



Answering
tomorrow's
challenges
today

Suikerbelasting

Effectenonderzoek

Opdrachtgevers: Ministeries van Financiën en van
Volksgezondheid, Welzijn en Sport

Rotterdam, 8 mei 2024

Suikerbelasting

Effectenonderzoek

Opdrachtgevers: Ministeries van Financiën en van Volksgezondheid, Welzijn en Sport

Rotterdam, 8 mei 2024

Auteur:

Martin van der Ende

Rana Orhan Pees

Casper Horlings

Olga Batura

Bram Wouterse (Erasmus Universiteit Rotterdam, ESHPM)

Martine Hoogendoorn-Lips (Erasmus Universiteit Rotterdam, iMTA)



In samenwerking met:



Inhoudsopgave

Begrippenlijst.....	5
Samenvatting.....	7
1 Aanpak onderzoek.....	13
1.1 Onderzoeksvragen.....	13
1.2 Methodologie.....	14
2 Productafbakening met GN-codes.....	23
2.1 Leeswijzer en conclusies	23
2.2 Gezondheidsaspecten	25
2.3 Juridisch – staatssteunregels.....	33
2.4 Fiscaal – eenduidigheid	47
2.5 Aannames belastbare producten met GN-codes.....	51
2.6 Conclusie afbakening.....	52
3 Suikerbelasting: varianten en alternatieven	55
3.1 Overwegingen bij vormgeving varianten van de suikerbelasting	55
3.2 Mogelijke varianten van de belasting en wenselijkheid op hoofdlijnen	58
3.3 Mengverhoudingen voor mixen.....	64
3.4 Alternatieven voor suikerbelasting en aanpalende maatregelen.....	68
3.5 Conclusie.....	73
4 Producentengedrag	74
4.1 Inleiding	74
4.2 Productherformulering.....	74
4.3 Ontwijking door grenshandel van ondernemers	78
4.4 Belastingontwijking door fouten in suikergehalte op het etiket.....	79
4.5 Prijseffecten.....	80
4.6 Conclusie.....	82
5 Consumentengedrag	83
5.1 Inleiding	83
5.2 Effect op prijsinflatie	84
5.3 Winkelen over de grens	85
5.4 Prijselasticiteiten.....	89
5.5 Autonome consumptietrends	92
5.6 Effect op koopkracht	96
5.7 Effect op suikerconsumptie	100
5.8 Belastingopbrengsten	105
5.9 Effect op winst supermarkten en voedselindustrie	108
5.10 Conclusie.....	111
6 Effecten gezondheid.....	113

6.1	Literatuur en interviews	113
6.2	Model aannames.....	113
6.3	Effecten op BMI.....	116
6.4	Effecten op gezondheid	117
6.5	Effecten op kosten gezondheidszorg.....	119
6.6	Effecten op arbeidsproductiviteit.....	120
6.7	Effecten op gezondheid, zorgkosten en productiviteit op macroniveau	121
6.8	Conclusie.....	123
7	Fiscale uitvoeringsaspecten	124
7.1	Gelijkheidsbeginsel	124
7.2	Belastingcriteria.....	127
7.3	Uitvoeringsaspecten bedrijven.....	146
7.4	Uitvoeringsaspecten overheid.....	150
7.5	Conclusie.....	152
8	Kosten-batenafweging.....	155
8.1	Economisch afwegingskader	155
8.2	Juridische en bestuurlijke overwegingen	163
8.3	Conclusie.....	167
	Bijlage A: Geraadpleegde bronnen	170
	Geraadpleegde literatuur.....	170
	Geraadpleegde websites.....	174
	Geraadpleegde wetgeving en jurisprudentie.....	177
	Geraadpleegde databestanden.....	178
	Interviews.....	178
	Schriftelijke vragenlijst.....	179
	Bijlage B: Belastingwetgeving Denemarken en Hongarije	180
	Bijlage C: Belastbare producten	199
	Bijlage D: Schattingsresultaten economische analyse	207

Begrippenlijst

Begrip	Omschrijving
Belastbaar product	Hiermee wordt in dit onderzoek een product bedoeld dat binnen de productafbakening van een bepaalde belastingwet valt. In de Wvad is dit bijvoorbeeld een product dat valt onder artikel 6 van die wet. In dit rapport verschilt de definitie van het belastbaar product tussen varianten
Btw	Belasting over toegevoegde waarde, het verschil tussen de waarde van verkoop en inkoop
EHIS	European Health Interview Survey
Elasticiteitsformule	$\% \text{ verandering hoeveelheid} = \% \text{ verandering prijs} \times \text{prijselasticiteit} + \% \text{ veranderingen prijzen andere producten} \times \text{kruiselasticiteiten} + \% \text{ verandering inkomen} \times \text{inkomenselasticiteit}$
GN-code	Productcode volgens de Gemeenschappelijke Nomenclatuur die wordt gebruikt door de douanes in de EU en in EU-statistieken. In dit onderzoek zijn de GN-codes van 2022 gebruikt.
HBS	Eurostat Household Budget Survey
Inkomenselasticiteit	De procentuele verandering van de gekochte hoeveelheid van een product in verhouding tot een procent inkomensverandering, bij gelijkblijvende prijzen. Zie ook prijselasticiteit.
Kruiselasticiteit	De procentuele verandering van de gekochte hoeveelheid van het ene product in verhouding tot een procent prijsverandering van een ander product, bij gelijkblijvend inkomen. Zie ook prijselasticiteit
NVWA	Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit
Overbrengen	Het verplaatsen van goederen van de ene EU-lidstaat naar een andere EU-lidstaat voor zover het geen overzees gebied betreft dat binnen de lidstaat maar buiten de EU valt, zoals volgt uit artikel 5 en 6 van de btw-richtlijn. In Nederland zijn Bonaire, St. Eustatius en Saba gebieden die buiten de EU vallen en valt handel tussen Europees Nederland en deze BES eilanden onder invoer en uitvoer in plaats van overbrengen, zie ook https://www.belastingdienst-cn.nl/onderwerpen/themas/douanezaken-bedrijven Waar wij in het rapport spreken van overbrengen van of naar een andere EU-lidstaat, bedoelen wij met uitzondering van dergelijke gebieden die buiten de EU vallen
Prijselasticiteit	De procentuele verandering van de gekochte hoeveelheid van een product in verhouding tot een procent prijsverandering, bij gelijkblijvend inkomen.
QALY	Quality Adjusted Life Year – ofwel een gezond levensjaar
Referentieregeling	Een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Een suikerbelasting die bepaalde suikerhoudende producten kan een voorbeeld hiervan zijn, mits de belasting geschiedt op basis van objectieve criteria en met de motivatie waarom de belasting van die producten bijdraagt aan een doelstelling als bijvoorbeeld de bevordering van de volksgezondheid

Begrip	Omschrijving
RIVM	Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu
Schorsing van belasting	Opschorting van de mogelijk verschuldigde belasting. Wettelijke formulering in Wvad, artikel 2(h): <i>"het stelsel waarin van goederen die worden vervaardigd, worden verwerkt, voorhanden zijn of worden vervoerd, op grond van de bepalingen van deze wet de belasting nog niet is geheven."</i>
Suikers	De stoffen die worden genoemd in bijlage I, lid 8 van EU Verordening 1169/2011, waarvan het gezamenlijke gewichtsgehalte op het voedingsetiket vermeld moet worden in de voedingswaarde: <i>"alle in voedsel aanwezige mono- en di-sachariden, met uitzondering van polyolen"</i>
Suikerbelasting	In dit onderzoek: een eventuele belasting op suikerhoudende etenswaren. Een belasting op suikerhoudende dranken is in Nederland geregeld in de Wvad en valt buiten dit onderzoek.
Suikerbelasting DK	Chocoladebelasting van Denemarken, zie bijlage B
Suikerbelasting HU	Publieke Gezondheidsbelasting op Producten van Hongarije, zie bijlage B
Suikerpercentage	Aantal gram suiker per 100 gram product, dat artikel 30(1)(b) EU Verordening 1169/2011 verplicht te vermelden op een voedingsetiket, waar suikers zijn gedefinieerd in bijlage I lid 8 van die Verordening
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WHO	World Health Organisation
Wvad	Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Samenvatting

In dit onderzoek naar de gevolgen van een eventuele suikerbelasting worden twee hoofdvragen in de conclusie aan het eind beantwoord:

- Is een suikerbelasting effectief voor het verminderen van de consumptie van suiker via voedingsmiddelen?
- Hoe kan een belasting worden vormgegeven en geïmplementeerd die bijdraagt aan het verminderen van de consumptie van suiker via voedingsmiddelen?

Productafbakening

In het onderzoek zijn de gevolgen van een suikerbelasting doorgerekend. Uitgangspunt daarbij is een belasting op basis van het suikergehalte dat in de voedingswaarde op het etiket moet worden vermeld. De productafbakening is op grote lijnen gebaseerd op de Schijf van Vijf. Hieruit volgt een advies om producten te belasten vanaf minimaal 6% suikergehalte.

Uit de juridische analyse volgt dat een verhoging van de btw op suikerhoudende etenswaren juridisch onhoudbaar is vanwege het fiscale neutraliteitsbeginsel. In de vorm van een verbruiksbelasting is een suikerbelasting wel juridisch haalbaar, mits zij objectief is, een duidelijk publiek doel dient en soortgelijke producten gelijk belast. Uitzonderingen om producten toch wel of niet te belasten, moeten met een beroep op EU-wetgeving gemotiveerd worden. Hierop baseren wij het advies om de belasting te beperken tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is, en om voor elke andere vrijstelling van suikerhoudend eten zoals bijvoorbeeld voor fruit het gezondheidsbelang aannemelijk te maken.

Wij raden verder aan om alle siropen, poeders en tabletten die bedoeld zijn om drank mee te maken, vrij te stellen omdat die thuishoren in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken ([Wvvd](#)) of een eventuele herziening daarvan.

Onderzochte tarief varianten

Naast de juridisch onhoudbare btw-verlaging op suikerhoudende etenswaren zijn vier varianten van een verbruiksbelasting hierop overwogen. Hierbij zijn de tarieven per kilo of liter steeds zodanig gekozen dat de gemiddelde prijsstijging van belaste producten 20% is:

- Een belasting van € 0,75 ongeacht suikergehalte; dit is echter niet logisch omdat dan ook bijvoorbeeld suikervrije snoep zou worden belast.
- Een belasting van € 1,10 op alleen producten met toegevoegde suiker. Echter, een voedingsetiket is niet verplicht voor leveringen tussen bedrijven. Een fabrikant weet dus niet direct of de leverancier al suiker heeft toegevoegd aan een ingrediënt; en toegevoegde suikers zijn nauwelijks te onderscheiden van natuurlijke suikers.
- Een variant met een vast tarief van € 1,10 per kilo of liter van het eindproduct vanaf 6% suiker is relatief eenvoudig maar heeft niet het grootste effect op de suikerconsumptie.
- Een variant met gestaffelde tarieven vanaf 6% suikergehalte levert bij gelijke gemiddelde prijsstijgingen de grootste gezondheidswinst op. De variant met gestaffelde tarieven die is doorberekend, is per kilo of liter van het product:
 - € 0,90 tussen 6% en 20% suikergehalte;
 - € 1,70 tussen 20% en 50% suikergehalte;
 - € 2,80 vanaf 50% suikergehalte.

Heffingsmaatstaf

Wij raden aan om de belasting per kilo of liter van het eindproduct te heffen en niet per gram suiker in het eindproduct, om te voorkomen dat producten na elke kleine aanpassing steeds volgens een ander tarief worden belast. Bij siropen, poeders en tabletten om etenswaren te maken, raden wij aan het gewicht of volume van de siroop, poeder respectievelijk tablet te belasten, omdat de mengverhouding soms vrij laag is. Wel kan het suikergehalte van de mix of siroop worden gedeeld door een bepaald getal omdat het suikergehalte van het bedoelde eindproduct na toevoeging van water of melk lager is – bijvoorbeeld deling door factor zeven.

Belastbare feit en moment

Voor het belastbare feit raden wij aan om deze vergelijkbaar te definiëren als in de Wvad. Hierin moet een fabrikant (verplicht) of een groothandelaar (vrijwillig) een vergunning aanvragen om onder schorsing van belasting te mogen handelen. De belasting wordt in dit stelsel opgeschort totdat een eindproduct een zogenaamde inrichting verlaat voor verbruik in Nederland. Bedrijven zouden wel wettelijk verplicht moeten worden om de (eerder) betaalde suikerbelasting op hun factuur te vermelden, om controle op het recht op teruggaaf ter vermijding van dubbele belasting te voorkomen.

Invloed op producenten

Het is waarschijnlijk dat een suikergehalte net boven een drempel vanaf welke (hogere) belastingen worden betaald, wordt verlaagd tot net onder die drempel. Echter, het gezondheidseffect daarvan zal beperkt zijn. Substantiële reducties van het suikergehalte zijn niet zo waarschijnlijk, omdat suiker belangrijk is voor de smaak en textuur

Fabrikanten en handelaren belasten kosten in de regel volledig door in de consumentenprijzen; alleen voor basisproducten zoals suiker en yoghurt naar schatting niet volledig maar voor rond 70% door in consumentenprijzen.

Invloed op consumenten

In de twee aanbevolen varianten reduceert de suikerbelasting de suikerconsumptie onder de top 20% suikerconsumptie met 11 tot 13 gram suiker per dag ofwel 30% tot 35% van de suikerconsumptie van 38 gram per dag via belaste etenswaren, ofwel rond 10% van de totale suikerconsumptie van 106 tot 122 gram per dag. Onder de overige 80% is het effect van de suikerbelasting beperkt, resulterend in een gemiddelde reductie van minder dan 5% suikerconsumptie.

Tabel Effect suikerbelasting op suikerinname in gram per dag, top 20% suikerconsumenten en rest van de bevolking

Belastingvariant	Top 20%	Overige 80%	Totaal NL
Vast tarief vanaf 6% suiker	-11.4	-2.2	-3.8
Staffels vanaf 6% suiker	-13.4	-2.7	-4.6

Hoewel de prijzen in elke belastingvariant gemiddeld met 20% stijgen, verschilt de verdeling tussen producten. Bij gelijkblijvende consumptie zouden de uitgaven gemiddeld met 0,5% of 0,7% van het huishoudinkomen stijgen. Echter, prijselasticiteiten van rond -1 voor veel gekochte zoetwaren zoals koekjes en toetjes maken het koopkrachteffect vrijwel ongedaan.

Vanwege producten met een prijselasticiteit van rond 0,5 zoals snoep en chocola stijgen de uitgaven per saldo toch met rond 0,1% van het huishoudinkomen en iets meer bij lage inkomens. Dit gaat ten koste van uitgaven aan andere zaken. Een eventuele inkomenscompensatie zou nauwelijks effect hebben op de suikerconsumptie, omdat gemiddeld slechts 3% van het huishoudinkomen wordt besteed aan producten waarop suikerbelasting geheven zou worden.

Tabel Effect suikerbelasting op uitgaven in % huishoudinkomen

Belastingvariant	Bij gelijke consumptie	Bij veranderende consumptie	Idem onder 20% laagste inkomens
Vast tarief vanaf 6% suiker	0,5%	0,11%	0,18%
Staffels vanaf 6% suiker	0,7%	0,20%	0,32%

Van de zeven productgroepen met gemiddeld de hoogste suikergehaltes, is de consumptie van zoete bakkerswaren, zoet broodbeleg en toetjes het sterkst voor prijzen, gevolgd door chocola en suikerwaren. Onder deze productgroepen daalde de consumptie in de afgelopen jaren, dus een suikerbelasting zou deze trend versterken. De consumptie van ijs of een pak suiker is daarentegen nauwelijks gevoelig voor prijzen, dus voor ijs zou de suikerbelasting geen invloed hebben op de stijgende consumptie van de afgelopen jaren.

Op basis van koopstromen onderzoeken en een Deense studie naar effecten op het winkelgedrag na een verhoging van het tarief op de chocoladebelasting schatten wij dat gemiddeld 0,4% van de Nederlandse bevolking als gevolg van de prijsstijging niet meer in Nederland zou winkelen. Echter, in grensregio's is dit percentage hoger, oplopend tot 8% van de bevolking in Limburg. Wel is het wenselijk om bij online bestellingen van Nederlandse consumenten bij supermarkten in andere EU landen de Nederlandse vervoerder te belasten. Er zou dan weinig vervoer naar Duitse vervoerders weglekken vanwege cabotage regels.

Invloed op en financiële baten van de volksgezondheid

De suikerbelasting verhoogt de gezonde levensjaren (QALY's) met circa een half jaar per persoon voor de top 20% suikerconsumenten en heeft betrekkelijk weinig invloed op de QALY's van de overige 80%. Dit komt vooral door een reductie van de kans op diabetes over de levensloop met 3 tot 7 procentpunt, en een reductie van de kans op een hartaanval of beroerte met respectievelijk 1 tot 3 procentpunt, steeds voor respectievelijk de overige 80% en de top 20% suikerconsumenten.

De besparing op suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten (diabetes, hartaantallen en beroertes) wordt overtroffen door toenemende ouderdomsgerelateerde zorgkosten. Toch levert de suikerbelasting per saldo financiële baten op door een productiviteitswinst als gevolg van lager ziekteverzuim en arbeidsongeschiktheid. De totale jaarlijkse financiële baten van de suikerbelasting bedragen daarmee circa € 500 tot 600 miljoen per jaar.

Tabel Financiële zorg effecten suikerbelasting (€ miljoen per jaar)

Belastingvariant	Besparing zorg suikerconsumptie	Besparing zorg door ouderdom	Productiviteitswinst	Totaal
Vast tarief vanaf 6% suiker	257	-362	620	515
Staffels vanaf 6% suiker	305	-462	741	619

De financiële baten van de verbeterde volksgezondheid zijn nog exclusief een in geld uitgedrukte waardering van de winst in gezonde levensjaren (QALY's). De som van zorgkosten en uitvoeringskosten bedragen circa € 7.700 per gezond levensjaar, veel minder dan de norm van € 50.000 per QALY. De suikerbelasting is dus zeer effectief.

Kosten en baten

Wij schatten de administratieve lasten voor belastingplichtigen van een suikerbelasting in Nederland in op € 50 miljoen per jaar. De uitvoeringskosten voor de overheid zijn vergelijkbaar verondersteld omdat de uitvoerder evenveel belastingopgaven verwerken als bedrijven verstrekken, en omdat telefonische hulp aan bedrijven de overheid net zoveel tijd kost als de bedrijven zelf. Inclusief een in geld uitgedrukte winst in QALYs zijn de totale maatschappelijke baten rond € 900 miljoen in de belastingvariant zonder staffels en rond 1,1 miljard met staffels.

Tabel Kosten en baten (€ miljoen per jaar)

Belastingvariant	Zorg effecten	Administratieve kosten	Winst in QALYs (niet financieel)	Totaal
Vast tarief vanaf 6% suiker	515	-100	496	911
Staffels vanaf 6% suiker	619	-100	579	1.098

Al deze ramingen gaan uit van een belasting vanaf 6% suikergehalte. Bij een belasting vanaf 20% of 50% suikergehalte zijn er minder te belasten producten en minder belastingplichtige bedrijven, en nemen alle kosten en baten af.

Een suikerbelasting levert rond € 884 miljoen per jaar op bij het vaste tarief vanaf 6% suiker en rond € 1,225 miljard per jaar in de staffelvariant. Dit vertaalt zich voor circa 94% in hogere uitgaven van huishoudens en voor circa 6% in lagere winst voor de detailhandel (producenten rekenen de kosten volledig door in de prijzen).

Conclusie

Een suikerbelasting met een tarief dat leidt tot gemiddeld 20% prijsstijging van belaste producten resulteert tot een belastingopbrengst van rond € 1 miljard per jaar. Een dergelijke belasting zou effectief zijn om de suikerconsumptie te verminderen, in de staffelvariant met 13 gram suiker per dag voor de top 20% suikerconsumenten en 4 gram per dag gemiddeld. De reductie van suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten en de productiviteitswinst overtreffen al ruimschoots de toename van ouderdomsgerelateerde zorgkosten. Deze financiële bate is bovendien exclusief een in geld uitgedrukte waardering van gezonde levensjaren (QALY's) waar geen financiële kasstroom mee gemoeid gaat.

Een suikerbelasting is juridisch houdbaar, mits dit geschiedt op grond van objectieve criteria en een duidelijk publiek doel dient. Het is mogelijk om producten vrij te stellen die ondanks hoge suikergehaltes passen in de Schijf van Vijf, bijvoorbeeld fruit, mits dit goed gemotiveerd wordt. Ook uitzonderingen om redenen van administratieve hanteerbaarheid zijn mogelijk mits in overeenstemming met EU wetgeving, bijvoorbeeld een beperking tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is. Het is aan te raden om belastbare producten eerst eenduidig in tekst te definiëren, en pas daarna met GN-codes aan te vullen; bijvoorbeeld eerst fruit uitzonderen en dan met GN-codes te verduidelijken wat men onder fruit verstaat.

Bij de keuze tussen belastingvarianten moet een afweging worden gemaakt tussen voor- en nadelen, die we hieronder in een tabel samenvatten en bespreken.

