzame en inclusieve groei zou je zeggen dat de Europese Unie niet anders kan dan om het huidige Europese btw-stelsel, lees de btw-richtlijn, aan te pakken met veranderingen. Deze noodzaak tot verandering komt ook naar voren uit reacties op het groenboek.^{111 112} Deze verandering zou dan bijvoorbeeld kunnen behelzen dat overgegaan wordt op een algehele uniformering van de tarieven. Dit wordt vanuit de Europese Unie ook onderschreven als een goede mogelijkheid. Toch zijn er nog geen stappen gezet in de richting van een uniform tarief en worden ook alternatieven zoals die van de VIVAT nog steeds afgewezen. De vraag die je jezelf dan kan stellen is waarom dat niet gebeurt?. Het antwoord hierop blijft natuurlijk altijd speculatief maar gedacht kan worden aan het feit dat niet het algemene belang daarmee wordt gediend maar meer het belang van specifieke groepen.

Een andere reden dat niet elk land even graag het tarief uniformeert kan te maken hebben met het feit dat niet elk land even veel profiteert van deze uniformering. Zo geeft een rapport uit 2010¹¹³ aan dat de welvaartsgroei bij uniformering in België 0.17 biljoen zal bedragen terwijl dat in Duitsland 5.8 biljoen is. Nu verschillen België en Duitsland natuurlijk enorm in omvang en het is daarom handig om dit cijfer ook uit te drukken per huishouden. Als de groei dan inderdaad wordt uitgedrukt per huishouden gaan de huishoudens in België er 0,71€ op

¹¹¹ COM(2010) 695 def. Groenboek "Over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel" 01-12-2010

¹¹² COM(2011) 851 def. "Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market"

¹¹³ S. Adam, D. Phillips en S. Smith "A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system", Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011, p. 421

vooruit en in Duitsland 3,10€. Hieruit blijkt duidelijk de notie dat Duitsland meer baat heeft bij een uniformering dan België.

Als laatste is het natuurlijk een probleem welk uniform tarief je dan zou moeten aanhouden. De “grote” verschillen in tarieven tussen de EU landen maakt het niet makkelijk om een gewogen budgetneutraal gemiddeld tarief te berekenen.¹¹⁴ Hierdoor lijkt een algehele uniformering van de tarieven in Europa niet echt mogelijk. Wel kan elk land natuurlijk zijn eigen uniforme tarief invoeren en daarmee het voorbeeld van Denemarken volgen maar of dit echt gebeurt zal de toekomst moeten uitwijzen.

¹¹⁴ S. Adam, D. Phillips en S. Smith “A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system”, Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011 p. 414

Conclusie

Gelet op de voordelen van een gedifferentieerd btw-tarief kan een duidelijke conclusie worden getrokken. De empirie wijst uit dat de argumenten voor een gedifferentieerd tarief niet of nauwelijks aanwezig zijn en daarom een andere tariefstructuur wellicht de voorkeur verdient.

Bij de invoering van het huidige tariefstelsel werden zelfs de nadelen van het gebruik van een meerdere tarievenstelsel ten volle onderkend. Echter wogen toen de voordelen van het gebruik van een gedifferentieerd tarief nog op tegen de nadelen ervan. Een reden hiervoor was dat in 1968 er nog veel onderscheid bestond met betrekking tot uitgavenpatronen tussen rijk en arm. Hierdoor kon via het verlaagde tarief herverdeling plaatsvinden. Dit was in die tijd het doorslaggevende argument om tariefdifferentiatie door te voeren. Dit sociale aspect is in de loop der jaren verwaterd doordat het uitgavenpatroon tussen rijk en arm naar elkaar toe is gegroeid door onder andere welvaerstijging en verschuiving van het consumptiepatroon. Als gevolg daarvan is het niet langer mogelijk herverdeling te laten plaatsvinden middels het verlaagde tarief. Ook andere argumenten voor tariefdifferentiatie lijken niet alomvattend en kunnen vaak beter via andere belastinginstrumenten worden bereikt.

Naast dat de argumenten voor een gedifferentieerd btw-tarief niet valide lijken is het ook zo dat een gedifferentieerd btw-tarief heeft geleid tot lastenverzwaring in de vorm van concurrentievervalsingen, afbakeningsproblemen en administratieve lasten vergroting. Daarbij komt nog dat het gebruik van tariefdifferentiatie zorgt voor een verstoring van het consumptiepatroon. Doordat mensen producten die onder het verlaagde tarief vallen overconsumeren en tegenovergesteld producten onder het algemene tarief onderconsumeren. Uiteindelijk zorgt die verstoring samen met de lastenverzwaring voor een aanzienlijke efficiency loss. In theorie zou dat niet erg zijn als dan de voordelen voor gebruik van een gedifferentieerd tarief maar zwaarder wegen dan de totale efficiency loss, wat hier duidelijk niet het geval is.

