

LGM STEVENS, Belasting naar draagkracht
(diss.) Kluwer, deventer 1980

8.7. DRAAGKRACHT EN OMZETBELASTING

De huidige belasting over de toegevoegde waarde kan worden aangemerkt als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Om doelmatigheidsredenen wordt niet het verbruik zelf belast, doch de bestedingen die leiden tot het verbruik. De wetgever gaat uit van de voor bestrijding vatbare stelling dat de ondernemer de belasting in hogere prijzen op de koper kan afwentelen.

In par. 7.4. hebben we geconstateerd dat het verbruik zeer wel als maatstaf van draagkracht kan fungeren. In beginsel kan een omzetbelasting derhalve de structuur van een draagkrachtbelasting hebben. Dit beginsel wordt voor de omzetbelasting onderschreven door Huiskamp (32). Hij stelt:

"Hoewel de omzetbelasting nooit rekening zal kunnen houden met het draagkrachtvermogen van de verschillende subjecten, die deel uitmaken van de consumptiehuishouding, kan zij echter wel zodanig opgebouwd worden, dat zij rekening houdt met het draagvermogen van de gezamenlijke consumptiehuishoudingen binnen het heffingsterritoir, als één eenheid beschouwd. Het begrip draagvermogen wordt dan als het ware gecollectiveerd. Niet de individuele draagkracht wordt als doel gesteld, maar wat wij zouden willen noemen de sociale draagkracht". Voorts stelt hij dat differentiatie in belastingdruk op onontbeerlijke goederen en onontbeerlijke goederen de individuele draagkracht zou kunnen benaderen, indien er sprake zou zijn van een homogene consumptiestructuur (33).

Alhoewel de scheidingslijn tussen onontbeerlijke en ontbeerlijke goederen moeilijk scherp te trekken is, kan tariefdifferentiatie de omzetbelasting het karakter van draagkrachtheffing geven. Wanneer men zich beperkt tot het onderscheid in ontbeerlijke en onontbeerlijke goederen is geen grote spanning aanwezig tussen het werkelijke en het vooronderstelde consumptiepatroon. Iedereen zal immers de neiging hebben eerst de onontbeerlijke goederen te kopen en daarna pas de ontbeerlijke goederen. Te grote verwachtingen mag men echter niet koesteren, omdat verdergaande differentiatie tot grotere afbakeningsproblemen leidt en tot grotere spanning tussen het vooronderstelde en het feitelijke consumptiepatroon. Omdat voorts de afwenteling van de omzetbelasting in sterke mate wordt bepaald door de prijselasticiteit van de desbetreffende goederen mag men voor sterk heterogene goederencategorieën geen uniform afwentelingspatroon verwachten. Volgens de wet van Dalton mag men wel verwachten dat de onontbeerlijke goederen vanwege de geringere prijselasticiteit gemakkelijker gelegenheid bieden tot afwenteling van de omzetbelasting op de consument (zie par. 3.5).

Het verlaagde tarief van 4% in de Wet OB is o.a. van toepassing op de goederen en diensten die voorzien in de primaire levensbehoeften. De wetgever beoogde daarmee differentiatie aan te brengen in de verdeling van de belastingdruk op grond van draagkrachtoverwegingen. De tariefdifferentiatie is echter niet slechts gebaseerd op draagkrachtoverwegingen, doch steunt veelal eveneens op het welvaartbeginsel. Door middel van de tariefdif-

ferentiatie tracht de overheid de consumptie in maatschappelijk wenselijke banen te leiden. Toepassing van het verlaagde tarief voor openbaar vervoer is hiervan een voorbeeld (stimulering van het openbare vervoer), evenals de overbrenging van electriciteit in 1972 en gas, olie, kolen en het verstrekken van warmte in 1978 van het verlaagde tarief naar het gewone tarief in het kader van de energiebesparingspolitiek. Bij de tariefdifferentiatie spelen voorts budgettaire overwegingen een rol. Ook kan de tariefstelling in andere EG-landen van invloed zijn op het tarief in Nederland.

De omzetbelasting wordt een regressieve invloed op de verdeling van de belastingdruk toegeschreven. De gemiddelde omzetbelasting daalt naar mate het inkomen stijgt. Met deze kwalificatie wordt dus impliciet het inkomen als maatstaf van draagkracht gekozen. Omdat de hogere inkomensgroepen een hoge spaarquote plegen te hebben, daalt de omzetbelastingdruk in relatie tot het inkomen. De invloed van de omzetbelasting heeft om deze reden een inkomensdenivellerend effect en wordt geacht de progressie van de inkomstenbelasting weer geheel of gedeeltelijk teniet te doen. Om deze reden is de omzetbelasting blootgesteld aan veel kritiek (34). De mogelijkheid tot versterking van het draagkrachtelement in de omzetbelasting en tot beperking van haar regressieve effect door grotere tariefdifferentiatie is in beginsel echter aanwezig. Invoering van een verhoogd tarief voor de categorie luxe goederen in orde van grootte van bijvoorbeeld 35% verdient om die reden overweging (35).