Tabel **Overzicht voor- en nadelen van belastingvarianten**

Onderwerp	Juridische houdbaarheid	Vermijding rechtszaken	Vermijding dubbele belasting	Uitvoerbaarheid overheid	Uitvoerbaarheid bedrijven	Belastingopbrengst	Gezondheidswinst	Vermijden grensformaliteiten	Behoud bedrijven voor Nederland
Belasting varianten									
1. Vast tarief ongeacht suiker%	+	--	0	++	++	++	++	0	0
2. Vast tarief vanaf 6% suiker	++	+	0	++	++	++	++	0	0
3. Idem, staffeltarief	++	+	0	++	++	++	++	0	0
4. Idem, alleen als suiker toegevoegd	++	+	0	+	+	++	++	0	0
Variant belastbaar feit									
1. Vergelijkbaar met Wvad	+	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Eerste binnenlandse verkoop	+	-	0	-	-	0	0	0	0
3. Op basis van etikettering	+	-	0	--	-	0	0	-	0
Belastingdrempel suikergewicht									
6%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
20%	0	0	0	+	0	-	-	0	0
50%	0	0	0	++	+	--	--	0	0

Voorkeur variant met staffels

Een vast tarief ongeacht suikergehalte leidt tot vermijdbare rechtszaken over de indeling van producten. Van de overige varianten is een belasting op alleen producten met toegevoegde suiker minder goed uitvoerbaar. Tussen een vast tarief vanaf 6% suiker en staffels vanaf 6% suiker verschillen de uitkomsten weinig. De onderzoekers hebben een voorkeur voor de staffelvariant omdat deze leidt tot een grotere gezondheidswinst terwijl deze volgens de Douane nauwelijks tot extra uitvoeringskosten leidt; ook voor bedrijven niet omdat ze toch al verplicht zijn het suikergehalte op het etiket te vermelden. Wel raden wij een beperkt aantal staffels aan om te voorkomen dat elk product bij een kleine wijziging in het suikergehalte van 0,1% meer of minder steeds in een ander tarief kan vallen.

Voorkeur belastbaar feit als in Wvad

Een belastbaar feit voor de suikerbelasting zoals in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) heeft het voordeel dat deze weinig aanpassing zou vergen voor de Douane. Een belasting op de eerste binnenlandse verkoop heeft het nadeel dat kopers ook andere bedrijfsonderdelen kunnen zijn die komen en gaan. Een variant met een belastbaar feit op basis van etikettering bij leveringen tussen bedrijven (waar voedsletiketten nog niet verplicht zijn) heeft als nadeel dat dit feit achteraf niet te controleren is.

Voorkeur belasting vanaf 6% suikergehalte

De administratieve kosten voor bedrijven en overheid hangen vooral af van het aantal belastingplichtigen en niet zozeer van het aantal producten. Als de suikerbelasting pas vanaf een hoger suikergehalte wordt geheven, reduceert dit niet alleen het aantal belaste producten maar ook het aantal belastingplichtige bedrijven. Daartegenover staat dat een belasting op minder producten leidt tot een lagere gezondheidswinst, waarbij de financiële baten van de gezondheidswinst de uitvoeringskosten verre overtreffen. Een belasting van eten onder 6% suiker zou ook veel producten treffen die passen in de Schijf van Vijf, tenzij heel veel uitzonderingen worden gemaakt. Bij een belasting vanaf 6% suikergehalte wordt een balans getroffen tussen effectiviteit en uitvoerbaarheid.

1 Aanpak onderzoek

1.1 Onderzoeksvragen

Dit onderzoek analyseert de doeltreffendheid, doelmatigheid en uitvoeringsaspecten van een eventuele suikerbelasting. Met suikerbelasting wordt in dit onderzoek steeds een belasting op suikerhoudende etenswaren bedoeld. Met suiker bedoelen wij de suiker waarnaar het Warenwetbesluit informatie levensmiddelen¹ verwijst in artikel 2(6), namelijk onder andere artikel 9 in de Verordening (EU) 1169/2011², waarin artikel 9(1)(l) verwijst naar een voedingswaarde vermelding die in bijlage I, lid 8 de definitie van suiker bevat: “*alle in voedsel aanwezige mono- en di-sachariden, met uitzondering van polyolen*”. Het begrip suiker in dit rapport is dus breder dan het begrip suiker dat wordt gedefinieerd in artikel 1(1)(a) van het Warenwetbesluit suikers³, dat suiker definieert als “*gezuiverde en gekristalliseerde sacharose*” ter onderscheiding van andere vormen van (natuurlijke) suikers. Een belasting op suikerhoudende alcoholvrije drank wordt geregeld in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije drank (Wvad)⁴ en valt buiten het bestek van dit onderzoek. Dit onderzoek heeft twee hoofdvragen:

1. Is een suikerbelasting effectief voor het verminderen van de consumptie van suiker via voedingsmiddelen?
2. Hoe kan een belasting worden vormgegeven en geïmplementeerd die bijdraagt aan het verminderen van de consumptie van suiker via voedingsmiddelen?

Tabel 1.1 geeft een overzicht van de deelvragen op basis waarvan deze hoofdvragen worden beantwoord, en het deel van dit rapport waarin deze vragen worden beantwoord.

Tabel 1.1 Onderzoeksvragen naar sectie waarin deze worden beantwoord

	Sectie
Doeltreffendheid en doelmatigheid	
1a. Wat is de prijselasticiteit van suikerhoudende voedingsmiddelen?	5.4
1b. In hoeverre werkt een suikerbelasting (per mogelijke belastingplichtige) door in de consumentenprijzen?	4.5
1c. Wat is het verwachte effect op de consumptie van suikerhoudende voedingsmiddelen en welke gedragsaspecten spelen hierbij een rol?	5.7
1d. Heeft een suikerbelasting effect op de gezondheid van de groep ten aanzien waarvan een grote gezondheidswinst te bereiken is door het verminderen van suikerinname?	5.7, H6
1e. Zijn er alternatieven voor een suikerbelasting denkbaar waarmee een vergelijkbare gezondheidswinst zou kunnen worden geboekt?	3.2, 5.7, H6
1f. Hoe verhoudt een suikerbelasting als maatregel zich ten opzichte van alternatieven die ook kunnen bijdragen aan het verminderen van de inname van suiker via suikerhoudende voedingsmiddelen?	3.4

¹ Warenwetbesluit informatie levensmiddelen (2014), <https://wetten.overheid.nl/BWBR0033323/2024-01-01>

² Verordening (EU) 1169/2011, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:304:0018:0063:NL:PDF>

³ Warenwetbesluit Suikers (2014), <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014930/2014-12-13>

⁴ Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (2024). <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005802/2024-01-01>

	Sectie
1g. Zijn er (onbedoelde) neveneffecten van een suikerbelasting op suikerhoudende producten (vanuit bijvoorbeeld gezondheids- of voedselveiligheidsperspectief) en zo ja, welke?	5.5
1h. Zijn er (onbedoelde) neveneffecten van een suikerbelasting op fiscaal terrein (bijvoorbeeld belastingontwijking en grenseffecten) en zo ja, welke?	4.2-4.4, 5.3
1i. Wegen de kosten voor een invoering van een suikerbelasting, inclusief uitvoeringskosten, op tegen de baten ervan (kostenbatenanalyse)?	H8
Varianten suikerbelasting	
2a. Welke definities van suikerhoudende voedingsmiddelen liggen voor de hand gelet op het beleidsdoel?	H2
2b. Is een onderscheid tussen natuurlijke en toegevoegde suikers mogelijk als afbakeningsvariant en zo ja hoe?	2.2, 2.4, 7.2
2c. Wat zijn de voor- en nadelen van de verschillende afbakeningsvarianten?	H2, H3
2d. Op welke mogelijke momenten kan in de (suiker)keten worden aangesloten voor de heffing van een suikerbelasting? Wie worden de belastingplichtigen?	7.2
2e. Welke lessen zijn te leren van andere landen met een suikerbelasting?	Divers
2f. Hoe is de suikerbelasting in die landen uitgewerkt? Wat kan worden gezegd over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de suikerbelasting in die landen? Op welke wijze zijn deze voorbeelden toepasbaar in Nederland?	Divers
2g. Zijn de mogelijke afbakeningsvarianten voor een suikerbelasting in Nederland naar verwachting juridisch houdbaar?	2.3, 7.1
2h. Wat is het effect op de inflatie?	5.2
2i. Wat is het effect op de koopkracht?	5.6
2j. Wat is de verwachte belastingopbrengst?	5.8
Uitvoeringsaspecten	
3a. Wat zijn de te verwachten gevolgen voor het bedrijfsleven (administratieve lasten, complexiteit, doenvermogen, effect op de winst) en wat zijn de kosten daarvan?	7.3
3b. Wat zijn de te verwachten gevolgen voor de mogelijke uitvoerder en de handhaving van de afbakeningsvarianten van een suikerbelasting, en wat zijn de kosten daarvan?	7.4

1.2 Methodologie

In deze sectie beschrijven we de methodologie die is gehanteerd om te komen tot de beantwoording van de deelvragen. Tabel 1.2 geeft een overzicht van de inzet van de methoden om de verschillende onderzoeksvragen te beantwoorden. De methoden worden hieronder verder besproken.

Tabel 1.2 Inzet van onderzoeksmethode naar onderzoeksvraag

Vraag	Literatuur/ Interviews	Juridisch/ Fiscaal	Econo- misch	Model bouw	Toelichting
1a					Schatting prijselasticiteit met HBS 2015 data voor België
1b					Schatting prijsverhoging met Euromonitor data Denemarken
1c					Literatuur en interviews over gedragseffecten; prognose suikerconsumptie met prijselasticiteiten

Vraag	Literatuur/ Interviews	Juridisch/ Fiscaal	Econo- misch	Model bouw	Toelichting
1d					Idem suikerconsumptie kwetsbare groepen, iMTA model
1e					Literatuur over effecten campagnes en btw
1f					Prognose voor variant btw verhoging
1g					Data-analyse verschuiving naar andere producten en op consumptie andere ingrediënten
1h					Literatuur grenseffecten DK, wetsanalyse
2a					Analyse suikergehaltes, GN-codes
2b					Uitvoerbaarheid belasting toegevoegde suikers
2c					Synthetische analyse belastingvarianten
2d					Uitvoerbaarheid belastingcriteria
2e					Literatuur Denemarken en Hongarije
2f					Wetsanalyse Denemarken en Hongarije
2g					Analyse staatssteun regels
2h					Aandeel prijsverhoging door belasting in inflatie
2i					Effect prijsverhoging op koopkracht en armoede
2j					Schatting belastingopbrengst
3a					Effecten op bedrijfsleven o.b.v. interviews
3b					Fiscale analyse uitvoeringsaspecten, kostenraming
3c					Synthetische analyse kosten en baten

HBS: Eurostat Household Budget Survey; GN-codes: productcodes die de Douane gebruikt.

Literatuuronderzoek

In de EU wordt een belasting op suikerhoudende etenswaren op dit moment alleen geheven in Denemarken en Hongarije. Het literatuuronderzoek beperkt zich daarom grotendeels maar niet uitsluitend tot deze landen ([vraag 2e](#) en [vraag 2f](#)). Er zijn ook belastingen op suikerhoudende etenswaren buiten de EU ingevoerd, bijvoorbeeld in een aantal staten in de VS. Echter, in de VS zijn de sociaaleconomische context (inkomensongelijkheid, percentage van de bevolking met overgewicht, leefstijl waaronder consumptiepatronen), en de wetgeving (belastingdruk, regels rondom voedselkwaliteit) dermate verschillend van Nederland, dat lessen uit de VS maar beperkt naar Nederland vertaald kunnen worden. Voor lage-inkomenslanden geldt in het algemeen dat de consumptie van voedsel gevoeliger is voor prijzen dan in Nederland. Dat geldt zelfs voor oostelijk gelegen landen binnen de EU. De effectiviteit van een suikerbelasting in lage inkomenslanden zegt daarom weinig over de effectiviteit van een eventuele suikerbelasting in Nederland, omdat inkomens in Nederland hoger zijn en dus verwacht mag worden dat Nederlandse consumenten minder gevoelig zijn voor prijsverhogingen als gevolg van een suikerbelasting dan in lage-inkomenslanden. Specifiek worden in secties 4.3 en 5.3 lessen getrokken uit de Deense literatuur over de effecten van een verhoging van tarieven van de chocoladebelasting op grenshandel en winkelen over de grens, en vertaald naar de Nederlandse context op basis van het Koopstromenonderzoek ([vraag 1h](#)).

Om tot geschikte literatuur te komen hebben we gebruik gemaakt van een uitgevoerde verkennende studie naar gezondheidsbelastingen voor de Europese Commissie (DG TAXUD). Hierin zijn ruim 100 rapporten en artikelen geanalyseerd over de effecten van gezondheidsbelastingen in de EU. In een literatuurstudie voor de Alliantie Voeding voor de

Gezonde Generatie (AVGG) heeft Ecorys aanvullende bronnen uit onder andere het VK geanalyseerd. Bijlage A geeft een overzicht van gebruikte literatuur. Verder is in de literatuur informatie te vinden over effecten van andere soorten maatregelen ([vraag 1e](#)).

Juridische analyse

Om de [vragen 1f, 2g en 3b](#) te beantwoorden, richt de juridische analyse zich op drie thema's, namelijk:

- staatssteun en daarbinnen de administratieve beheersbaarheid (sectie 2.3);
- het neutraliteitsbeginsel van de btw voor de variant van btw verhoging (variant 5 in sectie 3.2);
- belastingprincipes rond behoorlijk bestuur (sectie 7.1).

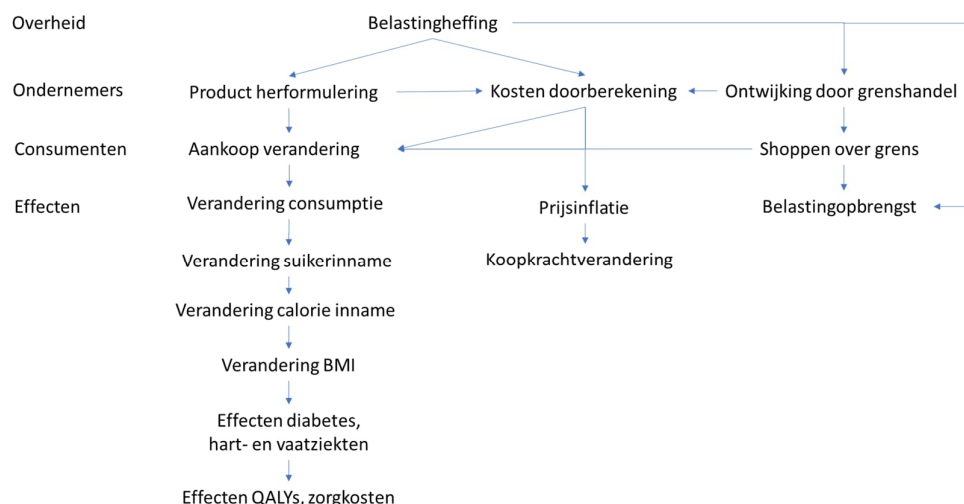
De EU-staatssteunregels verbieden het toekennen van een voordeel, in welke vorm dan ook, door nationale overheden aan ondernemingen of de productie van goederen op selectieve basis. Bij een niet-generieke belasting is begunstiging van bepaalde producten bijna niet uit te sluiten en is schending van het verbod hierop toe te rekenen aan een lidstaat. Om juridisch houdbaar te zijn, is een rechtvaardiging nodig om af te wijken van de referentieregeling. In de context van deze studie is de referentieregeling de suikerbelasting zelf; een afwijking hiervan is een uitzondering van bijvoorbeeld producten die niet worden belast. Een dergelijke afwijking heet een derogatie. Een derogatie kan gerechtvaardigd zijn door specifieke doelstellingen die worden nagestreefd met de belasting, zoals gezondheidsdoelstellingen. De juridische analyse in sectie 2.3 beschrijft het EU wetgevingskader rond staatssteun ([vraag 2g](#)) en daarbinnen specifiek het criterium van administratieve hanteerbaarheid ([vraag 3b](#)). De principes van behoorlijk bestuur zijn eveneens relevant voor deze twee onderzoeksvragen en worden besproken in sectie 7.1.

Een alternatief om de btw op suikerhoudende etenswaren te verhogen is eveneens juridisch onderzocht op verenigbaarheid met het neutraliteitsbeginsel van de btw ([vraag 1f](#)).

De geraadpleegde bronnen zijn te vinden in Bijlage A1.

Economische analyse

De economische analyse en de analyse van gezondheidseffecten volgen het schema van Figuur 1.1.

Figuur 1.1 Schema economische analyse en analyse van gezondheidseffecten

De economische analyse volgt de logica van het gedrag van ondernemers en consumenten. Het zijn producenten en handelaren die een belasting op goederen afdragen aan de Douane of Belastingdienst, waarbij het van de regeling afhangt welke ondernemers wanneer belastingplichtig zijn. Afhankelijk van de vormgeving waarin etenswaren met een hoger suikergehalte al dan niet zwaarder worden belast, is er een mogelijke prikkel voor ondernemers om het suikergehalte van etenswaren te verlagen, dit is een voorbeeld van product herformulering. Van de belasting die na eventuele product herformulering wordt geheven, is vervolgens de vraag in welke mate ondernemers die doorberekenen aan de consument. Wij bespreken mogelijke reacties van ondernemers op een suikerbelasting door te kijken naar trends in suikergehalte en reacties van ondernemers in andere landen die eerder een suikerbelasting hebben ingevoerd, in secties 4.2 - 4.5. Om [vraag 1b](#) te beantwoorden, baseren wij aannames over de prijsstijging bij de verschillende varianten van de suikerbelasting op de mate waarin geïntroduceerde gezondheidsbelastingen of verhoogde tarieven (in Denemarken en op frisdranken in meerdere landen) zijn doorberekend in de consumentenprijzen (sectie 4.5). Wij gebruiken hiervoor data van Euromonitor International die een iets meer gedetailleerde productafbakening heeft dan bijvoorbeeld Eurostat.

Het effect van de prijsstijging op de inflatie wordt besproken in sectie 5.2. Aannames over de mate waarin prijsstijgingen leiden tot meer Nederlanders die over de grens gaan winkelen, worden eveneens gebaseerd op ervaringen in Denemarken, omdat er weinig andere ervaringen zijn met een suikerbelasting op etenswaren. De mate waarin consumenten de hoeveelheid suikerhoudende etenswaren die zij kopen aanpassen aan een prijsverandering (bij gelijkblijvend inkomen), heet de prijselasticiteit. Volgens de economische theorie hangt de gekochte hoeveelheid van een product af van prijzen en inkomen. Het inkomen en de producten die mensen kopen, verschilt per huishouden. Deze relatie schatten wij daarom met Eurostat Household Budget Survey microdata, waarvan de meest recente data van 2015 zijn ([vraag 1a](#)). Omdat de Nederlandse data geen informatie over gekochte hoeveelheden bevatten, gebruiken wij Belgische data en veronderstellen wij dat de prijselasticiteiten van

Nederlandse consumenten hetzelfde zijn en niet zijn veranderd in de afgelopen acht jaar.⁵ Aankopen worden per huishouden gedaan, dus prijselasticiteiten zijn niet naar geslacht uit te splitsen (behalve voor eenpersoonshuishoudens). Wel is voor elk huishouden de samenstelling naar geslacht en leeftijd bekend. Wij gebruiken deze samenstelling naar geslacht en leeftijd om de suikerconsumptie per persoon vanaf 4 jaar te schatten, en verder naar geslacht te verdelen op basis van de selecte groep eenpersoonshuishoudens. Wij schatten de relatie tussen hoeveelheid en prijzen (en inkomen) voor twee typen huishoudens: de top 20% huishoudens die het meeste suiker per persoon (vanaf 4 jaar) aankopen en de rest. Zij kunnen minder gevoelig zijn voor een prijsverhoging omdat zij een hogere gewinning hebben van suikerhoudende etenswaren (verslaving) of juist gevoeliger omdat zij een groter deel van hun inkomen aan suikerhoudende etenswaren besteden en dus minder overhouden voor andere producten. De schattingsmethode zelf wordt in meer detail besproken in bijlage D.

De consumptie van suiker per persoon (vanaf 4 jaar) wordt geschat door de gekochte hoeveelheid suikerhoudende etenswaren (in kilogram) te wegen met hun suikergehaltes (vraag 1c). Wij berekenen het effect van de suikerbelasting op de aankopen voor zowel de top 20% suikerconsumenten als de rest van de bevolking. De gedachte hierachter is dat gezondheidswinsten mogelijk groter zijn onder de top 20% suikerconsumenten dan in de rest van de bevolking. Met deze uitsplitsing beantwoorden wij dus de vraag of voor deze specifieke groep inderdaad grotere gezondheidswinsten te boeken zijn (vraag 1d).

In sectie 5.4 gebruiken wij de prijsveranderingen en de prijselasticiteiten om de hoeveelheid gekochte suikerhoudende etenswaren te voorspellen voor de drie belastingvarianten. Hierbij is het belangrijk om binnen productgroepen onderscheid te maken tussen merken, omdat het suikergehalte en de prijs kan verschillen en beide de procentuele prijsverandering beïnvloeden. Daarom gebruiken we Euromonitor International data over de omzet voor circa 600 relevante product-merk combinaties.⁶ Daarvan zijn de suikergehaltes en prijzen opgezocht. Op basis van het suikergehalte is voor elk van de belastingvarianten het relevante belastingtarief bepaald, om vervolgens de prijsverandering te schatten, en de prijsverandering door te vertalen naar consumptie veranderingen. Wij achten het van groter belang om de effecten voor product-merk combinaties door te rekenen met Euromonitor International data dan om de effecten per huishouden door te rekenen met HBS data, omdat prijselasticiteiten al gemiddelde effecten zijn. De aankoop veranderingen worden wel doorgerekend voor twee groepen huishoudens (top 20% suiker consumenten en rest bevolking) op basis van de verdeling van de aankopen volgens de HBS, om te onderzoeken of de suikerbelasting voor de top 20% suiker consumenten tot grote gezondheidswinsten leidt.