Wenselijker zou het dan wellicht zijn om het tarief te uniformeren. Uniformering van het btw-tarief zou er voor zorgen dat de verstoring van het consumptiepatroon verdwijnt en ook de lastenvervalsingen zouden tot het verleden behoren. Uiteindelijk zal uniformering daardoor welvaerstijging tot gevolg hebben. Dit wordt onderschreven door onder andere Cnossen, Jacobs en de Mirrlees Review. Wel moet stil gestaan worden bij de gevolgen van uniformering. Want alhoewel invoering waarschijnlijk budgetneutraal zal gebeuren en er

daardoor op macro-economische niveau niet zoveel gevolgen zullen zijn zal dit op individueel niveau wel anders zijn. Daarnaast lijkt de grensproblematiek een van de belangrijkste nadelen te zijn mocht Nederland alleen besluiten over te gaan op tarief uniformering.

Ook in Europa zijn geluiden te horen over hoe het huidige btw-stelsel eenvoudiger, solider en efficiënter gemaakt kan worden. Daarbij wordt er ook vanuit Europa onderschreven dat uniformering daarbij zal leiden tot welvaartsstijging. Toch lijkt uniformering vanuit Europa als geheel nog ver weg door de verschillen in onderlinge tarieven en politiek beleidspunten.

Om uiteindelijk antwoord te geven op de vraag of de economische en sociale voordelen van gedifferentieerde btw-tarieven opwegen tegen de eenvoud van een uniform btw-tarief kan ik alleen maar antwoorden met: nee. Daarbij ben ik van mening dat de enige goede en logische conclusie zou zijn om van het gedifferentieerde btw-tarief af te stappen en via een budgetneutrale manier over te gaan op een uniform btw-tarief, hetzij in Nederland hetzij in Europa als geheel.

Literatuurlijst

Boeken:

- D.B. Baarda en M.P.M.de Goede, *Basisboek Methodes en Technieken*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2006
- J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010
- G. Parker, *The Dutch Revolt*, London: Penguin 1979
- F.H.M. Grapperhaus, *Alva en de tiende penning*, Zutphen: Kluwer 1982
- S.T.M. Beelen, *Studenteneditie Cursus belastingrecht*, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012
- J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, London: W.W. Norton & Company 2000
- M. Govers, *Memento btw-tarieven: Welk btw tarief geldt voor uw goederen en diensten?*, Mechelen: Kluwer 2007

Tijdschriften:

- L.W.D. Wijtvliet, "A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", WFR 2012/669
- H.A. Kogels, "De Nederlandse omzetbelasting in vier episoden", MBB 2011/12 nr. 12
- L.G.M. Stevens, "Fiscale Beleidsnotities 2009", WFR 2008/1021
- L. Bettendorf en S. Cnossen, "BTW-verhoging treft lage en hoge inkomens even sterk", Me Judice, 25-04-2012
- A. Atkinson en J. Stiglitz, "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation", Journal of Public Economics 1979, nr. 6
- H.Hop, "Commotie rond de podiumkunsten", BTW-bulletin 2011/22
- B.G. van Zadelhoff, "Verhoogde belangstelling voor het verlaagde btw tarief", WFR 2011/1109
- R.A. Wolf, "Carrouselfraude", Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 15, 01-04-2010

Kamerstukken:

- *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.135
- *Kamerstukken II* 2012/13, 33 400, nr. 1
- *Handelingen I* 1947/48, 653
- Stb.546, 25-10-1993
- *MvT Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.3
- Ministerie van Financiën, De fiscale agenda "Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel", 14-04-2011
- *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3
- *MvA Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr.6
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010
- Staatssecretaris van Financiën, "Uniform btw tarief; aspecten en overwegingen in kort bestek", 23-12-2008
- Ministerie van Financiën, Belastingplan 2011
- Eerste richtlijn 67/227/EEG van 11 april 1967
- Tweede richtlijn 67/228/EEG van 11 april 1967
- Zesde richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977
- Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006

Onderzoeken:

- COM(2010) 695 def. Groenboek “Over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel”, 1-12-2010
- B. Jacobs, “Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland” Erasmus Universiteit Rotterdam, Tinbergen Instituut en CESifo, 04-01-2010
- Crawford, M. Keen en S. Smith, “Value added tax and excises”, The Mirrlees Review, IFS London 2008
- CPB-Notitie, “Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen”, 31-03-2010
- M. Olde Wolbers en A. Ziegelaar, “Monitor effecten BTW-verlaging arbeidsintensieve diensten”, Leiden: Research voor Beleid, 9-04-2001
- S. Adam, D. Phillips en S. Smith, “A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system”, Institute for Fiscal Studies, TAXUD/2010/DE/328, 01-12-2011
- S. van Weeghel, “Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel” Den Haag: De Studiecommissie Belastingstelsel, 07-04-2010
- Copenhagen Economics, "Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union", TAXUD/2007/DG/6503, eindrapport van 21-06-2007
- “VAT Rates Applied in the Member States of the European Union”, TAXUD.c.1/2013/69198, 14-01-2013
- COM(2009) 544 def. “Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de EU”, 22-10-2009
- Europese Commissie “Group on the future of VAT” TAXUD.c.1/2012/1023907, 15-05-2012
- COM(2011) 851 def. “Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”
- COM(2010) 2020 def. Europa 2020 “Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”, 03-03-2010

Nederlandse jurisprudentie:

- concl. A-G Van Hilten van 8 maart 2011, nr. 10/02778, V-N 2011/23.17
- Haarlem 1 april 2010, nr. AWB 08/6738 09/3505, V-N 2010/43.2.3
- Rb. 's-Gravenhage 22 juni 2011, nr. 389722/HA ZA 11-829, LJN BQ8751, V-N 2011/55.15

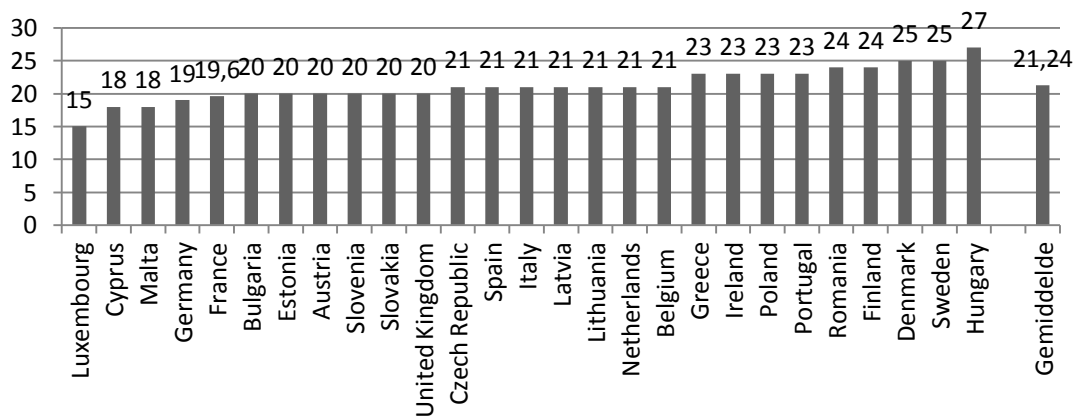
Overig:

- S. Cnossen, “Enkele gedachten over de toekomst van het Nederlandse belastingstelsel”, Essay voor de Rijksoverheid, 06-01-2010

Bijlage

Bijlage 1. Lijst van toegepaste btw-tarieven in de lidstaten¹¹⁵

Member States	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standaard Rate
Belgium	-	6 / 12	21
Bulgaria	-	9	20
Czech Republic	-	15	21
Denmark	-	-	25
Germany	-	7	19
Estonia	-	9	20
Greece	-	6,5 / 13	23
Spain	4	10	21
France	2,1	5,5 / 7	19,6
Ireland	4,8	9 / 13,5	23
Italy	4	10	21
Cyprus	-	5 / 8	18
Latvia	-	12	21
Lithuania	-	5 / 9	21
Luxembourg	3	6 / 12	15
Hungary	-	5 / 18	27
Malta	-	5 / 7	18
Netherlands	-	6	21
Austria	-	10	20
Poland	-	5 / 8	23
Portugal	-	6 / 13	23
Romania	-	5 / 9	24
Slovenia	-	8,5	20
Slovakia	-	10	20
Finland	-	10 / 14	24
Sweden	-	6 / 12	25
United Kingdom	-	5	20



¹¹⁵ "VAT Rates Applied in the Member States of the European Union", TAXUD.c.1/2013/69198, 14-01-2013