De belastingheffing is versluierd door het systeem van heffing bij wege van voldoening op aangifte. Dit veroorzaakt voor de ondernemers een verzwaring van hun administratieve verplichtingen. Deze administratieve belasting weegt vooral zwaar voor de kleine ondernemers. Om aan deze bezwaren tegemoet te komen is in de omzetbelasting een bijzondere regeling opgenomen voor de kleine ondernemers/natuurlijke personen, die bedoeld is als compensatie voor de extra administratieve belasting. Deze regeling valt in twee delen uiteen: het eerste gedeelte bevat een ontheffing van de administratieve verplichtingen voor bepaalde ondernemers; het tweede gedeelte voorziet in een "subsidie", (1978 maximaal f.2050,-) (36).

Omdat de "subsidie" wordt toegekend op basis van het verschil tussen de af te dragen en de te verrekenen omzetbelasting komt zij soms -onbedoeld- terecht bij anderen dan de minder draagkrachtige kleine ondernemers, omdat door grote investeringen de te verrekenen voordruk relatief hoog is, of omdat het ondernemerschap naast een dienstbetrekking wordt uitgeoefend en van relatief geringe omvang is.

8.8. DRAAGKRACHT EN ACCIJNZEN

Wat voor de omzetbelasting met betrekking tot de differentiatie van de belastingdruk geldt, geldt uiteraard ook voor de accijnzen. Deze kunnen immers worden gekarakteriseerd als een bijzon-

dere indirecte verbruiksbelasting. Cnossen (37) stelt dat op het eerste gezicht de belastinggrondslag van de accijnsheffing een magere aanwijzing is voor de draagkracht. Verder wordt veelal als bezwaar tegen de accijnsheffing aangevoerd, dat de accijnzen rusten op bepaalde consumptiepatronen en derhalve een discriminatoire invloed kunnen hebben. Als belangrijkste kritiek wordt doorgaans aangevoerd dat de accijnzen een regressief karakter hebben. Dit regressieve karakter wordt gebaseerd op:

- 1) de vooronderstelling dat bij toename van het inkomen de consumptiequote afneemt, en
- 2) de vooronderstelling dat het aandeel van de met accijns belaste goederen een afnemend gedeelte vormt van de totale bestedingen, althans niet voldoende stijgt om de terugbuiging van de belastingdruk te voorkomen.

Wanneer men terugblijkt in de Nederlandse historie dan blijkt dat het regressieve karakter van de accijnzen méér is geweest dan louter een vooronderstelling. Voor de alleszins boeiende beschouwingen over de historische betekenis van de accijnzen kan worden verwezen naar de desbetreffende literatuur (38).

Cnossen (39) stelt echter dat in veel ontwikkelingslanden via de accijnzen een stelsel van progressieve belastingen kan worden ingevoerd door de heffing op tabaksartikelen, alcoholische dranken en luxe goederen. De regressieve tendens van de accijnsheffing kan worden ondervangen door de accijnsheffing ad valorem in plaats van per stuk te heffen. Voorts kan dit gebeuren door op kwantitatief hoogwaardige artikelen een hoger percentage accijns te heffen dan op kwalitatief inferieure artikelen.

De door Cnossen geformuleerde vereisten voor een progressieve accijnsheffing zijn: (40)

1. De accijnsgoederen moeten een inkomenselasticiteit hebben die groter is dan 1, doch een geringe prijsgevoeligheid;
2. De accijnsgoederen moeten een breed veld van artikelen bestrijken die niet vervangbaar zijn door accijnsvrije goederen en moeten wél tot het consumptiepatroon van de middelbare en hogere inkomensgroepen behoren, doch niet tot de bestedingen van de lagere inkomensgroepen;
3. De accijnsgoederen moeten gemakkelijk in sub-groepen te specificeren zijn;
4. De heffing moet eenvoudig kunnen geschieden;
5. De accijnsgoederen moeten steunen op een brede erkenning dat het goederen betreft die uiting zijn van welstand.

Over de grondslag van accijnzen kan verschillend worden gedacht. Reugebrink geeft van de verschillende grondslagen een overzicht en benadrukt dat de accijnsheffing een extra belastingdruk kan oproepen (de excess burden) die in verband met de beperking van de productie welvaartsverminderend werkt (41). Soms is de vermindering van de produktie juist het doel van de hef-

ing. Zo krijgen de accijnzen hoe langer hoe meer aandacht als instrument voor milieubeleid. Bekijken we de accijnzen in Nederland tegen de achtergrond van de draagkracht (weeldeaccijnzen), dan blijkt dat door afschaffing van de weeldetarieven in de oormalige omzetbelasting, die als accijnzen in de ruime zin kunnen worden beschouwd, dit terrein danig is ingekrommen. Slechts de bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's kan als zodanig worden aangemerkt, omdat per 1 januari 1980 de bijzondere verbruiksbelasting nog nadrukkelijker dan daarvoor het geval was gaat toenemen bij een stijgende cataloguswaarde.