Een prijselasticiteit meet de procentuele verandering van de gekochte hoeveelheid als gevolg van een procent prijsverandering waarbij alle andere factoren constant worden verondersteld. Echter in werkelijkheid reageert de gekochte hoeveelheid ook op het inkomen, dat eveneens verandert over de tijd. De inkomenselasticiteit meet de verandering van de gekochte hoeveelheid als gevolg van een verandering in het inkomen bij gelijkblijvende andere factoren. Omdat de suikerbelasting het inkomen niet beïnvloedt, maken wij voor alle belastingvarianten dezelfde aanname over de reële inkomensstijging in een jaar, namelijk 2% voor elk

⁵ Natuurlijk zijn met name in 2022 de prijzen van voedsel sterk gestegen met sterke reacties tot gevolg, echter de prijselasticiteit meet de verandering in gekochte hoeveel per procent prijsverandering en niet de reactie op een totale prijsverandering.

⁶ Bijvoorbeeld, Côte d'Or chocola. Nader onderscheid in smaken zoals melk, puur of hazelnoot wordt echter niet gemaakt.

huishouden. Ook onderzoeken wij of prijsveranderingen leiden tot substitutie door andere producten op basis van kruiselingse prijselasticiteiten, dus bijvoorbeeld of de consumptie van chips toeneemt als de prijs van chocola toeneemt wegens de suikerbelasting ([vraag 1g](#)).

De verandering van gekochte hoeveelheden is een met elasticiteiten gewogen som van veranderingen van relevante factoren: eigen prijzen, inkomen en prijzen van andere producten.⁷ Wij analyseren in sectie 5.5 consumptietrends in de afgelopen jaren met Euromonitor International data, vanwege hun grotere detail in productafbakening dan bijvoorbeeld Eurostat. Deze (autonome) trends beïnvloeden de suikerconsumptie maar niet direct de effectiviteit van de suikerbelasting. Inzicht in autonome trends is eigenlijk alleen van belang om te beredeneren hoe relevant de suikerbelasting is: als de suikerconsumptie autonoom sterk daalt, dan is de noodzaak van een suikerbelasting om de suikerconsumptie terug te dringen, minder evident.

Vervolgens schatten wij in sectie 5.7 hoeveel eten wordt weggegooid, en vermenigvuldigen wij de resterende consumptie met het suikergehalte van de product-merk combinaties. Hiermee schatten wij de verandering in suikerconsumptie (in kilogram) en energieconsumptie (in kcal) voor respectievelijk de top-20% suiker consumenten en de overige 80% van de bevolking. Met Eurostat EHIS data van 2016 vertalen wij dit naar een verdeling van suikerconsumptie en een verandering van suikerconsumptie naar combinaties van:

- geslacht (man/vrouw);
- Body Mass Index (BMI).

De BMI is de verhouding tussen gewicht en het kwadraat van de lengte van een persoon en is een indicator van de gezondheid van iemands gewicht – een BMI van 30 of meer duidt op obesitas (ernstig overgewicht). De verdeling van consumptie per persoon naar geslacht wordt gebaseerd op data uit eenpersoonshuishoudens. De verdeling naar BMI is niet alleen relevant omdat BMI zelf een gezondheidsindicator is, maar ook omdat gezondheidsrisico's op diabetes en hart- en vaatziekten toenemen met BMI.

Het effect van de suikerbelasting op prijsinflatie ([vraag 2h](#)) wordt in sectie 5.2 geschat door de geschatte prijsstijging van suikerhoudende etenswaren te vermenigvuldigen met het aandeel van de suikerhoudende etenswaren in het totaal van de bestedingen van huishoudens, op basis van Euromonitor International data en Eurostat HBS data voor Nederland (2015). Het effect op de koopkracht ([vraag 2i](#)) wordt in sectie 5.6 geschat door de bestedingen aan suikerhoudende etenswaren te relateren aan de totale bestedingen van huishoudens naar inkomensklasse van de huishoudens, eveneens op basis van HBS 2015 data voor Nederland. Tot slot worden in sectie 5.8 de belastingopbrengsten geschat ([vraag 2j](#)) door de belasting-tarieven per kilogram te vermenigvuldigen met de hoeveelheid gekochte suikerhoudende etenswaren in kilogram.

De databronnen die in de economische analyse worden gebruikt, worden verantwoord in bijlage A3.

⁷ Zie ook de begrippenlijst.

Modelbouw gezondheidseffecten

Deze studie schat voor elk van de drie doorberekende belastingvarianten het effect van de suikerbelasting op de suikerconsumptie (in kilogram) en de daarbij behorende energieconsumptie (in kcal). De verandering in suikerconsumptie wordt verder vertaald naar een gemiddelde verandering in BMI (Body Mass Index). Een simulatiemodel van iMTA rekent de gezondheidseffecten door gedurende het leven van iemand die op dit moment 20 jaar oud is. Dit model is speciaal ontwikkeld om de gevolgen van calorie consumptie op de gezondheid van groepen mensen door te rekenen.⁸

De verandering van suikerconsumptie van een 20-jarige als gevolg van de suikerbelasting wordt vervolgens constant verondersteld gedurende diens verdere leven.⁹ De effecten van zout en vet op het BMI worden in de analyse buiten beschouwing gelaten. Zoals bij de economische analyse beschreven, worden de verschillende effecten van een suikerbelasting op de suikerconsumptie geschat naar combinaties van geslacht en BMI. De vertaling van een verandering in suikerconsumptie naar een verandering in BMI verschilt eveneens tussen mannen en vrouwen, omdat mannen gemiddeld meer energie verbruiken dan vrouwen en dus meer suiker kunnen consumeren voor zij in gewicht aankomen dan vrouwen.

Het model van iMTA rekent de verandering in BMI vervolgens door naar veranderingen in kansen op diabetes, hart- en vaatziekten, QALY's (Quality Adjusted Life Years) en zorgkosten over het leven. Met behulp van een cohortanalyse op basis van de huidige 25-jarigen rekent iMTA de lange termijn 'steady-state' effecten van permanente veranderingen in de suikerconsumptie door. Een inschatting van zorgkosten baseren wij mede op literatuur die ook rekening houdt met bijkomende complicaties.¹⁰ Hoofdstuk 5 beschrijft de effecten van de suikerbelasting op de gezondheid. Bijlage E bevat aanvullende informatie over het model en de simulatie uitkomsten.

Fiscale analyse

Een groot deel van de analyse van productafbakening ([vraag 2a](#) en [vraag 2b](#)) wordt gemotiveerd op basis van gezondheidsaspecten (sectie 2.2) en aspecten van praktische aard (sectie 2.4). De voor- en nadelen van verschillende belastingvarianten ([vraag 2c](#)) worden besproken in hoofdstuk 3, eveneens op grond van praktische aspecten.

De fiscale analyse (sectie 7.2) gaat kwalitatief in op mogelijke gevolgen van variaties in vier belastingcriteria ([vraag 2d](#)), waarbij speciale aandacht uitgaat naar administratieve beheersbaarheid ([vraag 3b](#)):

- Het belastbare product: welke producten worden belast?
- Het belastbare feit: bijvoorbeeld het vervoer, de verkoop, het op voorraad hebben of de vervaardiging van een product.
- De belastingplichtige: degene die de belasting moet afdragen.
- Het belastbare moment: bijvoorbeeld contractondertekening, facturering, ontvangst van betaling.
- Hoe moet de belasting worden voldaan (soort aangifte en over welke periode)?

⁸ Hoogendoorn, M., Galekop, M. M. J., & Van Baal, P. (2023). The lifetime health and economic burden of obesity in five European countries: what is the potential impact of prevention? *Diabetes, Obesity & Metabolism* (Print), 25(8), 2351–2361. <https://doi.org/10.1111/dom.15116>

⁹ Verzamelen van data over suikerconsumptie naar leeftijd en modelleren daarvan zou een aparte studie vergen. Gegevens over suikerconsumptie naar zeer geaggregeerde productgroepen zijn beschikbaar in EFSA (2021), Tolerable upper intake level for dietary sugars. *EFSA Journal*, 20(2). <https://doi.org/10.2903/j.efsa.2022.7074>

¹⁰ Universiteit Gent (2017). 'De economische kost van diabetes mellitus type II in België'. Faculteit Economie en Bedrijfskunde.

De effecten van de afbakening van belastbare producten op prijzen, consumptie en de gezondheid worden beschreven in hoofdstuk 3 tot en met 5. In hoofdstuk 6 staan de fiscale effecten van alle vier belastingcriteria centraal.

De belastingcriteria hebben mogelijk gevolgen voor uitvoeringskosten, de ontduiking van belasting door grenshandel van bedrijven en het doen van boodschappen over de grens (in België of Duitsland). Belastingontwijking is uiteraard ongewenst, maar ook grenseffecten door consumenten dragen niet bij aan de doelstellingen van een suikerbelasting (gezondheidswinst en belastingopbrengst).

De overige drie criteria hebben uiteraard ook gevolgen voor wie de belasting moet afdragen met de bijbehorende administratieve lasten. Ze kunnen ook gevolgen hebben voor de ketenverhoudingen, afhankelijk van de mate waarin de suikerbelasting wordt doorgerekend naar de koper. Het belastbare feit wordt in Nederlandse (nationale) belastingen zo gedefinieerd dat deze geen invloed heeft op de uitvoer uit Nederland naar derde landen of het overbrengen van producten vanuit Nederland naar andere EU-lidstaten.

Wij onderzoeken hoe de belastingcriteria zijn gedefinieerd in de suikerbelastingen van Denemarken en Hongarije (zie bijlage B), en waarin grenseffecten en ketenverhoudingen en internationale handel verschillen tussen die twee belastingen.

Wij onderzoeken verder hoe de Nederlandse wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrij dranken is geformuleerd, en in het bijzonder de uitvoeringsaspecten zoals die zijn beschreven in de handleiding van de Douane. Om dubbele belasting en verwarring over regels te voorkomen, is het namelijk aan te raden om de wetgeving van een suikerbelasting en de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken op elkaar af te stemmen, en om te beginnen suikerhoudende dranken uit te zonderen van de suikerbelasting.

De analyse is behalve op relevante wetgeving en (schaarse) literatuur over grenseffecten gebaseerd op uitkomsten van interviews en een schatting van het aantal belastingplichtigen in verschillende varianten van de belastingcriteria. Schattingen van administratieve lasten als gevolg van een chocoladebelasting in Denemarken zijn gebruikt om de administratieve lasten van een suikerbelasting in Nederland te schatten. Over de uitvoeringskosten konden het Deense en het Hongaarse ministerie van Financiën geen gegevens verstrekken omdat de uitvoeringskosten van accijnzen en verbruiksbelastingen niet te onderscheiden zijn. Ook de Nederlandse Douane waagde zich niet aan een schatting. Daarom zijn de uitvoeringskosten voor de overheid gelijk verondersteld aan de administratieve lasten voor bedrijven, omdat wederzijdse communicatie en verwerking van transacties dezelfde hoeveelheden vergelijkbare activiteiten betreffen.

Interviews

Om gezondheidsaspecten en motivaties voor een suikerbelasting in beeld te krijgen, zijn interviews gehouden met RIVM, GGD GHOR Nederland, en Voedingscentrum Nederland.

Er zijn interviews gehouden om inzicht te krijgen in verschillende aspecten van een suikerbelasting. In dit onderzoek zijn op verschillende momenten vragen over uitvoeringsaspecten voorgelegd aan de Nederlandse Douane die de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) uitvoert. Ook zijn per email vragen voorgelegd aan het Deense en het

Hongaarse ministerie van Financiën over de suikerbelastingen op etenswaren in die landen. Tot slot is een promovenda op het gebied van indirecte belastingen geïnterviewd om conclusies te valideren op fiscaal gebied. Zij is juriste en werkzaam bij EY.

Tot slot zijn interviews gehouden met VBZ (Vereniging voor de Bakkerij- en Zoetwaren-industrie) en met VNO-NCW over de gevolgen van een suikerbelasting voor ondernemers. VNO-NCW heeft daarnaast vragen per email doorgestuurd naar haar leden en de antwoorden samengebundeld. Bijlage A4 en A5 geven hier een overzicht van.

2 Productafbakening met GN-codes

2.1 Leeswijzer en conclusies

Om de hoofdvragen van deze analyse te kunnen beantwoorden dient eerst te worden vastgesteld welke producten onderhevig zouden kunnen zijn aan zo'n belasting. Hierin kunnen meerdere keuzes worden gemaakt, waarbij verschillende aspecten van belang zijn. Primair heeft de belasting tot doel om consumenten te bewegen gezonde keuzes te maken. De afbakening welke producten wel of niet vallen onder de suikerbelasting kan dus primair worden ingegeven door gezondheidsoverwegingen. Er zijn echter ook juridische aspecten van belang, die niet altijd tot dezelfde keuzes leiden als gezondheidsoverwegingen. Tot slot spelen er nog fiscale overwegingen in de afbakening van de scope van een suikerbelasting, met name of de scope duidelijk is en bedrijven niet in staat zijn om hun producten oneigenlijk in te delen in een niet-belaste categorie etenswaren.

In dit hoofdstuk beschrijven welke keuzes gemaakt kunnen worden vanuit elk van deze aspecten. Dit leidt uiteindelijk tot een mogelijke productafbakening. Met nadruk zij er op gewezen dat dit niet per se de definitieve afbakening hoeft te zijn. Het is immers de afbakening die is gebruikt om de effecten van een suikerbelasting in kaart te brengen. Een andere afbakening van producten zal dan ook leiden tot een andere inschatting van effecten.

In sectie 2.2 kijken wij naar de gezondheidsaspecten van een productafbakening:

- Het doel van een suikerbelasting is om de volksgezondheid te verbeteren, en dan ligt het voor de hand om producten die niet aan een gezond voedingspatroon bijdragen te belasten. Een overzicht van producten die al dan niet bijdragen aan een gezond voedingspatroon is de Schijf van Vijf. Wij gebruiken dit als een van de criteria om belastbare producten af te bakenen (zie ook bijlage C), naast juridische houdbaarheid en administratieve eenduidigheid.
- In de productafbakening van dit onderzoek kijken we alleen naar het suikergehalte en niet naar andere ingrediënten zoals zout en vet, of vitaminen en vezels. Dit neemt niet weg dat in de uiteindelijke belastingregeling uitzonderingen gemaakt kunnen worden voor producten die essentiële voedingsstoffen bevatten – we geven enkele voorbeelden uit andere landen.
- Wij betogen verder dat het uit de literatuur niet duidelijk is of toegevoegde suikers schadelijker zijn voor de gezondheid dan natuurlijke suikers, met als aanbeveling vanuit gezondheidscriteria om geen onderscheid te maken en het totale suikergehalte te belasten.
- Verder betogen wij dat sommige kunstmatige zoetstoffen enkele korte termijn voordelen hebben ten opzichte van suiker, namelijk dat ze minder calorieën bevatten en het gebit minder aantasten. Echter, er is weinig bekend over de lange termijn effecten van kunstmatige zoetstoffen. In dit onderzoek gaan wij ervan uit dat kunstmatige zoetstoffen niet worden belast, maar geven in overweging om in de wet een voorbehoud te maken dat deze in de toekomst via een (ministeriële) regeling alsnog belast kunnen worden, als wetenschappelijk onderzoek over gezondheidseffecten daar aanleiding toe geeft.

In sectie 2.3 kijken wij naar juridische aspecten rond een productafbakening:

- Als een belasting ten doel heeft om producten met een teveel aan suiker te belasten (waarbij 'te veel' precies gedefinieerd wordt), dan is het juridisch moeilijk houdbaar om producten met een hoog suikergehalte niet te belasten als vergelijkbare producten met een lager suikergehalte wel worden belast, vanwege staatssteun regels waarvan de principes uitvoerig worden uitgelegd. In ons onderzoek is dit de basis voor de veronderstelling dat producten in een productgroep met een vergelijkbaar suikergehalte ofwel allemaal worden belast, ofwel allemaal worden vrijgesteld, ook al passen sommige producten binnen die productgroep wel in de Schijf van Vijf en andere niet.
- Ook de begunstiging van bijvoorbeeld kleine bedrijven is verboden als deze de mededinging verstoort of dreigt te verstoren. Een beperking van een belasting tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is, of tot voorverpakte producten, ontziet vooral kleinere bedrijven. Er is een geval bekend van een Ierse vrijstelling van suikerhoudende alcoholvrije dranken waarvoor geen voedingsetiket verplicht is, dat de Europese Commissie heeft goedgekeurd vanwege de administratieve vereenvoudiging die dit oplevert. Wij raden aan om een productafbakening met (onder andere) administratieve vereenvoudiging tot doel net als Ierland vooraf voor te leggen aan de Europese Commissie
- Voor een variant om de btw op etenswaren met hoge suikergehaltes te verhogen van 9% naar 21%, is het juridische aspect van btw-neutraliteit van belang. Wij beargumenteren dat deze variant juridisch onhoudbaar is

In sectie 2.4 kijken wij naar de fiscale aspecten:

- Wij betogen de noodzaak om niet per product vast te leggen welke belast worden, maar alleen voor groepen producten (met eventuele gemotiveerde uitzonderingen), om de kans op bevoordeling van vergelijkbare producten te verminderen. Daarbij raden wij aan de groepen zowel tekstueel aan te duiden als met GN-codes die douane-instanties in de EU gebruiken om producten te classificeren
- Hoewel met GN-codes grote groepen producten als wel of niet belastbaar kunnen worden gedefinieerd, zijn soms uitzonderingen nodig op basis van meer gedetailleerde posten. Binnen de post 'overige melkproducten' ligt een uitzondering voor de post drinkyoghurts voor de hand, binnen de post 'chocola' een uitzondering op de post 'cacaoproducten om drank mee te maken' en binnen de categorie 'overig bereid voedsel' en uitzondering op de post 'dranksiropen', om dubbele belasting te voorkomen met producten die vallen onder de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (en daar nu of eventueel in de toekomst belastbaar zijn)
- Producten die zowel consumenten als producenten kunnen gebruiken als ingrediënt moeten niet dubbel belast worden. Wij raden daarom aan het belastbare feit uitgebreid te definiëren (zie verder sectie 7.2)
- Er zijn vanuit gezondheidsperspectief en juridisch perspectief redenen zijn om de belasting van suikerhoudende etenswaren niet af te laten hangen van de vraag of er suiker aan is toegevoegd, omdat toegevoegde suikers niet ongezonder zijn dan natuurlijke suikers. Bovendien zijn natuurlijke en toegevoegde suikers niet of nauwelijks te onderscheiden in een laboratorium wat handhaving bemoeilijkt. Echter, toevoeging van suiker draagt niet bij aan een gezond dieet en is een mogelijke reden om producten alleen te belasten als suiker is toegevoegd; en toegevoegde suiker moet vermeld worden in de ingrediëntenlijst en is (in theorie) af te leiden uit een beschrijving van het productieproces

2.2 Gezondheidsaspecten

Een belangrijk doel van een suikerbelasting is het bevorderen van de volksgezondheid. Sommige levensmiddelen dragen meer bij aan een gezond voedingspatroon dan andere. We bespreken eerst de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum, die mensen informeert welke producten het best in een gezond dieet passen – die producten passen in de Schijf van Vijf. Als een product niet past in de Schijf van Vijf, dan bedoelen we dat dat product niet bijdraagt aan een gezond dieet. Daarna bespreken we of het wel of niet voor de hand ligt om in een suikerbelasting onderscheid te maken tussen verschillende soorten suikers en tussen suikers en kunstmatige zoetstoffen.

Schijf van Vijf

De voornaamste drijfveer achter de invoering van een suikerbelasting is de bevordering van de volksgezondheid. Naast juridische en fiscale aspecten spelen gezondheidsaspecten een cruciale rol bij de afbakening van een belasting op suikerhoudende etenswaren. Het is logisch om suikerhoudende producten die niet bijdragen aan gezond voedingspatroon, te belasten.

Voor de productafbakening nemen we de [Schijf van Vijf](#) als leidraad. De Schijf van Vijf omvat etenswaren die bijdragen aan een gezond voedingspatroon en is gebaseerd op alle voedingsnormen van de Gezondheidsraad waaronder de Richtlijnen goede voeding 2015, de Voedingsnormen Energiebehoefte 2022 en berekeningen van het RIVM.¹¹ Suiker is een van de criteria om te bepalen of producten in de Schijf van Vijf thuishoren. De gezondheidsraad heeft aangegeven dat de vervanging van suiker door zetmeel tot verlaging van het LDL-cholesterol leidt.¹² De Schijf van Vijf neemt de ingrediënten van eten als gegeven. Het doel van de Schijf van Vijf is dus niet primair om producenten te prikkelen om ingrediënten te vervangen (bijvoorbeeld zetmeel in plaats van suiker). Het doel is wel om consumenten aan het denken te zetten om producten met suiker te vervangen door producten met zetmeel, bijvoorbeeld een boterham in plaats van koek, of volkoren brood in plaats van witbrood.¹³ Daarnaast verhoogt toegevoegde suiker de hoeveelheid calorieën die een product levert. Voor de meeste productengroepen in de Schijf van Vijf geldt daarom het criterium 'geen suiker toegevoegd'¹⁴

Etenswaren met (te veel) zout, suiker, transvetten of verzadigd vet, of te weinig vezels, passen niet in de Schijf van Vijf.¹⁵ Voorbeelden hiervan zijn koek en snoep. In Nederland is geen voedingsnorm opgenomen wat te veel suiker is. Het consumeren van te veel suiker in een voedingspatroon kan leiden een positieve energiebalans; er wordt meer energie ingenomen dan verbruikt. Een positieve energiebalans leidt tot overgewicht. Overgewicht en obesitas verhogen het risico op verschillende aandoeningen, zoals hart- en vaatziekten, diabetes en bepaalde vormen van kanker.¹⁶ Een andere gezondheidsoverweging is dat toevoeging van suiker de energiewaarde van een product verhoogt en daarmee de nutriëntdichtheid van het product verlaagt, waardoor het product minder bijdraagt aan een gezond dieet. Het Voedingscentrum adviseert daarom om producten met veel en/of toegevoegde suiker en weinig essentiële voedingsstoffen niet te veel en niet te vaak te

¹¹ Voedingscentrum (2024). [Waar is de Schijf van Vijf op gebaseerd?](#)

¹² Gezondheidsraad (2015). Richtlijnen goede voeding 2015; Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf

¹³ Gezondheidsraad (2015). Richtlijnen goede voeding 2015; Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf

¹⁴ Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf

¹⁵ Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf

¹⁶ Partnerschap Overgewicht Nederland. (2023). Richtlijn overgewicht en obesitas bij volwassenen en kinderen.

consumenten. Dit is in lijn met de aanbevelingen van de Wereldgezondheidsorganisatie (WHO) om de suikerconsumptie te verminderen en van de EFSA om de hoeveelheid toegevoegd en vrije suiker zo laag mogelijk te houden.¹⁷

In Bijlage C is een overzichtstabel opgenomen waarin staat of een product past in de Schijf van Vijf. Het is belangrijk op te merken dat de Schijf van Vijf daarin niet het enige criterium is om belastbare etenswaren af te bakenen. Dit betekent dat sommige producten die niet passen in de Schijf van Vijf niet worden belast, en dat sommige producten die passen in de Schijf van Vijf toch worden belast; in beide gevallen vanuit juridische overwegingen (zie sectie 2.3). Met andere woorden, de Schijf van Vijf kan worden gebruikt om grote groepen etenswaren te identificeren die bijdragen aan een gezond dieet, waarbij vergelijkbare producten die bij uitzondering niet bijdragen aan een gezond dieet om juridische redenen evenmin te belasten. Hetzelfde geldt voor het gebruik van de Schijf van Vijf om grote groepen etenswaren te identificeren die niet bijdragen aan een gezond dieet, en vergelijkbare producten die bij uitzondering wel bijdragen aan een gezond dieet om juridische redenen toch te belasten. De reden is dat hoe meer producten die op elkaar lijken toch verschillend worden belast, hoe groter de kans op rechtszaken is.

Productgroepen waar het suikergehalte hoger is in etenswaren die passen in de Schijf van Vijf dan in etenswaren die niet passen in de Schijf van Vijf, zijn brood, yoghurt, pasta's, rijst en boter (Tabel 2.1). Zo is bijvoorbeeld voor witbrood het suikergehalte rond 1,7% terwijl voor veel volkoren brood hogere suikergehaltes zijn gevonden van bijvoorbeeld 3,5%. Ook voor andere productgroepen zijn dergelijke situaties niet uit te sluiten, maar in de productgroepen van Tabel 2.1 zijn deze situaties geen uitzondering.

Tabel 2.1 Productgroepen met hogere suikergehaltes in gezonde dan in minder gezonde producten

Passen in de Schijf van Vijf		Passen niet in de Schijf van Vijf	
Voorbeeld	Suiker%	Voorbeeld	Suiker%
Roggebrood; volkoren brood	4,9%; 3,5%	Witbrood	1,7%
Halfvolle yoghurt	5,2%	Volle yoghurt	2,9%
Volkoren penne	3,5%	Witte penne	3,2%
Zilvervliesrijst	0,6%	Witte rijst	0,01%
Lichte margarine	0,5%	Roomboter halfvol	0,1%
Pindakaas, 100% pinda's	5,5%	Pindakaas naturel	5,0%

Brood: <https://www.ah.nl/producten/product/wi485257/ah-fries-roggebrood-kuijpie>, <https://www.ah.nl/producten/product/wi112356/ah-volkoren-heel>, <https://www.ah.nl/producten/product/wi48707/ah-zaans-wit-half>; yoghurt: <https://www.ah.nl/producten/product/wi429772/ah-biologisch-halfvolle-yoghurt>, en <https://www.ah.nl/producten/product/wi118132/de-zaanse-hoeve-volle-yoghurt>, pasta: <https://www.ah.nl/producten/product/wi58168/ah-biologisch-volkoren-penne> en <https://www.ah.nl/producten/product/wi62027/ah-penne>, rijst: <https://www.ah.nl/producten/product/wi162513/ah-zilvervliesrijst> en <https://www.ah.nl/producten/product/wi421641/ah-witte-rijst>, boter: <https://www.ah.nl/producten/product/wi558300/becel-light-margarine>; <https://www.ah.nl/producten/product/wi558529/roomboter-halfvol>, pindakaas: <https://www.ah.nl/producten/product/wi564838/ah-terra-100-pindakaas-naturel> en <https://www.ah.nl/producten/product/wi461685/ah-pindakaas-naturel>;

¹⁷ World Health Organisation (2015). Guideline: Sugars intake for adults and children. Geneva: World Health Organisation; Voedingcentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf; Turck, D., Bohn, T., Castenmiller, J., De Henauw, S., Hirsch-Ernst, K. I., Knutsen, H. K., Maciuk, A., Mangelsdorf, I., McArdle, H. J., Naska, A., Peláez, C., Pentieva, K., Siani, A., Thiès, F., Tsabouri, S., Adan, R. A., Emmett, P. M., Galli, C., Kersting, M., . . . Vinceti, M. (2022). Tolerable upper intake level for dietary sugars. EFSA Journal, 20(2). <https://doi.org/10.2903/j.efsa.2022.7074>

Een belangrijke constatering is dat de suikergehaltes in de genoemde voorbeelden van deze probleemgroepen allemaal lager zijn dan 6%. Er is een argument om geen belasting te heffen op van nature suikervrije producten, zoals gist en frituurvet. Daarom moet er een grens worden vastgesteld voor het suikergehalte waarboven producten onder een suikerbelasting vallen. Met een belasting van alleen producten met meer dan 6% suikergehalte worden veel gezonde producten vanzelf vrijgesteld die weliswaar hogere suikergehaltes hebben dan vergelijkbare minder gezonde producten, maar wel minder dan 6%. Er zijn echter uitzonderingen met nog hogere suikerpercentages in producten die passen in de Schijf van Vijf, zoals roggebrood met een suikergehalte van 8,2%.¹⁸ Daarom kan zelfs met een drempel van 6% suiker niet worden uitgesloten dat op sommige gezonde producten toch suikerbelasting wordt geheven. Bovendien zullen bij een drempel van 6% suiker ook minder gezonde producten vrijgesteld worden van belasting. Dit wordt echter gemotiveerd door het feit dat het suikergehalte in die minder gezonde producten relatief laag is, namelijk hooguit 6%. Het is daarnaast altijd nog mogelijk om vrijstellingen of juist belastbaarheid te definiëren met twee lijsten: 'vrijgesteld zijn ...' en 'niet vrijgesteld zijn...'. Echter een belasting vanaf bijvoorbeeld 6% suikergehalte beperkt het aantal belastbare producten aanzienlijk en daarmee ook de eventuele behoefte aan dergelijke lijsten.

Toegevoegde suiker versus natuurlijke suiker

De totale hoeveelheid suiker in producten kan zowel natuurlijke suikers als vrije suikers omvatten, waarbij vrije suikers zowel toegevoegde suikers als van nature aanwezige suikers in honing, siropen, vruchtsappen en concentraat omvatten.¹⁹ Vanwege chemische gelijkenissen tussen toegevoegde en natuurlijke suikers, maakt het lichaam in wezen geen onderscheid tussen beide.²⁰ Zo verschillen de caloriegehalten nauwelijks tussen bijvoorbeeld fructosepoeder (368 kilocalorie per 100 gram), dextrose (370), sacharose (387) en glucose (400). In de Schijf van Vijf van het Voedingscentrum, zoals ook hierboven beschreven, is een van de criteria om een product op te nemen in de Schijf van Vijf of het toegevoegde suikers bevat. In sommige gevallen wordt gekeken naar het totale suikergehalte in een product, bijvoorbeeld bij brood; om gist te laten werken is suiker nodig.

Hoewel er weinig wetenschappelijke consensus is over de gezondheidseffecten van verschillende suikers²¹, is er variatie in hun invloed op de bloedglucosespiegel, gemeten via de Glykemische Index (GI).²² Een hogere GI geeft een groter effect op de bloedglucosespiegel aan. Over het algemeen wordt aangenomen dat een GI boven de 70 relatief hoog is, terwijl 55 als relatief laag wordt beschouwd.²³ Ter vergelijking: pure glucose heeft een GI van 100, terwijl fructose een GI van 15 heeft en sucrose een GI van 65²⁴. Sommige studies suggereren een significant verhoogd risico op hart- en vaatziekten bij vrouwen met een hoge GI, maar dit effect is niet waargenomen bij mannen.²⁵ Al met al is er geen wetenschappelijke

¹⁸ Bolletje Fries roggebrood. (n.d.) ah.nl. <https://www.ah.nl/producten/product/wi67642/bolletje-fries-roggebrood>

¹⁹ Voedingscentrum (2024). 'Wat is het verschil tussen totale, natuurlijke, toegevoegde en vrije suikers?'

²⁰ Voedingscentrum (2024). 'Is de ene suiker beter dan de andere?'; Murphy, S., & Johnson, R. (2003). The scientific basis of recent US guidance on sugars intake. The American journal of clinical nutrition, 78 4, 827S-833S. <https://doi.org/10.1093/AJCN/78.4.827S>.

²¹ Welsh, J., Wang, Y., Figueroa, J., & Brumme, C. (2018). Sugar intake by type (added vs. naturally occurring) and physical form (liquid vs. solid) and its varying association with children's body weight, NHANES 2009–2014. Pediatric Obesity, 13, 213 - 221. <https://doi.org/10.1111/ijpo.12264>.

²² Voedingscentrum (2024). 'Glycemische index'

²³ Ibid.

²⁴ Over het algemeen worden deze suikers niet als zodanig geconsumeerd, maar zijn ze verwerkt in producten.

²⁵ Mirrahimi, A., Souza, R., Chiavaroli, L., Sievenpiper, J., Beyene, J., Hanley, A., Augustin, L., Kendall, C., & Jenkins, D. (2012). Associations of Glycemic Index and Load With Coronary Heart Disease Events: A Systematic Review and Meta-

consensus over de precieze rol van de GI bij het voorkomen van ziekten.²⁶ Vanuit het oogpunt van een suikerbelasting is de GI niet meegenomen in de productafbakening in dit onderzoek.

We merken hierbij op dat dit niet betekent dat er geen verschil is tussen producten met natuurlijke en toegevoegde suikers. Natuurlijke suikers komen (doorgaans) voor in etenswaren die deel uitmaken van een gezond voedingspatroon, zoals fruit en groenten. In tegenstelling hiermee bevatten producten met toegevoegde of vrije suikers, zoals koek en snoep, over het algemeen weinig vitamines, mineralen en vezels, terwijl ze aanzienlijke calorieën leveren, voornamelijk door toegevoegde suikers.²⁷

Indien men besluit om alleen producten met toegevoegde suiker te belasten, dan moet het concept van suiker precies worden gedefinieerd. Als de betreffende stof voorkomt in de ingrediëntenlijst op het voedingsetiket, dan betreft dit toegevoegde suiker. De GN-codes waarmee men suiker kan definiëren, zijn:

- 1701 Rietsuiker, bietsuiker of chemisch pure sucrose in vaste vorm;
- 1702 Chemisch pure lactose, maltose, glucose en fructose in vaste vorm ; suikersiroop zonder toegevoegde kleur- en smaakstoffen, kunstmatige honing al dan niet gemengd met natuurlijke honing en karamel;
- 1703 Melasse.

Deze GN-codes omvatten de meeste suikers die het voedingscentrum benoemt.²⁸ De GN-codes vermelden echter niet expliciet de suikers trehalose en galactose. De code 1702 omvat ook²⁹:

- 1702.2090 ahornsuikerstroop of maple syrup (niet gearomatiseerd en zonder toegevoegde kleurstoffen);
- 1702.3010-1702.9080 isoglucose en inulinestroop ;
- 1702.9095 maltose; invertsuiker; sacharosestroop exclusief ahornsuikerstroop voor zover niet gearomatiseerd en zonder toegevoegde kleurstoffen; 'high test molasses' als grondstof voor antibiotica en ethylalcohol; en lactulose.

Een aandachtspunt is dat de ingrediëntenlijst van bijvoorbeeld snackrepen soms inuline als ingrediënt noemt; inuline heeft GN-code 1108.20. Het Voedingscentrum noemt geen inuline onder de suikers. Inuline is officieel een vezel maar geen suiker. Inuline is in de GN-codes geplaatst tussen zetmeel en tarwegluten. Alle koolhydraten (waaronder zetmeel) zijn opgebouwd uit een of meer suikermoleculen, maar inuline is opgebouwd uit veel suikermoleculen die makkelijk afbreekbaar zijn.³⁰ Inuline zelf heeft voor- en nadelen voor de gezondheid ten opzichte van suiker.³¹ Vanuit gezondheidsoverwegingen zijn er dus zowel argumenten voor als tegen om toevoeging van inuline net zo te belasten als toevoeging van suiker.

Analysis of Prospective Cohorts. Journal of the American Heart Association: Cardiovascular and Cerebrovascular Disease, 1. <https://doi.org/10.1161/JAHA.112.000752>.

²⁶ Voedingscentrum (2024). '[Glycemische index](#)'; Vega-López, S., Venn, B., & Slavin, J. (2018). Relevance of the Glycemic Index and Glycemic Load for Body Weight, Diabetes, and Cardiovascular Disease. *Nutrients*, 10. <https://doi.org/10.3390/nu10101361>.

²⁷ Voedingscentrum (2024). '[Is de ene suiker beter dan de andere?](#)'; Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf

²⁸ Voedingscentrum (z.d.). Suiker. <https://www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/suiker.aspx>. Bij dextrose (website Voedingscentrum) en glucose (in omschrijving GN-code 1702) gaat het om dezelfde stof.

²⁹ De codes bevatten geen toevoeging van sap of siroop. Bijvoorbeeld kersen op siroop of ananas op siroop vallen onder GN post 2008.

³⁰ Zie <https://nl.wikipedia.org/wiki/Inuline>

³¹ Zie <https://www.fitplein.nl/inuline-gebruiken-als-zoetstof-en-vezel-doen-of-niet-doen/>

Een ander aandachtspunt is dat isoglucose ook wordt vermeld als grondstof voor de bereiding van dranken onder GN-code 2106.9030. Indien isoglucose voor de bereiding van dranken al wordt belast in een verbruiksbelasting voor dranken, dan zou 2106.9030 moeten worden uitgezonderd van een suikerbelasting op etenswaren.

Het Voedingscentrum publiceert verder pure honing, agavesiroop, glucosestroop en glucose-fructosestroop onder het kopje 'vloeibare suikers'. Honing valt niet onder GN-code 1702 maar onder 0409. Glucosestroop en glucose-fructosestroop zijn net als sacharosestroop op te vatten als suikers. Agavesiroop is een glucose-fructosestroop met een hoog fructosegehalte. Omdat deze suikerstropen niet expliciet omschreven zijn onder GN-code 1702, is het aan te raden om toevoeging van deze stropen expliciet als belastbaar te benoemen in wetgeving over belasting van toegevoegde suikers.

Hongarije belast bijvoorbeeld suikerhoudende etenswaren indien die ofwel toegevoegde suiker bevatten ofwel kunstmatige zoetstoffen bevatten en definieert toevoeging van producten met GN-code 1701 of 1702 als toevoeging van suiker.

Indien men besluit om producten alleen te belasten als die toegevoegde suiker bevatten, moet ook worden beslist welke producten die niet vallen onder GN-codes 1701, 1702 of 0409 maar wel veel suiker bevatten, belast moeten worden. Dit lijkt bijvoorbeeld soms het geval bij fruityoghurts waar geen suiker is vermeld in de ingrediëntenlijst maar waar het suikergehaltes 9.0 tot 15.6% bedraagt volgens het etiket. Maar er zijn ook enkele snackrepen waar volgens het etiket geen suiker is toegevoegd en waarbij het totale suikergehalte bij de onderzochte snackrepen varieert van 1.7 tot 3.8% - tegen 16% of meer bij de onderzochte snackrepen met toegevoegde suiker.

Als toevoeging van vruchten als toevoeging van suiker wordt beschouwd, en men wenst snackrepen met een laag suikergehalte te belonen met vrijstelling van belasting, dan moet dat expliciet vermeld worden. Een richtlijn om te beoordelen of toegevoegde vruchten equivalent zijn met toevoeging van suiker is mogelijk de Nutri-Score richtlijn: *"Het gewicht van gedroogd fruit en gedroogde groenten, peulvruchten of noten, of van groenteconcentraat, moet vermenigvuldigd worden met 2 (zowel in de teller als in de noemer) bij de berekening van het aantal g per 100 g fruit, groenten, peulvruchten. De factor 2 moet worden toegepast ongeacht de concentratiefactor. Het is niet mogelijk om de reconstitutiefactor toe te passen volgens Richtlijn 2012/122 EG. Zelfs als in de ingrediëntenlijst het gramgewicht of het percentage tomaten na reconstitutie wordt opgegeven volgens de Richtlijn 2012/122/EG, moet de score overigens berekend worden op basis van het geconcentreerd product (voorafgaand aan de reconstitutie) door factor 2 toe te passen."*³²

En andersom, als toevoeging van vruchten niet als toevoeging van suiker wordt beschouwd, maar men wenst fruityoghurt toch te belasten, dan moet dat eveneens expliciet vermeld worden. Aangezien er veel producten zijn waar (een beetje) vruchten zijn toegevoegd, lijkt het veel werkbaarder om toevoeging van producten niet als toevoeging van suiker te definiëren en dan uitzonderingen te maken voor producten met een hoog suikergehalte, dan andersom.

³² Zie https://www.health.belgium.be/sites/default/files/uploads/fields/fpshealth_theme_file/2019_faq_nl_v35_ph.pdf p.16

Overigens raadt de Douane af om toevoeging van suiker als criterium voor belastbaarheid van producten te gebruiken. Volgens sectorvertegenwoordigers is toevoeging van suiker makkelijker vast te stellen bij alcoholvrije dranken dan bij etenswaren. Wij gaan verder in op de werkbaarheid van toevoeging van suiker als afbakeningscriterium in paragraaf 7.2.

Suiker versus kunstmatige zoetstoffen

Kunstmatige zoetstoffen worden vaak genoemd als alternatief voor suiker om overgewicht tegen te gaan. Het ontbreekt momenteel echter aan een wetenschappelijke consensus over de langetermijneffecten van kunstmatige zoetstoffen op overgewicht en het risico op niet-overdraagbare ziekten (NCD's).³³ Volgens de WHO worden producten met kunstmatige zoetstoffen niet beschouwd als passend binnen een gezond dieet. Om deze redenen ontraadt de WHO het gebruik van kunstmatige zoetstoffen als vervanging voor vrije suikers.³⁴ Wel adviseert de WHO om producten met vrije suikers te vervangen door natuurlijk zoete alternatieven, zoals fruit, om een gezond voedingspatroon te bevorderen.

Er zijn aanzienlijke verschillen in calorieën tussen zoetstoffen. Zoetstoffen als stevia en acesulfaam-K bevatten nul calorieën terwijl de hoeveelheid calorieën van andere zoetstoffen vergelijkbaar is met suiker, zoals bij sucralose (336 kilocalorie per 100 gram), sacharine (360) en aspartaam (365). Deze zoetstoffen zijn echter vele malen zoeter dan suiker. Je gebruikt er daarom maar heel weinig van. Volgens het Canadese suikerinstituut hangt het af van de hoeveelheid calorieën of een product met zoetstoffen beter bijdraagt aan een gezond dieet.³⁵

Vanwege deze onzekerheden over de effecten van kunstmatige zoetstoffen op de gezondheid en de grote variatie in kunstmatige zoetstoffen is het lastig om voor alle kunstmatige zoetstoffen te oordelen welke wel en welke niet bevorderlijk zijn voor de gezondheid. In dit onderzoek veronderstellen wij dat producten met kunstmatige zoetstoffen niet worden belast.