Uit onderzoeken van Cnossen blijkt dat de accijnzen op abaksartikelen veelal een sterk regressief karakter hebben. Veneens is dit in de ontwikkelde landen het geval met de suikeraccijns. De alcoholaccijns, wijnaccijns en accijns van mousserende dranken zullen in mindere mate regressief zijn. De bieraccijns en de accijns op alcoholvrije dranken kunnen nauwelijks worden aangemerkt als een weeldeaccijns. De accijnzen op lichte olie en minerale olie, een gedeelte van de alcoholaccijns en de bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's treffen bovendien het consumptiegoed niet geheel rechtstreeks.

Het juiste verloop van druk van deze accijnzen is moeilijk aan te geven. Gezien het empirische materiaal van Cnossen is het mijns inziens te verwachten dat de accijnsheffing in Nederland over saldo een regressief karakter heeft (42), zoals trouwens ook het onderzoek van De Vet (43) aantoont. De gemiddeld door werknemers zinnen betaalde BTW en accijnzen, inclusief de indirecte druk (die een constant percentage van 1,2% bedraagt) in de periode mei 1974 - april 1975 in procenten van het totale verbruik bedraagt:

Tabel 8.1.: B.T.W. en accijnsdruk (incl. indirecte druk 0.5% btw en 0.7% accijns).

	btw acc.	tot.in % v.h. verbruik	tot. in % v.h. netto inkomen
Netto inkomens tot 16.000	7.5 2.9	10.4	12.8
i. 16.000 - 19.000	7.8 3.0	10.8	11.1
i. 19.000 - 21.000	8.2 2.8	11.0	11.5
i. 21.000 - 24.000	8.3 3.0	11.3	11.2
i. 24.000 - 30.000	8.4 2.8	11.2	10.9
i. 30.000 - 37.000	8.6 2.6	11.2	11.3
i. 37.000 - 44.000	8.5 2.7	11.2	10.4
Netto ink. boven 44.000	8.0 2.7	10.7	9.0

Overal werd aan het bruto inkomen zou het verloop uiteraard nog regressiever zijn. Ik deel de mening van Cnossen, dat deze regressie kan worden beperkt door een weeldeaccijns (of weeldetarief in de OB) ter aanvulling op een progressieve inkomstenbelasting.

8.9. DRAAGKRACHT EN MOTORRIJTUIGENBELASTING

De motorrijtuigenbelasting is een bijdrage wegens een door de betaler als lid van een groep te veronderstellen genoten voordeel. De motorrijtuigenbelasting steunt op het profijtbeginsel. De belasting is verschuldigd voor het gebruik van de openbare weg met een motorrijtuig door degene die de beschikking heeft over het motorrijtuig. De grondslag van de belastingheffing wordt technisch bepaald (gewicht, categorie, etc.) en heeft geen band met de financiële draagkracht van de eigenaar. Omdat de heffingsgrondslag onafhankelijk is van de omvang van het gebruik van de openbare weg, heeft deze belasting bij toenemend gebruik per kilometer een degressief verloop. Degene die zijn autokosten gedeeltelijk kan declareren, betaalt "privé" minder belasting. Hij kan de belasting gedeeltelijk afwentelen op de zakelijke sfeer.

In deze overigens strikt zakelijke heffing is een persoonlijke invaliditeitsvrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling wordt verleend voor motorrijtuigen welke worden gehouden door invaliden uitsluitend ten gevolge van invaliditeit en die worden gebezigd voor hun persoonlijke vervoer, mits a) de aanschaffingskosten van het motorrijtuig niet meer hebben bedragen dan f.18.000,- (1978); b) de houder, in het bezit is van een vergunning van de inspecteur, voordat het motorrijtuig op de weg wordt gebruikt.

De genoemde vrijstelling kan slechts worden begrepen in het kader van het draagkrachtbeginsel. De draagkrachtmaatstaf ontbreekt echter, tenzij men als maatstaf zou willen hanteren de aanschaffingskosten van de auto. Dergelijke afwijkende (en zeer gebrekkige) maatstaven vertroebelen het beeld van de werkelijke draagkracht. Een dergelijke vrijstelling kan beter verdwijnen.

8.10 DRAAGKRACHT EN BESTEMMINGSCHEFFINGEN

In de milieubelastingsfeer gaan geregeld stemmen op om rekening te houden met de draagkracht (b.v. bij de Waterverontreinigingsheffing). Als uitgangspunt geldt, zoals in het voorgaande reeds tot uitdrukking werd gebracht en hetgeen in sterkere mate geldt voor de regelingen op het gebied van de sociale zekerheid, dat het niet wenselijk is dat in elke wet op eigen wijze draagkracht- of inkomensafhankelijke solidariteitelementen worden ingebouwd. Door de onafhankelijk van elkaar gekozen draagkracht- en solidariteitmaatstaven en separaat ontwikkelde progressielijnen ontstaat een ongecoördineerd netwerk van regelingen dat door cumulatieve effecten andere uitkomsten geeft dan wenselijk is. Het draagkrachtbeginsel als verdeelingsbeginsel wordt daardoor te ondoorzichtig.