Conclusie

Op basis van de bovenstaande analyse beredeneren wij dat er gezondheidsredenen zijn om niet alle etenswaren met enige suiker te belasten. Immers, een product dat past in de Schijf van Vijf kan enige suiker bevatten. Het ligt daarom voor de hand om etenswaren pas vanaf een bepaald suikergehalte te belasten, waarbij wij een drempel van 6% voorstellen. Zelfs etenswaren met een hoog suikergehalte kunnen passen in de Schijf van Vijf, zoals fruit. Er is een reden om alle soorten suikers gelijk te belasten, namelijk hun caloriegehaltes. Ook sommige kunstmatige zoetstoffen hebben een vergelijkbaar caloriegehalte als suiker, echter andere kunstmatige zoetstoffen bevatten geen calorieën. Vanwege de grote variëteit in kunstmatige zoetstoffen en de onbekendheid over hun lange termijn effecten op de gezondheid, is te overwegen om kunstmatige zoetstoffen vooralsnog niet te belasten maar wel een clause in de wet op te nemen om deze in de toekomst alsnog te belasten, mocht wetenschappelijk onderzoek aanleiding geven tot zorgen over deze gezondheidseffecten.

Voor sommige productgroepen in de GN-nomenclatuur geldt dat alle etenswaren in die groep passen in de Schijf van Vijf en dus dat op grond van dit criterium alle producten in de betreffende post onbelast kunnen blijven. Voor sommige andere productgroepen geldt dat alle

³³ World Health Organization (2023). 'Use of non-sugar sweeteners: WHO guideline'

³⁴ Ibid.

³⁵ Canadian Sugar Institute (n.d.). Nutritional value. <https://sugar.ca/sugar-basics/frequently-asked-questions-about-sugar/nutritional-value>

etenswaren daarin niet passen in de Schijf van Vijf en op grond van dit criterium belastbaar kunnen worden gesteld. Tabel 2.2 geeft hiervan een overzicht. Niet voor alle productgroepen zijn suikergehaltes verder onderzocht omdat algemeen bekend is dat de suikergehaltes lager dan 6% zijn. Wij kiezen hierbij alleen productgroepen in de Schijf van Vijf die samenvallen met de zogenaamde GN-codes die verderop worden besproken in sectie 2.4.

Tabel 2.2 Groepen van etenswaren die wel of niet in de Schijf van Vijf vallen die geheel samenvallen met bepaalde GN-codes

Valt in Schijf van Vijf		Valt niet in Schijf van Vijf	
GN-code	Omschrijving	GN-code	Omschrijving
0201 t/m 0209	Vlees dat niet gepekeld of bereid is	0210	Pekelvlees
		1601 t/m 1603	Bereid vlees, vb. gemarineerd vlees
0301 t/m 0305	Niet-bereide vis (incl. levend vis)	1604	Bereide vis, vb. gepaneerde vis
0306 t/m 0307	Schaal- en schelpdieren		
0407	Eieren	0409	Honing
0408.11 t/m 0408.19	Eierdooiers		
07	Niet-bereide groenten, incl. 0709 niet-bereide peulvruchten incl. 0709. 9390 pompoenpitten en incl. 0714 (cassave, zoete aardappelen, yams e.d.)		
0801 t/m 0802	Niet-bereide noten incl. 0802.91 pijnboompitten		
Rest 08	Niet-bereid fruit incl. gedroogde vruchten zoals 0806.20 krenten en rozijnen, 0813.5099.50 gedroogde vijgen	0804.10 gedroogd	Dadels (0804.10) passen in de Schijf van Vijf indien vers, en niet in gedroogde vorm omdat suiker is toegevoegd
		2008.9391 t/m 2008.9393	Gedroogde cranberries met toevoeging van suiker
1201	Sojabonen	1701-1702	Suiker
1202	Niet-bereide grondnoten zoals pinda's	1704	Suikerwaren (ook suikervrije kauwgom) passen niet in de Schijf van Vijf
1204	Lijnzaad	1803-1804	Chocoladepasta
1206	Zonnebloempitten	19004.10 t/m 19004.20	Ontbijtgranen en popcorn
1903	Tapioca	1905.20 t/m 1905.40	Ontbijtkoek (1905.20), koekjes, wafels en wafeltjes (1905.30), tosti en beschuit (1905.40), ook al is 'toastje' gezond

Valt in Schijf van Vijf		Valt niet in Schijf van Vijf	
GN-code	Omschrijving	GN-code	Omschrijving
1905.10	Knäckebröd	1905.9045- 1905.9070	Biscuits, fruittaart, krentenbrood, panettones, merengues, kerststollen, croissants e.d.
2102	Gist	2006	Gekonfijte groenten, fruit, noten, fruitschillen en andere eetbare plantdelen
2106.9097 t/m 2106.9099	Tempeh en tofu	2007	Jams
		2103	Sauzen
		2104	Soep
		2105	IJs

Bij de bovengenoemde productgroepen valt het hoofdstuk 08 'niet-bereid fruit' niet perfect samen met producten die passen in de Schijf van Vijf, omdat dit hoofdstuk ook gedroogde dadels en gedroogde cranberries bevat, waar in de praktijk suiker aan is toegevoegd.

In bovenstaande tabel passen de producten in de twee rechterkolommen allemaal niet in de Schijf van Vijf en liggen dus voor de hand om belast te worden, al dan niet vanaf een suikergehalte van 6%. Bij een belasting van 6% zouden sommige van deze producten niet belast worden, zoals vlees, soep, croissants (5,1% suiker), één merk ijs (Breyer's low calories ice cream met 5,5% suiker)³⁶ en suikervrije kauwgom, dropjes en zuurtjes.³⁷

Bij de doorrekening is wegens gebrek aan fijnmazigheid van de data geen doorrekening te maken van een suikerbelasting op gedroogde dadels en gedroogde cranberries. Bij gedroogde dadels (passen niet in de Schijf van Vijf) is er een argument om ze toch vrij te stellen voor het geval gedroogde dadels zonder toevoeging van suiker worden aangeboden. Cranberries vallen alleen in verse vorm (0810.2090)³⁸ onder GN-hoofdstuk 08 'niet-bereid fruit'. Gedroogde cranberries vallen onder de post 2008 'bereid fruit' en passen niet in de Schijf van Vijf omdat suiker is toegevoegd, namelijk onder posten 2008.9391 en 2008.9393 (indien suiker is toegevoegd) en post 2008.9399 (indien geen suiker is toegevoegd).³⁹ Voor gedroogde cranberries hoeft dus geen uitzondering gemaakt te worden om ze toch te belasten – de suikergehaltes liggen boven 6%.⁴⁰ Een ander probleemproduct is tuttifrutti dat past in de Schijf van Vijf maar waarvan de indeling in GN-codes niet gevonden kon worden.

In hoofdstuk 12 'Zaden' zijn de meeste producten eetbaar, inclusief kopra (GN-post 1203) en overige zaden (GN-post 1207). GN-post 1207 omvat chiazaad (<0,5% suiker), lijnzaad (1,1% suiker), komijnzaad (2,25%), maanzaad (3,0% suiker), sesamzaad, meloenpitten en

³⁶ Overigens produceert Unilever ook waterijs onder het merk Filur in Denemarken met een suikergehalte van 0%, echter dit wordt niet in Nederland verkocht.

³⁷ Voor andere suikerwaren zoals spekjes, negerzoenen, pepermunt en fruitsnoepjes zijn geen suikervrije varianten gevonden en is vervanging van suiker door zoetstoffen mogelijk minder goed mogelijk.

³⁸ Taric Support B.V. (z.d.). 0810 2090 - Other fruit, fresh, Raspberries, blackberries, mulberries. ... Taric Support. <https://www.taric-support.com/nomenclature/en/0810209000.html>

³⁹ Taric Support B.V. (n.d.). 0810 2090 - Other fruit, fresh, Raspberries, blackberries, mulberries. ... Taric Support. <https://www.taric-support.com/nomenclature/en/0810209000.html>

⁴⁰ Verse cranberries hebben tussen 3% en 5% suiker (<https://fdc.nal.usda.gov/fdc-app.html#/food-details/171722/nutrients>), in ongezoete gedroogde vorm 20% (<https://www.verywellfit.com/a-reader-inquires-what-about-craisins-2242509>) en in gezoete vorm 73% suiker (bijvoorbeeld <https://www.ah.nl/producten/product/wi164756/ah-cranberries>, <https://fdc.nal.usda.gov/fdc-app.html#/food-details/1102630/nutrients>)

mosterdzaad (0% suiker) die allemaal passen in de Schijf van Vijf, maar omvat ook katoenzaad (2,1% suiker) en saffraandraadjes (0% suiker) en waarvan niet bekend is of die al dan niet passen in de Schijf van Vijf. Ook van kopra (GN-post 1203; bevat 6,3% suiker), koolzaad (GN-post 1205, bevat 4,4% suiker) en raapzaad (ook GN-post 1205) is niet bekend of ze al dan niet passen in de Schijf van Vijf, al is raapzaad niet eetbaar. Van deze zaden wordt olie gemaakt, deze passen wel in de Schijf van Vijf. Er valt al met al veel voor te zeggen om op alle producten in GN-hoofdstuk 12 geen suikerbelasting te heffen.

Van de overige GN-posten voor etenswaren past een deel wel in de Schijf van Vijf en een deel niet; deze worden verder besproken in sectie 2.5.

2.3 Juridisch – staatssteunregels

2.3.1 Europese wetgeving bij accijnzen

Accijnzen zijn Europees geharmoniseerde belastingen op producten. Op accijnzen zijn Europese regels van toepassing met betrekking tot onder andere de relevante belastbare feiten, tijd en plaats van verschuldigdheid, bepaling van de aansprakelijke belastingplichtige, teruggaaf en kwijtschelding van accijnzen en vrijstellingen. Voor slechts drie groepen producten zijn de regels voor productspecifieke belastingen geharmoniseerd:⁴¹

- alcohol en alcoholische dranken;
- vervaardigde tabak;
- energie producten en elektriciteit.

Aanvullend staat het lidstaten vrij om belastingen te heffen op andere producten en om nationaal beleid en regelgeving rond deze producten te ontwikkelen, zolang deze in overeenstemming zijn met EU-regels rondom staatssteun, vrij verkeer van goederen en EU recht in het algemeen.⁴² Omdat de regels rond staatssteun gevolgen kunnen hebben voor de houdbaarheid van een afbakening van belastbare goederen, worden deze regels hier besproken. In paragraaf 7.1 gaan wij in op overige juridische aspecten rond belastingheffing.

2.3.2 Voorwaarden voor staatssteun

De EU-lidstaten zijn vrij om te beslissen over hun economisch beleid en de manier waarop dit wordt uitgevoerd, zolang de uitoefening van deze bevoegdheid in overeenstemming is met de EU-wetgeving.⁴³ Dit betekent dat alle fiscale maatregelen die worden gebruikt om nationaal beleid te realiseren, in overeenstemming moeten zijn met de EU-regels inzake staatssteun, vrij verkeer en EU-wetgeving in het algemeen. De regels voor staatssteun zijn vastgelegd in de artikelen 107 tot en met 109 VWEU. Van bijzonder belang in de context van belastingen is het verbod van artikel 107, lid 1, VWEU:

⁴¹ Accijnsrichtlijn, Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking), OJ L 58, 27.02.2020, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>, in het bijzonder artikel 1 over het toepassingsgebied

⁴² Accijnsrichtlijn (idem), artikel 1 lid 3. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

⁴³ Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punt. 156.

VWEU, Artikel 107(1)

"Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt."

Uit deze definitie volgt dat een maatregel aan elk van vier voorwaarden moet voldoen om beoordeeld te worden als onrechtmatige staatssteun:

- Staatsoorsprong van de maatregel, bestaande uit directe of indirecte toekenning uit staatsmiddelen en toerekenbaarheid van de maatregel aan de staat.
- Toekenning van een voordeel dankzij deze maatregel (d.w.z. een onderneming zou het economisch voordeel niet hebben verkregen onder normale marktomstandigheden⁴⁴, ofwel zonder de overheidsmaatregel).
- Het voordeel is selectief (d.w.z. het begunstigt alleen bepaalde ondernemingen). en
- De maatregel kan de mededinging verstoren en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden (een economisch voordeel dat wordt verleend kan de werking van de interne markt verstoren).

Van staatssteun kan alleen worden gesproken als aan alle criteria wordt voldaan.⁴⁵ In de context van fiscale maatregelen wordt meestal snel voldaan aan de eerste, tweede en vierde voorwaarde. In het bijzonder de voorwaarde van directe of indirecte toekenning uit staatsmiddelen en de toerekenbaarheid van de maatregel aan de staat is over het algemeen niet aan de orde bij nationale fiscale maatregelen die altijd door nationale overheidsinstanties worden vastgesteld.⁴⁶ Het begrip voordeel is zeer ruim en betekent zowel direct als indirect voordeel. Een voordeel kan worden toegekend zelfs zonder de overdracht van staatsmiddelen aan een onderneming, bijvoorbeeld door een gunstige vaststelling van de belastingplicht of belastinggrondslag, vrijstelling van een belasting of belastingvermindering. Met andere woorden, voordeel betekent dat een onderneming in een betere fiscale positie wordt geplaatst dan andere belastingbetalers.⁴⁷ Wat de vierde voorwaarde betreft, ontstaat er een vermoeden dat als een voordeel wordt toegekend aan een onderneming die actief is op in een concurrerende open markt, dit een impact kan hebben op de mededinging en de grensoverschrijdende handel.⁴⁸

⁴⁴ Zie bijvoorbeeld zaak C-342/96, Spanje v. Commissie, oordeel van 29 april 1999, punt 41.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld zaak C-280/00, Altmark, oordeel van 24 juli 2003, punt 74.

⁴⁶ Hoewel de toerekenbaarheid van de maatregel aan de staat moeilijker te bepalen is op de gebieden waar harmonisatie door de EU plaatsvond, zoals het geval is voor indirecte belastingen (bv. btw).

⁴⁷ Sauter, W., & O Caoimh, A. (2016). Criterion of advantage. In H. Hofmann, & C. Micheau (Eds.), *State aid law of the European Union* (pp. 84-128). Oxford University Press.

⁴⁸ Erika Szyszczak, 2016, Distortion of competition and effect on trade between Member States, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), *State aid law of the European Union*, OUP, p. 152; zie ook Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punten 190 e.v.

Het is algemeen aanvaard⁴⁹ dat de derde voorwaarde (ook bekend als 'selectiviteitscriterium') de kritische voorwaarde is voor de beoordeling als staatssteun. Als het ontwerp en de toepassing van een belastingmaatregel algemeen zijn, dan is deze toegestaan. Maar als een belastingmaatregel van toepassing is op bepaalde (typen) ondernemingen, sectoren of producten, dan kan deze selectief zijn en dus onrechtmatige staatssteun vormen.

In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de betekenis van selectiviteit met betrekking tot belastingen, waarbij de nadruk wordt gelegd op de aspecten die van bijzonder belang zijn voor belastingen met een specifiek doel, zoals suikerbelastingen. Zo'n brede aanpak met af en toe een focus is nodig omdat voor de beoordeling in het kader van de staatssteunregels het soort belastingmaatregel (bv. directe of indirecte belasting, algemene of bijzondere belasting, belastingvoorschrift, vennootschapsbelasting, enz.) essentieel is. Hoewel veel kwesties relevant zijn voor alle belastingmaatregelen, kunnen bepaalde kwesties uit de jurisprudentie van de EU-rechtbanken en de praktijk van de Europese Commissie worden onderscheiden als meer relevant of alleen van toepassing op belastingen voor specifieke doeleinden.

Opgemerkt moet worden dat veel wetenschappers discrepanties hebben gemeld met betrekking tot de analyse van selectiviteit in de jurisprudentie van de EU-rechtbanken en de praktijk van de Europese Commissie. Hoewel in deze bijdrage wordt verwezen naar de mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 over het begrip staatssteun, gaan wij voornamelijk uit van de jurisprudentie van de EU-rechtbanken omdat ze de enige instellingen zijn die verantwoordelijk zijn voor de interpretatie van het EU-recht: "het voornaamste referentiepunt voor de uitlegging van het Verdrag is altijd de rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie". praktijk van de Europese Commissie.⁵⁰ Hoewel in deze bijdrage wordt verwezen naar de mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 over het begrip staatssteun, gaan wij voornamelijk uit van de jurisprudentie van de EU-rechtbanken omdat ze de enige instellingen zijn die verantwoordelijk zijn voor de interpretatie van het EU-recht:⁵¹ *"het voornaamste referentiepunt voor de uitlegging van het Verdrag is altijd de rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie"*.⁵²

De driestappentoets

Volgens artikel 107, lid 1, VWEU moet de staatssteunmaatregel **bepaalde ondernemingen of bepaalde producties** begunstigen. Of slechts meerdere ondernemingen of meerdere economische sectoren worden begunstigd, maakt niet uit voor de selectiviteit. Zolang niet alle ondernemingen of economische sectoren worden begunstigd, is er sprake van selectiviteit.⁵³

⁴⁹ Julia Rapp, 2021, Taxation and State aid, in: Leigh Hancher and Juan Jorge Piernas López (eds.) Research handbook on European State aid law, Edgar Elgar, pp. 40-41; Max Lienemeyer en Flavia Tomat, 2016, Chapter 14 – Application to specific fields – fiscal aid, in: Leo Flynn et al. (eds.), EU Competition Law: State aid, vol IV, 2 edn, Cleays & Casteels Pub, p. 424; Roberto Cisotta, 2016, Criterion of selectivity, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), State aid law of the European Union, OUP, p. 133.

⁵⁰ Roberto Cisotta, 2016, Criterion of selectivity, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), State aid law of the European Union, OUP, p. 134; Julia Rapp, 2021, Taxation and State aid, in: Research handbook on European State aid law, Edgar Elgar, p. 41.

⁵¹ Zie artikel 19 VWEU.

⁵² Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, par. 3.

⁵³ Gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P, Commissie/World Duty Free Group SA e.a. [2016] EU:C:2016:981, punt 80.

Als er geen EU-harmonisatie is op een bepaald gebied (zoals suikerbelastingen), is het nationale belastingstelsel zelf de belangrijkste maatstaf om selectiviteit vast te stellen, zelfs als de inspiratie voor de maatregel uit een andere lidstaat komt.⁵⁴ Om de selectiviteit van fiscale maatregelen binnen het nationale stelsel te beoordelen, hebben de EU-rechtbanken een driestappentoets ontwikkeld die uit de volgende stappen bestaat:⁵⁵

1. Identificatie van de gewone of 'normale' referentieregeling dat van toepassing is in de betrokken lidstaat.
2. Beoordeling en vaststelling of de betrokken maatregel een afwijking (derogatie) van die referentieregeling is.
3. De vastgestelde afwijking (derogatie) mag niet worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaakt.

Als de Europese Commissie op basis van deze driestappentoets vaststelt dat de maatregel staatssteun vormt (bv. de afwijkingen van de referentieregeling kunnen niet worden gerechtvaardigd), dan wordt de verenigbaarheid van de staatssteun met de interne markt gecontroleerd op basis van artikel 107, lid 2) en 3), VWEU. Bij indirecte belastingen is daar in de praktijk eigenlijk nooit sprake van. In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de afzonderlijke stappen van de toets bij de toepassing op suikerbelastingen.

Identificatie van de referentieregeling

De definitie van de referentieregeling weerspiegelt de jurisprudentie van de EU-rechtbanken:

Europese Commissie definitie van een referentieregeling⁵⁶

"Een referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn — op grond van objectieve criteria — voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven."

Om de referentieregeling te identificeren, moet men dus het nationale belastingstelsel in zijn geheel bekijken, rekening houdend met alle elementen (bijvoorbeeld doelstellingen, belastingplichtigen, belastbare feiten, belastinggrondslag, belastingtarieven, enz.).⁵⁷

Belastingen met een bijzonder doel (zoals suikerbelastingen) vormen gewoonlijk een referentieregeling op zich⁵⁸ vanwege hun bijzondere kenmerken. Ten eerste streven ze doelstellingen na die verder gaan dan het genereren van belastinginkomsten (of belastinginkomsten zijn geen primaire doelstelling van een dergelijke belastingmaatregel). Het staat de lidstaten vrij om te beslissen welk soort doelstellingen ze willen nastreven met fiscale maatregelen. Suikerbelastingen zijn in het bijzonder gericht op het veranderen van het gedrag

⁵⁴ Zie de jurisprudentie opgesomd in Roberto Cusota, 2016, Criterion of selectivity, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), State aid law of the European Union, OUP, p. 133, Fn.20; Mededeling van de Commissie van 19 juni 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van art. 107, lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punt 120.

⁵⁵ Gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, Paint Graphos e.a. [2011] EU:C:2011:550, punt. 49; Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punten 132-141.

⁵⁶ Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punt 133, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN)

⁵⁷ Max Lienemeyer en Flavia Tomat, 2016, Chapter 14 – Application to specific fields – fiscal aid, in: Leo Flynn et al. (eds.), EU Competition Law: State aid, vol IV, 2 edn, Cleays & Casteels Pub, p. 426.

⁵⁸ Zaak T-210/02 RENV British Aggregates/Commissie ECLI:EU:T:2012:110; Zaak T-219/13 Ferracci/Commissie en Zaak T-220/13 Scuola Elementare Maria Montessori/Commissie.

van consumenten (bijv. minder ongezond eten en drinken kopen) en het gedrag van producenten (bijv. prijzen verhogen of zelfs recepten van hun producten herformuleren om minder suiker te bevatten). Ten tweede verminderen of elimineren specifieke belastingmaatregelen de belastingdruk voor bepaalde ondernemingen niet. Integendeel, ze verhogen de belastingdruk voor de ondernemingen die het doelwit zijn, waardoor ze in het nadeel zijn. Men kan aanvoeren dat er een economisch voordeel wordt toegekend aan de ondernemingen die de belasting niet hoeven te betalen. Om er zeker van te zijn dat een belasting met een bijzonder doel op zichzelf inderdaad de referentieregeling is, moet worden gecontroleerd of deze selectief is, dat wil zeggen dat de belastingelementen niet op een willekeurige of bevoordelende manier zijn ontworpen, in het bijzonder dat producten in een vergelijkbare situatie niet van de belasting worden uitgesloten gezien de logica ervan.⁵⁹

Bepaling van de afwijking van de referentieregeling

Het belangrijkste doel van het identificeren van de afwijking van de referentieregeling is om ondernemingen te kunnen vinden die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden in het licht van de intrinsieke doelstelling van de belastingregeling en om te onderzoeken of ze gediscrimineerd worden door de fiscale maatregel in kwestie. Deze stap staat bekend als de vergelijkbaarheidstest.

Bij de beoordeling of verschillende ondernemingen zich in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden, gebruiken de EU-rechtbanken als belangrijkste criterium de doelstelling van de fiscale maatregel in kwestie.⁶⁰ Zo volgde de Europese Commissie deze benadering in haar beslissing over de Ierse belasting op suiker gezoete dranken door te stellen dat *"omdat het primaire doel van de SSD-belasting is om toegevoegde suiker te belasten, elk product met toegevoegde suiker zich in een vergelijkbare situatie zou bevinden als de dranken waarop de belasting van toepassing is"*.⁶¹ Elk product dat natuurlijke suiker bevat, bevindt zich daarentegen niet in een vergelijkbare situatie en valt daarom buiten de vergelijkbaarheidstest. Concluderend oordeelde de Europese Commissie dat de Ierse belasting op met suiker gezoete dranken selectief is met betrekking tot dranken met toegevoegde suiker die niet onderworpen zijn aan belasting (zoals bv. zuiveldrank met toegevoegde suiker, sojadranken en granen- of zaden- of noten-dranken met toegevoegde suiker, enz.),⁶² wat betekent dat, bij toepassing op dergelijke producten, er een afwijking (derogatie) is van de referentieregeling.

Naast het doel van de belastingregeling, om de referentieregeling te bepalen, onderzoeken de EU-rechtbanken dus ook uitzonderingen op de belastbare producten om te bepalen of sprake is van een afwijking van de referentieregeling, waarbij verder onderzocht wordt of de afwijking gevolgen heeft voor ondernemingen, bijvoorbeeld of ondernemingen concurrenten zijn en hoe de maatregel hen beïnvloedt.⁶³

⁵⁹ Gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje tegen de regering van Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk, ECLI:EU:C:2011:732, punten 101 e.v.; Julia Rapp, 2021, *Taxation and State aid*, in: Leigh Hancher and Juan Jorge Piernas López (eds.) *Research handbook on European State aid law*, Edgar Elgar, p. 53.

⁶⁰ Roberto Cisotta, 2016, *Criterion of selectivity*, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), *State aid law of the European Union*, OUP, p. 135; Max Lienemeyer en Flavia Tomat, 2016, Chapter 14 – Application to specific fields – fiscal aid, in: Leo Flynn et al. (eds.), *EU Competition Law: State aid*, vol IV, 2 edn, Cleary & Casteels Pub, p. 431.

⁶¹ SA.45862, punt 42.

⁶² De lijst van dergelijke producten omvatte bijvoorbeeld zuiveldrank met toegevoegde suiker, sojadranken en dranken op basis van granen/zaden/noten met toegevoegde suiker en andere, zie SA.45862, punt 59.

⁶³ Zie de bespreking van de relevante jurisprudentie in Roberto Cisotta, 2016, *Criterion of selectivity*, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), *State aid law of the European Union*, OUP, pp. 135-138.

Rechtvaardiging van de afwijking door de aard of de algemene opzet van de referentieregeling

Wanneer een afwijking van de referentieregeling wordt vastgesteld, moet worden onderzocht of een dergelijke afwijking (derogatie) kan worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van de referentieregeling. Als de derogatie gerechtvaardigd is, wordt de fiscale maatregel als niet-selectief beschouwd en dus niet in strijd met artikel 107, lid 1, VWEU. De rechtvaardigingen voor de derogatie zijn zowel door de Europese Commissie als door de EU-rechtbanken strikt geïnterpreteerd.⁶⁴ De bewijslast voor de rechtvaardiging ligt altijd bij de lidstaat.⁶⁵

Rechtvaardigingen die door de EU-rechtbanken werden aanvaard, moeten 'rechtstreeks voortvloeien uit de basis- of hoofdbeginselen' van de referentieregeling of moeten voortvloeien uit 'mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf en die noodzakelijk zijn om de doelstellingen ervan te verwezenlijken' of de werking van deze regeling.⁶⁶ Zoals blijkt uit de relevante jurisprudentie, moet voor de rechtvaardigingsdoeleinden een onderscheid worden gemaakt tussen mechanismen die inherent zijn aan het specifieke belastingstelsel en noodzakelijk zijn om de doelstellingen ervan te verwezenlijken enerzijds, en doelstellingen die aan het belastingstelsel worden toegerekend maar extern zijn anderzijds. De lidstaten kunnen zich alleen op de inherente mechanismen beroepen wanneer zij de rechtvaardiging van derogaties aanvoeren.⁶⁷ De voorbeelden van dergelijke inherente mechanismen lopen sterk uiteen omdat zij sterk afhankelijk zijn van de geïdentificeerde referentieregeling. Voor bijvoorbeeld directe belastingen op ondernemingen die de EU rechtbanken beoordelen, gaat het bijvoorbeeld om het progressieve karakter van belasting.⁶⁸ Herverdelingsdoeleinden en een andere berekening van de afschrijving van activa werden aanvaard als rechtvaardiging voor specifieke bepalingen voor MKB-belastingen.⁶⁹

Voorbeelden van geaccepteerde rechtvaardigingen voor afwijkingen door de Europese Commissie

Om te begrijpen welke rechtvaardigingen voor derogaties van de referentieregeling, in de context van deze studie uitzonderingen in met name het belastbare product van de suikerbelasting, kunnen worden geaccepteerd in het geval van suikerbelastingen, is het instructief om de beslissing van de Europese Commissie te bestuderen in het geval van de Ierse belasting op met suiker gezoete dranken.⁷⁰ Als onderdeel van de driestappentoets accepteerde de Europese Commissie in haar besluit over de Ierse belasting op suiker gezoete dranken de volgende rechtvaardigingen om af te wijken van de staatssteun regels in het licht van de gezondheidsdoelstelling van de belasting:

⁶⁴ Max Lienemeyer en Flavia Tomat, 2016, Chapter 14 – Application to specific fields – fiscal aid, in: Leo Flynn et al. (eds.), EU Competition Law: State aid, vol IV, 2 edn, Cleays & Casteels Pub, p. 438.

⁶⁵ Gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje/Regering van Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, ECLI:EU:C:2011:732, punt 146; zaak C-159/01, Nederland/Commissie, ECLI:EU:C:2004:246, punt 146. 146; zaak C-159/01, Nederland/Commissie, ECLI:EU:C:2004:246, punt 43.

⁶⁶ Zaak C-88/03, Portugal/Commissie, ECLI:EU:C:2006:511, punt 81; gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, Paint Graphos e.a. [2011] EU:C:2011:550, punt 69.

⁶⁷ Zaak C-88/03, Portugal/Commissie, ECLI:EU:C:2006:511, punt 81; gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, punten 69-70.

⁶⁸ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, OJ C 384, 10.12.1998, punt 23-27, EUR-Lex - 31998Y1210(01) - EN - EUR-Lex (europa.eu)

⁶⁹ Roberto Cisotta, 2016, Criterion of selectivity, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), Staatssteunrecht van de Europese Unie, OUP, p. 139.

⁷⁰ Finance Act, deel 2, hoofdstuk 1 Sugar Sweetened Drinks Tax (2017), <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2017/act/41/enacted/en/print>

- Voor de derogatie met betrekking tot producten met minder dan 5 gram toegevoegde suiker per 100 milliliter - progressieve belastingstructuur om de herformuleringsdoelstelling van de belasting te verwezenlijken.⁷¹
- Voor de derogatie met betrekking tot vaste levensmiddelen met toegevoegde suiker - herformuleringsdoelstelling gericht op producten "die onevenredig schadelijk zijn voor de gezondheid omdat ze veel toegevoegde suiker bevatten, geen verzadigend effect hebben en geen andere gezondheidsvoordelen bieden".⁷²
- Voor de derogatie met betrekking tot zuiveldranken met toegevoegde suiker en bepaalde dranken met toegevoegde suiker die zuivel bevatten - gezondheidsdoelstellingen om de consumptie van producten die belangrijk zijn voor een evenwichtige voeding niet te belemmeren en omdat zij meer verzadigend zijn.⁷³
- Voor de derogatie met betrekking tot sojadranken en granen- of zaden- of noten-dranken met toegevoegde suiker - (gezondheids-)doelstellingen en algemene logica van de referentieregeling.⁷⁴
- Voor de derogatie met betrekking tot alcoholhoudende dranken met toegevoegde suiker - logica van de referentieregeling (onder meer omdat hierop al accijnzen worden geheven die deels ook gezondheidsdoelstellingen dienen).⁷⁵
- Voor de derogatie met betrekking tot alcoholvrij bier en wijn met toegevoegde suiker - gezondheidsdoelstellingen om alcoholisme aan te pakken.⁷⁶
- Voor de derogatie in verband met bepaalde producten die toegevoegde suiker bevatten maar zijn vrijgesteld van de etiketteringsvoorschriften voor levensmiddelen - administratieve hanteerbaarheid.⁷⁷

Alle aangevoerde rechtvaardigingen werden door Ierland gestaafd met specifiek feitenmateriaal en studies. Bijvoorbeeld met betrekking tot het administratieve beheer verschaft Ierland bewijsmateriaal waaruit bleek dat in 2014 meer dan 84% van de door detailhandelaren in Ierland verkochte frisdranken voor rekening kwam van slechts 26 ondernemingen. Dit bewijs betekende dat de vrijstelling voor kleine detailhandelaren geen betrekking heeft op een aanzienlijk deel van de beoogde producten. De vrijstelling is derhalve evenredig en zal de doeltreffendheid van de fiscale maatregel niet belemmeren.

Het is belangrijk om te benadrukken dat een rechtvaardiging voor een selectieve maatregel niet mag worden ontleend aan niet-fiscaal beleid van de nationale wetgever. Nederland kan aan de goedkeuring van de Ierse derogaties overigens geen automatische rechten ontnemen omdat derogaties in de context van de referentieregeling worden beoordeeld. Nederland zou dus nog steeds elke derogatie op de referentieregeling moeten motiveren.

⁷¹ SA.45862, punt 64, <https://competition-cases.ec.europa.eu/cases/SA.45862>

⁷² SA.45862, punt 69.

⁷³ SA.45862, punt 72 en 76.

⁷⁴ Deze dranken waren alleen vrijgesteld als ze de minimumhoeveelheid calcium bevatten (119 milligram per 100 milliliter). SA.45862, punt 79.

⁷⁵ SA.45862, punt 81 en 82.

⁷⁶ SA.45862, punt 86.

⁷⁷ SA.45862, punt 91.

2.3.3 Administratieve beheersbaarheid

De betekenis van administratieve beheersbaarheid

In haar analyse van de Ierse suikerbelasting besprak de Commissie de rechtvaardiging van administratieve beheersbaarheid als rechtvaardiging om van de referentieregeling af te wijken. In de eerder genoemde mededeling van de Europese Commissie rond staatssteun, vermeldt punt 139 onder andere de administratieve beheersbaarheid als mogelijke rechtvaardiging om van de referentieregeling af te wijken.⁷⁸ Administratieve hanteerbaarheid in de context van de Ierse suikerbelasting was gekoppeld aan de belangrijke verplichting van producenten om etiketten te voorzien van voedselinformatie. De producenten die vrijgesteld waren van de etiketteringsvereisten, waren ook vrijgesteld van de Ierse suikerbelasting. In haar beoordeling koppelde de Commissie de door Ierland aangevoerde rechtvaardiging aan de redenering van de EU-verordening 1169/2011, die vrijstellingen van de etikettering met voedselinformatie invoerde. De Commissie accepteerde dat de argumenten van Ierland vergelijkbaar waren met de redenering van de EU-verordening 1169/2011.

Vrijstelling etiketteringsplicht in Nederland

Met het argument van administratieve hanteerbaarheid kan ook de Nederlandse wetgever de keuze motiveren om alleen producten te belasten waarvoor een etiketteringsplicht geldt volgens Nederlands recht. De toetsing van de Ierse belasting op suiker gezoete dranken maakt duidelijk dat de combinatie van administratieve hanteerbaarheid en een marktaandeel van detailhandelaren die voorverpakte producten verkopen, voor de Europese Commissie kan volstaan als argument.

EU Verordening 1169/2011⁷⁹ verplicht vermelding van de voedingswaarde (waaronder het suikerpercentage, waarop de belasting van producten met een suikerpercentage vanaf 6% is gebaseerd) alleen voor voorverpakte levensmiddelen.⁸⁰ Echter EU Verordening 1169/2011 regelt een vrijstelling van de vermelding van de voedingswaarde voor voorverpakte levensmiddelen die door de vervaardiger zelf of via plaatselijke detailhandel rechtstreeks aan de finale consument worden verkocht. De EU Verordening rechtvaardigt onder preambule (39) de vrijstelling van de etiketteringsvoorschriften met de noodzaak om onnodige lasten voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven te vermijden. In de Ierse zaak stelde de Europese Commissie dat de vrijstelling van suikerbelasting voor producenten die vrij zijn van etiketteringsvereisten in overeenstemming is met deze redenering van de verordening. Een bijkomende factor was dat een dergelijke vrijstelling slechts een beperkt effect op de gezondheid zou hebben, omdat dergelijke producenten slechts een kleine hoeveelheid dranken met toegevoegde suiker produceerden waarover belasting werd geheven.⁸¹

⁷⁸ Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punt 139, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN)

⁷⁹ Verordening (EU) Nr. 1169/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2011 betreffende de verstrekking van voedselinformatie aan consumenten, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 1924/2006 en (EG) nr. 1925/2006 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 87/250/EEG van de Commissie, Richtlijn 90/496/EEG van de Raad, Richtlijn 1999/10/EG van de Commissie, Richtlijn 2000/13/EG van het Europees Parlement en de Raad, Richtlijnen 2002/67/EG en 2008/5/EG van de Commissie, en Verordening (EG) nr. 608/2004 van de Commissie, OJ L 304, 22.11.2011.

⁸⁰ Voor niet-voorverpakte levensmiddelen is het alleen verplicht om informatie te verstrekken over de stoffen en producten die allergieën of intoleranties veroorzaken in het product (artikel 12(5) en artikel 44(1)(a) Verordening 1169/2011). De lidstaten nemen echter nationale maatregelen aan die de verstrekking van sommige of al deze gegevens of elementen van deze gegevens verplicht stellen.

⁸¹ SA.45862, punt 91.

In Nederland heeft de NVWA een beslisboom opgesteld om te bepalen wanneer een etiket verplicht is.⁸² In alle gevallen is wel een benaming van het product en allergenen informatie beschikbaar, bijvoorbeeld via het etiket of een schap kaartje. *Zolang sprake is van een hoge omloopsnelheid*, zijn de producten die op de volgende wijze zijn verpakt, niet als voorverpakte producten te beschouwen:

- Winkel: verpakken op plaats van verkoop onder verantwoordelijkheid van ondernemer of eigenaar, waarbij producten worden aangeboden in de buurt van waar de producten in de winkel zijn gemaakt, en aan het product duidelijk is te zien dat het in de winkel is verpakt.
- Ambachtelijke bedrijven: verpakken op plaats van verkoop onder verantwoordelijkheid van ondernemer of eigenaar of verpakken op andere locatie van eigenaar, tevens verkoper, bijvoorbeeld een bakkerij een productielocatie elders.
- Ambulant: verpakken op (thuis)locatie van eigenaar of verkoper, waarbij verpakker en verkoper hetzelfde bedrijf zijn en consument de verpakking willen, bijvoorbeeld een groentekraam met vers gesneden groente of een broodkraam met dagelijks verpakt brood en koek.

Hierbij geldt de opmerking dat (zelf)bereide producten die in bevroren toestand verkocht worden, worden gezien als voorverpakte levensmiddelen en dienen volledig geëtiketteerd te zijn – hier is bovendien niet duidelijk sprake van een hoge omloopsnelheid.

Voorbeelden vrijstelling niet-voorverpakte producten in Ierland en Hongarije

Bij de motivering om van de referentieregeling af te wijken, kan Nederland geen beroep doen op het oordeel van de Commissie over andere belastingen. Het kan echter wel leerzaam zijn om te zien hoe Ierland administratieve beheersbaarheid succesvol heeft gemotiveerd met een beroep op EU-verordening 1169/2011.

Voorbeeld Ierland

In Ierland is de vrijstelling van producten waarvoor geen etiketteringsvoorschriften gelden, gemotiveerd met een verwijzing naar EU-verordening 1169/2011, de motivering van administratieve beheersbaarheid in preambule (39) van die Verordening, en het marktaandeel van 84% van detailhandelaren die suiker gezoete dranken voorverpakt verkopen*. Producten die in Ierland zijn vrijgesteld van etiketteringsvoorschriften over voedingswaarden, zijn:**

- Diverse etenswaren met één of een beperkt aantal specifieke ingrediënten
- Levensmiddelen in een verpakking waarvan het grootste oppervlak een omvang heeft van minder dan 25 cm²
- Levensmiddelen, ook indien handmatig bereid, dat de producent in kleine hoeveelheden direct verkoopt aan de finale consument of aan de plaatselijke detailhandel die direct verkopen aan de finale consument Dranken met meer dan 1,2% alcoholvolume

* Zie Finance Act (2017), art. 35(b): 'voorverpakt' heeft de betekenis die eraan wordt toegekend in artikel 2 van EU Verordening 1169/2011 betreffende de verstrekking van voedselinformatie aan consumenten

** Zie [https://www.fsai.ie/enforcement-and-legislation/legislation/food-legislation/food-information-fic-\(labelling\)/exemptions-from-mandatory-nutrition-labelling](https://www.fsai.ie/enforcement-and-legislation/legislation/food-legislation/food-information-fic-(labelling)/exemptions-from-mandatory-nutrition-labelling)

⁸² Het Warenwetbesluit informatie levensmiddelen, artikel 5(c) legt vast dat het voedsletiket niet verplicht is "wanneer de levensmiddelen die op de plaats van verkoop aan de eindverbruiker niet zijn voorverpakt, aldaar op verzoek van de koper worden verpakt of voor onmiddellijke verkoop worden voorverpakt". <https://wetten.overheid.nl/BWBR0033323/2024-01-01>. De overige uitzonderingsgevallen waarin etikettering niet verplicht is, zijn voor de suikerbelasting minder relevant.

Wij bespreken tevens de motivering van Hongarije om hun gezondheidsbelasting van 2011 te beperken tot voorverpakte producten, ook al is deze voor zover wij weten niet getoetst door de Europese Commissie, wat de relevantie van de Hongaarse motivering om af te wijken van de referentieregeling minder zeker maakt. Het Hongaarse ministerie van Financiën stelt in een interview dat het de voorkeur heeft om een brede groep producten te belasten omdat dan ook producten worden belast die voor de consument substituten zijn. Het ministerie verwees daarbij niet naar staatssteun regels.

Omdat staatssteun situaties betreft die voor ondernemingen vergelijkbaar zijn, en de productie van vergelijkbare producten een vergelijkbare situatie is, geldt het argument om een brede groep producten te belasten overigens ook om de kans op rechtszaken rond staatssteun te verkleinen. Immers, dit verkleint het risico dat producten in een vergelijkbare situatie van de belasting worden uitgesloten ondanks de logica van de referentieregeling.

Hongarije stelt voorverpakte producten vrij van de gezondheidsbelasting, waarbij het voorverpakte producten definieert als de combinatie van product en verpakking ervan indien:*

- Het product niet wordt verpakt in aanwezigheid van de consument of eindgebruiker én
- De hoeveelheid van het product in de verpakking tevoren vaststaat en niet veranderd kan worden zonder de verpakking te openen of merkbaar te wijzigen én
- Het product wordt verkocht in nominale eenheden die
 - Hetzelfde zijn als de waarden die de verpakker tevoren heeft vastgesteld (inclusief elke toegevoegde hoeveelheid die op het etiket staat vermeld)
 - En zijn gedefinieerd in eenheden van massa of volume

Een product dat aan bovenstaande voorwaarden voldoet, is in Hongarije ook voorverpakt indien het individueel is verpakt, ongeacht of het per stuk of per gewicht wordt verkocht aan de consument

Hongarije hanteert dus een striktere definitie van producten die worden vrijgesteld van de betreffende verbruiksbelasting dan Ierland. In een interview beargumenteerde Hongarije de keuze voor deze definitie als volgt:

- de grondslag voor de belasting kan alleen objectief worden vastgesteld indien sprake is van voorverpakte producten, in welk geval de Hongaarse wet etikettering toch al verplicht en dus geen sprake is van additionele administratieve lasten
- de ingrediënten van een voorverpakt product een gegeven zijn voor de consument, die dus niet het suikergehalte kan veranderen dat hij of zij consumeert met het product
- consumenten kopen frequenter voorverpakte producten dan producten van een banketbakkerij, zodat in het laatste geval geen sprake is van een gezondheidsrisico
- belasting van voorverpakte producten met een etiketteringsplicht maakt het belastingproces transparant, de belasting audit verloopt soepel, rechtszaken worden voorkomen, producten hoeven niet elk afzonderlijk te worden geïnspecteerd, en de belastingautoriteit accepteert de inhoud die op het etiket staat vermeldt als correct totdat het tegendeel is bewezen.

* Csákvári, T., Elmer, D., Németh, N., Komaromy, M., Mihály-Vajda, R., & Boncz, I. (2023). Assessing the impact of Hungary's public health product tax: an interrupted time series analysis. *Central European Journal Of Public Health*, 31(1), 43–49. <https://doi.org/10.21101/cejph.a7284>; Public Health Act CIII of 2011 on the public health product tax. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100103.tv>. Artikel 1(4)

Vrijstelling administratieve beheersbaarheid in het algemeen

Het is ook mogelijk om de afwijking van de referentieregeling te rechtvaardigen op basis van de administratieve beheersbaarheid. De administratieve beheersbaarheid zou dan wel afzonderlijk moeten worden gemotiveerd met meer dan de wens om kleine bedrijven te ontzien. In de Wvad zijn bijvoorbeeld producenten met een jaarlijkse productie van minder dan 12.000 liter vruchtensap buiten een inrichting vrijgesteld om de lasten te beperken zelfpersers in cafés, kantines en supermarkten en om een voor de uitvoerder ongewenste situatie te voorkomen dat zij een groot aantal vergunningen moet afgeven.⁸³ Zoals hierboven gemeld is, dragen gegevens die aantonen dat het marktaandeel van bedrijven die worden vrijgesteld slechts klein is, ook bij aan een rechtvaardiging om van de referentieregeling af te wijken. De maximale omvang van kleine bedrijven die worden vrijgesteld, zou mede op basis van het marktaandeel van bedrijven met minder dan die omvang bepaald kunnen worden. Er is geen regel voor het maximale marktaandeel voor vrijgestelde bedrijven, maar in de hierboven besproken Ierland casus accepteerde de Commissie een marktaandeel van 16% van vrijgestelde bedrijven.

Denemarken en Ierland maken in hun suikerbelastingen geen uitzonderingen voor kleine producenten. In Hongarije zijn belastingplichtigen die in een kalenderjaar minder dan 50 kilo of 50 liter van 'het belastbare product' leveren vrijgesteld van de suikerbelasting HU⁸⁴; dit lijkt duidelijk een geval van thuisproductie.

2.3.4 Meldplicht mogelijke staatssteun

Als de interne beoordeling door de lidstaat suggereert dat een geplande maatregel staatssteun kan vormen, heeft de betreffende lidstaat de plicht om deze maatregel aan te melden bij de Europese Commissie (Artikel 108 lid 3 VWEU). Dat geldt voor nieuwe steun én bij wijziging van een bestaande steunmaatregel. De belangrijke uitzonderingen op de verplichte voorafgaande aanmelding van staatssteun zijn in het bijzonder:

- steun die valt onder een groepsvrijstelling⁸⁵ (die automatische goedkeuring geeft voor een reeks steunmaatregelen die door de Europese Commissie zijn gedefinieerd);
- de *minimis*-steun van maximaal 200 000 euro per onderneming over een periode van 3 belastingjaren;⁸⁶ en
- steun verleend in het kader van een steunregeling die reeds door de Europese Commissie is goedgekeurd.

Als een steunmaatregel voldoet aan alle criteria voor de vrijstelling op basis van de groepsvrijstelling, of aan de *minimis*-regeling of het betreft steun in een regeling die al door de Europese Commissie is goedgekeurd, dan wordt deze verenigbaar geacht met de interne markt en hoeft deze niet te worden aangemeld voordat hij wordt toegekend, maar moet deze alleen *achteraf* bij de Europese Commissie worden aangemeld op basis van een beknopte informatie. Echter, een suikerbelasting valt niet onder een groepsvrijstelling, de suiker-

⁸³ Tweede Kamer der Staten-Generaal (2013). Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014). In Tweede Kamer Der Staten-Generaal (p. kst-33753-3). <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33753-3.pdf>

⁸⁴ Het is uit de formulering van de wet niet direct duidelijk of de limiet van 50 kilo of liter geldt per product of over alle belastbare producten.

⁸⁵ Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard, OJ L 187, 26.06.2014.

⁸⁶ Verordening (EU) Nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun, OJ L 352, 24.12.2013.

belasting blijft langer dan drie jaar effectief dus de *minimis*-regeling is evenmin van toepassing (en vrijstelling van bepaalde producten kan ondernemingen meer dan 200.000 euro schelen), en evenmin valt een suikerbelasting onder een regeling die al door de Europese Commissie is goedgekeurd. Dus raden wij aan om indien de suikerbelasting is ontworpen, de vrijstellingen en de motiveringen ervan voor te leggen aan de Europese Commissie.

Een formele aanmelding van een maatregel bij de Europese Commissie leidt tot de beoordeling van de staatssteun volgens artikel 107 VWEU.⁸⁷ Op grond van artikel 108, lid 3, VWEU is een zogenaamde *stand still* bepaling van toepassing totdat de Europese Commissie het besluit tot goedkeuring van de aangemelde staatssteun heeft genomen. Dit houdt in dat totdat de Europese Commissie zich heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van de staatssteun, de steun niet mag worden verleend. Dit verbod heeft directe werking en kan dus door een concurrent van de begunstigde onderneming bij de nationale rechter worden ingeroepen (zo nodig in kort geding).

Bij de beoordeling door de Europese Commissie wordt eerst nagegaan of de aangemelde maatregel staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, wat betekent dat de in paragraaf 2.3.2. besproken criteria worden onderzocht. Als de Europese Commissie vaststelt dat de maatregel staatssteun vormt (bv. de afwijkingen van de referentieregeling kunnen niet worden gerechtvaardigd), dan wordt de verenigbaarheid van de staatssteun met de interne markt gecontroleerd op basis van artikel 107, lid 2) en 3), VWEU. Daar zal bij een suikerbelasting vrijwel zeker geen sprake van zijn.

Als de steun is geïmplementeerd voordat de Europese Commissie deze heeft goedgekeurd of als een staatssteunmaatregel helemaal niet is aangemeld, dan wordt deze gezien als illegale staatssteun. De onrechtmatig verleende staatssteun moet worden terugbetaald, inclusief rente.⁸⁸ De rente zal moeten worden terugbetaald over de gehele periode vanaf het moment dat de staatssteun beschikbaar werd gesteld tot het moment van terugbetalen.⁸⁹ Op het moment dat de Europese Commissie oordeelt dat de steun niet verenigbaar is, mag de maatregel niet worden uitgevoerd, tenzij deze wordt aangepast in lijn met het oordeel van de Europese Commissie.

⁸⁷ Volledige beschrijving van de procedure in Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (codificatie), OJ L 248, 24.09.2015.

⁸⁸ Tenzij terugbetaling feitelijk onmogelijk is.

⁸⁹ Artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 VWEU (codificatie), OJ L 248, 24.09.2015. Het bedrag dat terugbetaald moet worden kan door de EC worden vastgesteld of door de lidstaat zelf. Het rentepercentage wordt berekend volgens de methode zoals voorgeschreven in de mededeling van de Commissie betreffende de toe te passen rentepercentages bij de terugvordering van onrechtmatige steun. In de mededeling wordt de samengestelde renteberekening voorgeschreven. http://europa.eu.int/eur-lex/pri/nlj/dat/2003/c_110/c_11020030508n100210022.pdf. Zie ten slotte ook Hoge Raad van 28 mei 2010, LJN BL4082 (bijvoorbeeld becommentarieerd door J.M.M. van de Hel en J.M.B. Schreuder, "Het arrest Residex: vragen over de privaatrechtelijke gevolgen van onrechtmatige staatssteun", Tijdschrift voor staatssteun, nr. 1, november 2010 en HvJ EU van 8 december 2011, nr. C-275/10 (Residex Capital IV CV tegen Gemeente Rotterdam)).

2.3.5 Belastingneutraliteit

In de context van btw worden economische neutraliteit, juridische neutraliteit en fiscale neutraliteit onderscheiden.⁹⁰ De economische neutraliteit houdt in dat bedrijven de btw-heffing moeten kunnen afwentelen en de btw een percentage van de consumentenprijs moet zijn. De fiscale neutraliteit houdt in dat leveringen over de grens niet anders belast mogen worden dan binnenlandse leveringen. De juridische neutraliteit houdt in dat verrichtingen binnen hetzelfde toepassingsbereik gelijk belast worden. De essentie is hier niet zozeer dat concurrerende producten gelijk belast moeten worden, maar dat objectief gelijksoortige producten gelijk belast moeten worden. Voor dit onderzoek is de juridische neutraliteit het meest relevant, en is de vraag of en zo ja onder welke voorwaarden gelijksoortige etenswaren verschillend belast mogen worden. Hierbij wordt opgemerkt dat levensmiddelen één van de productcategorieën zijn waarvoor überhaupt van het nationale standaard btw-tarief afgeweken mag worden.⁹¹

Het begrip belastingneutraliteit en de toepassing hiervan op het belastingtarief van soorten etenswaren is eerder onderzocht in een rapport over de mogelijkheid van een btw-nultarief voor groente en fruit.⁹² Het invoeren van een nultarief is sowieso verboden op grond van artikel 98 en 99 van de btw-richtlijn,⁹³ dat een minimum tarief van 5% vastlegt voor verlaagde btw-tarieven. Alleen indien een lidstaat voor 1991 een lager btw tarief hanteerde dan 5%, mag dat lidstaat volgens artikel 110 van de btw-richtlijn voor dat product dat lagere tarief voortzetten. Het betoog van de juridische houdbaarheid van verschillende btw-tarieven voor verschillende etenswaren (groente en fruit in dat rapport) blijft echter relevant voor een suikerbelasting in de vorm van hogere btw tarieven. Het betoog in deze sectie volgt dat rapport in beknopte vorm, met enkele aanvullingen.

In een zaak van 2014 heeft het Europese Hof van Justitie bepaald dat bij de beoordeling of twee producten soortgelijk zijn, moet worden bepaald op basis van de wijze waarop deze in dezelfde behoeften van een 'gemiddelde' consument voorziet,⁹⁴ of op basis van de wijze waarop producten met elkaar concurreren.⁹⁵ Een verschil in btw-tarief tussen ogenschijnlijk soortgelijke producten kan in sommige gevallen toch gerechtvaardigd worden. Een voorbeeld is een btw-tarief van 9% voor konijnenvoer en 21% voor caviavoer. De reden is dat konijnen een onderdeel zijn van de voedselketen en cavia's niet, waarbij bovendien geldt dat konijnenvoer niet geschikt is voor cavia's. Om die reden zullen consumenten caviavoer niet vervangen door konijnenvoer en concurreren die producten niet met elkaar, wat verschillende btw-tarieven kan rechtvaardigen.⁹⁶

⁹⁰ Cornielje, S.B. (2016), Fusies en overnames in de Europese btw, Cornielje, S. (2016). Fusies en overnames in de Europese BTW. [Tilburg University]. Wolters Kluwer.

https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/18166450/Cornielje_Fusies_23_09_2016_emb_tot_23_09_2017.pdf

⁹¹ The European Union's common system of Value added tax (VAT) | EUR-LEX. (z.d.).

⁹² SEO Economisch Onderzoek (2023). Een btw-nultarief voor groente en fruit: voor- en nadelen van mogelijke afbakeningsvarianten. SEO Economisch Onderzoek. <https://www.seo.nl/wp-content/uploads/2023/03/2023-32-btw-nultarief-eindrapport.pdf>

⁹³ Richtlijn 2006/112. Er is overigens inmiddels een nieuwe btw-richtlijn ingesteld, Richtlijn 2022/542.

⁹⁴ Zaak C-219/13 Korkein hallinto-oikeus, EU:C:2014:2207, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-219/13&language=NL>

⁹⁵ Zaak C-499/16, 'AZ', EU:C:2017:846, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-499/16&language=NL>

⁹⁶ berekenenbtw (z.d.). Een verschil in btw op konijnen- en caviavoer, dat is gek! <https://www.berekenenbtw.net/verschil-btw-op-konijnen-en-caviavoer-is-gek/>

Verschillen in belasting moeten zijn gebaseerd op objectieve en verifieerbare gronden; meer specifiek moet een lijst van producten die anders belast worden, objectief en verifieerbaar gemotiveerd worden.⁹⁷ Een lijst van vrijgestelde producten op basis van GN-codes is bijvoorbeeld objectief, echter producten buiten zo'n lijst kunnen toch gelijksoortig zijn aan producten op die lijst.⁹⁸ In de context van de Schijf van Vijf impliceert dit dat criteria als 'teveel suiker', 'teveel zout' of 'teveel vet' niet verifieerbaar zijn.

In de context van diensten is geoordeeld dat als twee diensten als onlosmakelijk met elkaar verbonden kunnen worden beschouwd, zoals de verschaffing van software en het op maat aanpassen ervan, deze gelijk belast dienen te worden.⁹⁹ Het eerder genoemde rapport over het nultarief voor groente en fruit verwijst ook naar een arrest¹⁰⁰ dat een hoofddienst voor een consument zoals een uitkering van verzekerde schade en bijkomende diensten zoals hulpverlening met als doel de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken, gelijk belast dienen te worden. Op basis hiervan beargumenteert dit rapport dat toevoeging van suiker of zout vergelijkbaar is aan een dienst om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken voor de klant, en dus dat producten met toegevoegde suiker gelijk belast dienen te worden als producten zonder toegevoegde suiker.

Kortom, het is mogelijk om voor andersoortige etenswaren verschillende btw-tarieven te hanteren. Duitsland hanteert bijvoorbeeld een laag tarief van 7% voor noodzakelijke voedingsmiddelen en 19% voor luxe voedingsmiddelen.¹⁰¹ Het uitgangspunt is wellicht dat noodzakelijke en luxe voedingsmiddelen niet met elkaar concurreren, al worden melk, aardappelen en appels (7%) in Duitsland anders belast dan respectievelijk sojamelk, zoete aardappelen en appelsap (19%). Voor gelijksoortige producten biedt de btw-richtlijn 2006/112/EG geen aanknopingspunt om die om gezondheidsoverwegingen toch anders te belasten.

Een nultarief voor groente en fruit is volgens het eerdergenoemde rapport niet haalbaar omdat een glijdende schaal van soortgelijke producten tussen belastbare en niet-belastbare producten bijna niet uit te sluiten is. Bijlage 1 van dat rapport geeft als voorbeelden, waarbij het eerstgenoemde product past in de Schijf van Vijf en het laatstgenoemde product niet. Voor beide producten zou een producent echter kunnen betogen dat deze in de ogen van een gemiddelde consument gelijksoortig zijn, en dus dat zuurkool en witte kool, of voorgebakken friet en aardappel, gelijk belast dienen te worden:

- witte kool – gesneden witte kool – zuurkool;
- aardappel – aardappelschijven – voorgebakken friet.

Het rapport over het nultarief voor groente en fruit geeft verder als voorbeeld dat een tube mayonaise met 2% toegevoegde vet of 2,5% toegevoegde vet in de ogen van de meeste consumenten gelijksoortig zal zijn. Vertaald naar de context van een suikerbelasting geldt dat de meeste consumenten pindakaas met 5,9% suiker en 6,1% suiker als gelijksoortig zullen

⁹⁷ Zaak C-481/98, Commissie-Frankrijk, EU:C:2001:237, <https://btwjurisprudentie.nl/hvi-03-05-2001-commissie-frankrijk-c-48198/>

⁹⁸ Zaak C-597/17, Grondwettelijk Hof België, EU:C:2019:544, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=215548&doclang=NL>

⁹⁹ Zaak C-41/04, 'Levob', EU:C:2005:649, punt 21, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=nl&num=C-41/04>

¹⁰⁰ Zaak C-349/96, 'CPP', EU:C:1999:93, punt 30, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=nl&jur=C%2CT%2CF&num=C-349/96&td=ALL>

¹⁰¹ Smartsteuer GmbH (2022). Mehrwertsteuer - 7 oder 19 %? - smartsteuer.. <https://www.smartsteuer.de/online/steuerwissen/7-oder-19-mehrwertsteuer/>

zien, en dus dat een verschil in btw-tarief vanaf een bepaald suikergehalte niet is toegestaan. Omdat een suikerbelasting op (vrijwel) suikervrije producten niet goed te rechtvaardigen is, is echter een belastingdrempel nodig en zullen er altijd soortgelijke producten zijn die ongelijk belast worden. Daarom concluderen wij dat een suikerbelasting in de vorm van een hoger btw-tarief juridisch niet houdbaar is.

2.4 Fiscaal – eenduidigheid

Fiscaal discriminatieverbod

EU wetgeving bevat een voorwaarde dat belasting in het algemeen niet discriminerend mag zijn voor de werking van de interne markt. Heffingen op alleen producten uit andere lidstaten zijn geheel verboden volgens Artikel 30 VWEU. Een suikerbelasting is echter een binnenlandse belasting, waarvoor artikel 110 VWEU relevant is. Dit artikel houdt in dat (a) de belasting op producten van andere lidstaten, al dan niet rechtstreeks, niet hoger mag zijn dan op vergelijkbare nationale producten, en (b) dat de belasting op producten van andere lidstaten niet mag leiden tot zijdelingse bescherming van andere producten. Het ministerie van Buitenlandse Zaken geeft een nadere uitleg van het fiscale discriminatieverbod.¹⁰² Als het om gelijksoortige producten gaat, dan is het eerste deel (a) van artikel 110 VWEU van toepassing. Als het om andersoortige producten gaat, dan is het tweede deel (b) van artikel 110 VWEU van toepassing. Aan het eerste deel kan worden voldaan door dezelfde tarieven te hanteren voor nationale producten en producten uit andere lidstaten. Het tweede deel houdt in dat belasting niet de concurrentie mag verstoren tussen binnenlandse producten en producten die uit andere EU-lidstaten worden overgebracht.¹⁰³ Een specifiek voorbeeld is dat goedkope wijn volgens het Europees Hof concurreert met bier.¹⁰⁴ Nationale belastingen moeten zodanig worden ontworpen en functioneren dat elke mogelijkheid wordt uitgesloten dat uit andere lidstaten overgebrachte goederen zwaarder worden belast dan binnenlandse goederen.¹⁰⁵ Deze eis is van toepassing op producten waarvan sprake is van grensoverschrijdende mededinging binnen de EU. Dit discriminatieverbod staat los van de regels rond staatssteun die zijn besproken in sectie 2.3.

Dit is een reden om ruime groepen producten te belasten, dus bijvoorbeeld niet alleen chocoladepasta en pindakaas maar in dat geval ook honing, jam en ontbijtgranen – en meer in het algemeen alle etenswaren met een suikergehalte boven de belastingdrempel die niet worden uitgezonderd omdat ze volgens de Schijf van Vijf bijdragen aan een gezond dieet (bijvoorbeeld fruit). Bijvoorbeeld, het ligt voor de hand om gezoete koekjes (GN-code 1905.31) te belasten. Er is ook een GN-code voor ongezoete koekjes (1905.9045). Ongezoete koekjes zoals water biscuits en cream crackers bevatten lage suikergehaltes. Echter, het onderscheid tussen gezoete en ongezoete koekjes is niet precies omschreven. Dan ligt het voor de hand om beide productgroepen te belasten, want geen enkel koekje past in de Schijf van Vijf. Als de ene fabrikant een belastingvoordeel zou kunnen behalen ten opzichte van een andere fabrikant van een vrijwel identiek product door zijn product te classificeren als onbelast

¹⁰² Ministerie van Buitenlandse Zaken. (z.d.) Financiële belemmeringen. <https://ecer.minbuza.nl/ecer/dossiers/goederen-vrij-verkeer/financiele-belemmeringen.html>

¹⁰³ Zaak C-383/01 De Danske Bilimportører, EU:C:2003:352, para. 37; Zaak 168/78, Commissie-Frankrijk, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-168/78>

¹⁰⁴ Zaak 170/78, Commissie-VK, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-170/78>

¹⁰⁵ Zaak C-383/01 De Danske Bilimportører, EU:C:2003:352, para 38.

ongezoet koekje, dan verstoort dit de mededinging. De afbakening van belastbare producten met GN-codes die wij in sectie 2.6 voorstellen, houdt hier rekening mee.

Noodzaak productafbakening in groepen

Bij een belasting op specifieke producten is het onvermijdelijk dat deze producten groeps-gewijs worden geduid. Er komen immers voortdurend nieuwe producten op de markt, en producten kunnen iets anders worden geformuleerd. Dit betekent ook dat bedrijven op basis van de productgroepen moeten beslissen welke producten van hun assortiment wel of niet belastbaar zijn. Een belangrijk aspect van productafbakening dat genoemd is in interviews met de Nederlandse Douane, het Hongaarse en het Deense ministerie van Financiën, is dat de afbakening helder en precies moet zijn, dat er geen misverstand moet zijn over welke producten wel en niet belast worden, maar dat altijd uitzonderingen nodig zijn.

Afbakening met GN-codes

De Nederlandse Douane en het Hongaarse ministerie van Financiën stellen dat GN-codes behulpzaam zijn bij de indeling van goederen in groepen van belastbare producten.¹⁰⁶ GN-codes zijn codes die Europese douane-instanties hanteren om goederen te classificeren. Een voordeel van GN-codes is dat deze bij handel met derde landen (buiten de EU) gebruikt moeten worden. Van grotere bedrijven mag daarom verwacht worden dat deze bekend zijn met GN-codes, en dat geldt natuurlijk ook voor inspecteurs van de Douane.

Disclaimer

Alle voorbeelden van indelingen van producten onder GN-codes in dit rapport betreffen inschattingen van de onderzoekers. Hieraan kunnen geen rechten ontleend worden.

De regels voor de interpretatie van de GN-codes zijn vastgelegd in een EU Verordening.¹⁰⁷ Aan de hand van deze regels moeten producten geclassificeerd worden. De Nederlandse Douane stelt echter ook dat GN-codes niet zalmakend zijn, omdat sommige producten onder meerdere GN-codes kunnen vallen. De omschrijvingen van GN-codes zijn onder andere te vinden op de gebruikstarief website van de Douane.¹⁰⁸ Verdere toelichtingen op GN-codes zijn te vinden op de zogenaamde TARBEL website van de Belgische regering,¹⁰⁹ een mededeling van de Europese Commissie¹¹⁰ en zogenaamde COICOP indelingen die op de GN-nomenclatuur zijn gebaseerd¹¹¹

¹⁰⁶ World Customs Organization. (z.d.). <https://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs-nomenclature-2022-edition.aspx>

¹⁰⁷ Verordening (EG) nr. 2184/97 van de Commissie van 3 november 1997 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31997R2184>

¹⁰⁸ <https://tarief.douane.nl/arctictariff-public-web/#!/taric/nomenclature/>

¹⁰⁹ Europese Commissie (2019). Publicatieblad van de Europese Unie: Mededelingen en bekendmakingen (2019/C 119/01). Publicatieblad van de Europese Unie. https://eservices.minfin.fgov.be/extTariffBrowser/FileResourceForHomePageServlet?fname=gn_toelichtingen_2019_geconsolideerde.pdf&lang=NL

¹¹⁰ Europese Commissie (2019). Publicatieblad van de Europese Unie: Mededelingen en bekendmakingen (2019/C 119/01). Publicatieblad van de Europese Unie. https://eservices.minfin.fgov.be/extTariffBrowser/FileResourceForHomePageServlet?fname=gn_toelichtingen_2019_geconsolideerde.pdf&lang=NL

¹¹¹ Verenigde Naties (2018). Classification of Individual Consumption According to Purpose (COICOP) 2018, ST/ESA/STAT/SER.M/99, https://unstats.un.org/unsd/classifications/unsdclassifications/COICOP_2018_-_pre-edited_white_cover_version_-_2018-12-26.pdf

Een twijfelgeval betreft bijvoorbeeld hazelnootpasta, die bijna altijd cacao bevat maar ook hazelnoten. Indien geen suiker is toegevoegd¹¹² zou hazelnootpasta ingedeeld kunnen worden bij:

- 1806.9060 Boterhampasta die cacao bevat (de meest logische indeling)
Toelichting TARBEL: *“Tot deze onderverdeling behoren boterhampasta's die cacao bevatten in onmiddellijke verpakkingen met een netto-inhoud van niet meer dan 2 kg.”*
- 2008.1999 Noten en zaden, incl. mengsels, bereid of verduurzaamd, ..., m.u.v. van bereid of verduurzaamd in azijn of azijnzuur; die gekonfijt met suiker, maar niet in stroop ingemaakt, ...
Toelichting TARBEL: *“... Tot deze onderverdelingen behoren eveneens producten die: ... 2. fijngemaakt of gemalen zijn in de vorm van een pasta, ook indien andere stoffen zijn toegevoegd.”*

Een tweede voorbeeld betreft bewerkt fruit met toegevoegde suiker, zoals bij gedroogde dadels of gedroogde cranberries. Dat zou kunnen worden ingedeeld bij:

- 2006.0038 Groenten, vruchten, ..., gekonfijt met suiker 'uitgedropen, ...', met een suikergehalte van >13%.
Verdere toelichting TARBEL is een verwijzing naar het bepalen van het suikergehalte
- 2008.9967 Vruchten ..., bereid of verduurzaamd, zonder toegevoegde alcohol, doch met toegevoegde suiker.
Deze code is niet terug te vinden in TARBEL (meest recente versie van 2019).

Zolang men op detailniveau bepaalt welke goederen wel of niet belast worden en producten in deze GN-codes ofwel beide belast ofwel beide niet belast, maakt de precieze indeling van hazelnootpasta met cacao doch zonder toegevoegde suiker, of van gedroogde dadels of cranberries niet uit. Echter, indien producten in de ene productgroep wel worden belast en in de andere niet, is een tekstuele verduidelijking nodig onder welke GN-code dergelijke producten moeten vallen.

Toch adviseren wij om niet al te ver te gaan met aanvullende tekstuele verduidelijkingen, en voor productgroepen waarin de meeste etenswaren niet in de Schijf van Vijf passen, geen uitzonderingen te maken voor individuele producten die wel in de Schijf van Vijf passen. Een juriste wees ons op een afbakening van chocoladeproducten voor de btw heffing in het VK, waarin koekjes als basisbehoefte niet wordt belast, met uitzondering van koekjes met een laag chocolade die als luxe goed wel worden belast, terwijl koekjes waarin de chocola in de deeg is verwerkt, weer niet worden belast.¹¹³ Rechtszaken waren nodig om te verduidelijken dat een koekje met een tussenlaagje chocola belastbaar en een koekje met zowel chocola in de deeg als in een bovenlaagje belastbaar zijn.¹¹⁴ Het zou in dit voorbeeld eenvoudiger zijn om alle koekjes te belasten, of bijvoorbeeld alle koekjes met cacaoboter, cacao en eventueel magere cacao in de ingrediëntenlijst, waar in Nederland kan worden verwezen naar artikel 5, 6 en eventueel 7 in het Warenwetbesluit Cacao en chocolade.¹¹⁵

¹¹² AH hazelnootpasta zonder toegevoegde suiker (z.d.). <https://www.ah.nl/producten/product/wi557087/ah-hazelnootpasta-zonder-toegevoegde-suiker>

¹¹³ Zie <https://www.gov.uk/guidance/food-products-and-vat-notice-70114>, sectie 3.4.1 en sectie 3.4.2.

¹¹⁴ Zie <https://www.rossmartin.co.uk/vat-cases/7311-blissful-ignorance-of-the-vat-biscuit-definition> en <https://www.11newsquare.com/wp-content/uploads/2023/09/Decision-TC.2022.09475-United-Biscuits-16.08.23.pdf>

¹¹⁵ Zie <https://wetten.overheid.nl/BWBR0012958/2014-12-13>.

In ieder geval adviseren wij om aanvullende tekstuele verduidelijkingen op de product-afbakening niet in de wet zelf vast te leggen maar in documenten (regelingen, besluiten e.d.) waar de wet naar verwijst, zie ook sectie 7.4.

Bij de afbakening met GN-codes zullen er binnen de algemene productgroepen soms kleinere productgroepen zijn waarvoor een uitzondering gewenst is. Dit zijn bijvoorbeeld:

- Drinkyoghurts binnen de groep yoghurts omdat drinkyoghurts onder de Wvad vallen (al zijn die vervolgens vrijgesteld van belasting).
- Cacaopoeder die niet door een suikerbelasting op etenswaren belast zou moeten worden voor zover de cacaopoeder bedoeld is om er drank mee te maken, maar wel als gesuikerde cacaopoeder bedoeld is om er bijvoorbeeld taart mee te maken.
- Poeders, tabletten en siropen in het algemeen om er drank mee te maken.
- 100% Gemalen pinda's (past in Schijf van Vijf) binnen de productgroep pindakaas (past niet in Schijf van Vijf).
- Gedroogde dadels en gedroogde cranberries (passen niet in Schijf van Vijf voor zover suiker is toegevoegd) binnen de productgroep Fruit dan wel Bewerkt fruit.

In de doorrekening op effecten van de suikerbelasting nemen wij yoghurts in vaste vorm wel mee en drinkyoghurts niet. Cacaopoeder dat bedoeld is om er mee te bakken nemen wij wel mee (afhankelijk van de toegevoegde suiker hierin) en cacaopoeder om er drank mee te maken niet. Ook poeders, tabletten en siropen om er drank mee te maken, nemen wij niet mee.

De data waarover wij beschikken zijn niet dermate fijnmazig dat wij de omzet van 100% gemalen pinda's kunnen onderscheiden van die van pindakaas, of de omzet van gedroogde dadels en gedroogde cranberries met of zonder toevoeging van suiker. Alle pindakaas is daarom meegenomen in de doorrekening, en alle gedroogd fruit is niet meegenomen in de doorrekening van effecten.

Mogelijkheden om deze uitzonderingen met GN-codes af te bakenen, worden besproken in bijlage C.

Beperking tot producten die voor consumenten zijn bedoeld

Sommige producten worden zowel door consumenten gebruikt als door fabrikanten om er andere suikerhoudende etenswaren mee te maken. Denk aan suiker (sacharose – rietsuiker of kristalsuiker), suikersiroop, stroop en dergelijke. Het is dan niet de bedoeling dat het product dubbel belast wordt: eenmaal wanneer de fabrikant de suiker inkoopt om er suiker-pinda's mee te maken, en andermaal wanneer een supermarkt die suikerpinda's inkoopt. Overigens kan dit aspect van de afbakening worden opgelost door de inkopen van fabrikanten te schorsen (tijdelijke vrijstelling) van belasting en alleen de producten te belasten die de fabrikant verkoopt aan een koper niet op zijn beurt een vergunning heeft om producten onder schorsing van belasting te kopen. Dit is zo geregeld in de verbruiksbelasting op niet-alcoholische dranken (Wvad, artikel 39(1)(a)), en ook in bijvoorbeeld Denemarken voor chocoladeproducten.¹¹⁶

¹¹⁶ De lijst met producten die belast worden indien ze chocola bevatten zoals gedefinieerd in artikel 1 van de wet op de chocoladebelasting, staat in artikel 22 van die wet, www.retsinformatie.dk/eli/ta/2021/1446. Zie ook Bijlage B.

2.5 Aannames belastbare producten met GN-codes

De bovenstaande criteria op het gebied van gezondheid, juridische houdbaarheid en fiscale aspecten zijn gebruikt om de producten af te bakenen waarvoor de effecten van een suikerbelasting worden onderzocht. In bijlage C is een tabel opgenomen met daarin:

- een kolom met de mate waarin producten in de betreffende groep passen in de Schijf van Vijf;
- een kolom met de range van suikergehaltes, mede om afbakening op juridische gronden te beoordelen;
- productgroepen worden gedefinieerd met GN-codes mede op basis van fiscale overwegingen;
- kolommen die aangeven of deze productgroepen worden belast in Denemarken en Hongarije.

Productgroepen die groen of oranje zijn gemarkeerd, worden in het onderzoek naar effecten van de suikerbelasting meegenomen. Hierbij wordt voor productgroepen die oranje zijn gemarkeerd in overweging gegeven om een deel of alle producten in die groepen toch vrij te stellen – dit betreffen twijfelgevallen die echter wel worden meegenomen in de doorrekeningen op effecten. Productgroepen die rood zijn gemarkeerd worden niet meegenomen in de doorrekeningen op effecten. In de doorrekening worden alle producten in de productgroepen meegenomen, vanwege de beperkingen in de fijnmazigheid van gegevens. De wetgever kan uiteraard beslissen om binnen deze productgroepen uitzonderingen te maken, de doorrekening betreffen hoe dan ook 'slechts' schattingen. Echter, wij benadrukken dat het vanuit staatssteun regels de voorkeur heeft om grote groepen producten gelijk te behandelen: allemaal belasten ofwel allemaal niet belasten.

Behalve met GN-codes kunnen belastbare producten ook worden afgebakend met andere criteria, zoals of suiker is toegevoegd, vanaf een bepaald suikergehalte, met mengverhoudingen (koffiemelkpoeder, deeg, saus mix, pudding mix enz.) afhankelijk van de wijze van verpakking of de verplichting van een etiket, inclusief of exclusief suikervrije producten (met zoetstoffen in plaats van suiker) enzovoorts. In dit hoofdstuk beperken wij ons tot een productafbakening met GN-codes. In sectie 3.4 bespreken wij de belastingvarianten waarmee belastbare producten verder afgebakend kunnen worden.

Voor alle producten in de volgende productgroepen worden de effecten niet doorgerekend: boter, kaas, pasta's, de categorie brood (inclusief bijvoorbeeld knäckebröd en beschuit), matses, ouwels, bereide groenten en soepen. De reden is dat hun suikergehaltes vrijwel altijd onder 6% liggen en de omzetgegevens waarover wij beschikken, niet fijnmazig genoeg zijn om bijvoorbeeld beschuit toch wel mee te nemen. De belastingdrempel van 6% suikergehalte stelt bijna alle producten in deze productgroepen vrij, waardoor deze producten niet met een derogatie op de referentieregeling hoeven worden vrijgesteld. De onderbouwing van deze keuzes staan aan het eind van bijlage C.

Andere groepen producten met zowel suikergehaltes boven 6% als onder 6% zijn:

- overige melkproducten met uitzondering van drinkyoghurts (3,0% tot 15,6% suiker);
- pure cacaopoeder (0,4% tot 2,2%, echter Verkade kookchocolade heeft 22,5% suiker);
- ongezoete koekjes (water biscuit en cream cracker 0,6 tot 1,4%, zoute snacks 2,5 tot 14% suiker);

- overig bereid voedsel (kant- en klare maaltijden 0-6,4%, babyvoeding, 0,9% tot 60% suiker, toenemend met leeftijdsindicatie).

Voor bovenstaande categorieën geldt dat ze allemaal in de niet passen in de Schijf van Vijf, met telkens hoge en lage suikergehaltes voor producten binnen die categorieën. Voor overig bereid voedsel is een reden om alle producten in die categorie te belasten, om te voorkomen dat producten in die categorie worden geplaatst om belasting te ontwijken.

Een aantal categorieën producten in bijlage C betreffen dranken of extracten om drank van te maken, die beter geregeld kunnen worden in de Wet verbruiksbelasting alcoholvrije dranken, met GN-codes tussen haakjes:

- melk (0401);
- drinkyoghurt (0403.2091-0403.2099);
- koffiemelkpoeder (0403);
- cacaopoeder om drank van te maken (1806.9070 , 1806.9090);
- koffie- en thee extracten (2101);
- overige alcoholvrije dranken (2202).

Dit zijn GN-codes die in een productafbakening als drank of bereidingsmiddel voor drank uitgezonderd zouden moeten worden van een suikerbelasting op etenswaren. Ook voor koffiemelk poeder (GN-code onduidelijk) valt te overwegen die als bereidingsmiddel voor drank te beschouwen.

De overige productgroepen 'overige melkproducten' (m.u.v. drinkyoghurts), pure cacaopoeder, ongezoete koekjes en overig bereid voedsel worden meegenomen in de effectendoorberekeningen.

Melk, drinkyoghurts, cacaopoeder om drank van te maken, koffie- en thee extracten en overige alcoholvrije dranken worden niet meegenomen omdat ze eerder thuishoren in de belasting op suikerhoudende alcoholvrije dranken.

2.6 Conclusie afbakening

In de doorrekening van het onderzoek zijn de producten meegenomen die in Tabel 2.3 zijn weergegeven. De productgroepen in de twee linker kolommen zijn de enige die zijn meegenomen in de doorrekening op effecten. Meer gedetailleerde informatie over welke etenswaren wel en niet zijn meegenomen in het onderzoek is te vinden in bijlage C. In de belastingvarianten die wij doorrekenen, worden etenswaren overigens pas belast vanaf 6% suikergehalte.

Tabel 2.3 Producten die in het onderzoek worden meegenomen, naar GN-codes van 2023

GN-code	Omschrijving	<u>Uitgezonderde</u> GN-codes	Omschrijving
0402	Ingedikte melk en room (incl. vla, pudding e.d.)	0402.10-0402.29	Melkpoeder
0403	Yoghurt	0403.2091 - 0403.2099 ; 0403.9011- 0403.9079	Drinkyoghurt ; Karnemelk, gestremde melk en room, kefir en andere gegiste of aangezuurde melk, niet ingedikt
0409	Honing		
1701-1702	Suiker		
1704	Suikerwaren		
1803-1804	Chocoladepasta incl. hazelnootpasta met cacao		
1806	Chocola	1806.9070 - 1806.9090	Chocoladepoeder om drank te maken
1901	Mengsels en deeg bedoeld voor het bakken van producten met GN-code 1905; en moutextract		Dit betreft het deeg zelf, bijvoorbeeld afbakbrood valt ook onder GN-code 1905
1904.10- 1904.20	Ontbijtgranen en popcorn		
1905.20	Ontbijtkoek		
1905.30	Koekjes (gezoet), wafels en wafeltjes		Koekjes (gezoet) omvatten in ieder geval koekjes met chocola; met minstens 8% gewicht van melk afkomstige vetten; en dubbele koekjes of biscuits met een tussenlaag, maar ook 'overig'
1905.9045	Koekjes (ongezoet)		Niet nader omschreven; water biscuits en cream crackers vallen hier waarschijnlijk onder
1905.9070	Fruittaart, krentenbrood, panettone, merengue, kerststol, croissant e.d.		
2006	Gesuikerde groenten, noten, fruit		
2007	Jams		
2008.1110	Pindakaas		
Rest 2008	Overige bereide fruit en noten	(geen specifieke GN-codes)	Krenten, rozijnen, tutti-frutti, gedroogde vijgen
2103	Sauzen		
2105	Eetbaar ijs		
2106	Overig bereid voedsel	2106.9030	Isoglucose voor de bereiding van dranken

Specifiek voor de belastingvariant waarbij alleen etenswaren met toegevoegde suiker worden belast, zijn alleen producten meegenomen waar de ingrediëntenlijst producten bevat die vallen onder GN-codes 1701-1702. Ook als glucosestroop, glucose-fructosestroop, agavesiroop of insuline in de ingrediëntenlijst staan, zijn die producten in de doorrekeningen meegenomen als producten met toegevoegde suiker. Producten met alleen pure honing als toegevoegd ingrediënt zijn niet meegenomen in de doorrekening.

3 Suikerbelasting: varianten en alternatieven

In dit hoofdstuk beschrijven we verschillende varianten van en een alternatief voor een suikerbelasting. We starten met enkele overwegingen die een rol spelen bij de vormgeving van de varianten in sectie 3.1. Vervolgens beschrijven we de vijf mogelijke varianten in sectie 3.2. In sectie 3.3 bespreken we enkele varianten voor mengverhoudingen. Vervolgens bespreken we enkele alternatieven voor een belasting en aanpalende maatregelen die samen kunnen gaan met een belasting in sectie 3.4.

3.1 Overwegingen bij vormgeving varianten van de suikerbelasting

Redenen om etenswaren niet noodzakelijk hetzelfde te belasten als dranken

In dit rapport wordt met een suikerbelasting steeds een eventuele nieuwe belasting op suikerhoudende etenswaren bedoeld. In Nederland bestaat reeds een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken.¹¹⁷ Deze belasting bestaat uit een uniform tarief van € 26,13 per hectoliter ofwel € 0,2613 per liter. Echter, het valt te beargumenteren dat het tarief voor suikerhoudende etenswaren niet hetzelfde hoeft te zijn als voor niet-alcoholische dranken, omdat etenswaren sterk verschillen van dranken. Met name het consumptiepatroon verschilt sterk. Volgens het RIVM bestond in 2012-2016 iets meer dan de helft (56%) van de dagelijkse consumptie van voeding en drank uit alcoholvrije dranken (exclusief zuivel dranken), terwijl de totale consumptie van minder gezonde etenswaren (koek en gebak, sauzen en smaakmakers, suiker en snoepgoed, vetten en oliën en hartige snacks) slechts 5% van de dagelijkse consumptie in kilogram was.¹¹⁸ Bovendien worden eten en drinken in ons lichaam anders verwerkt. Wij werken varianten van suikerbelasting daarom onafhankelijk van de belasting van alcoholvrije dranken uit. Wel blijft het belangrijk om suikerhoudende etenswaren en alcoholvrije dranken niet dubbel te belasten, maar dat is besproken in sectie 2.4 hierboven.

Gemiddelde belastingdruk

In beleid wordt soms gesteld dat de prijs van etenswaren met 20% moet stijgen om effectief te zijn. Dit is gebaseerd op een persbericht van de World Health Organisation (WHO) van 2016.¹¹⁹ In het onderliggende rapport staat dat een belasting van 20% op suiker gezoete dranken in de Filipijnen de consumptie ervan met 24% doet afnemen.¹²⁰ Echter, de consumptie van dranken neemt vrij lineair af met een stijging van de prijs.¹²¹ Het is dus niet zo dat een suikerbelasting pas effectief is vanaf 20% prijsstijging. Het is met andere woorden een beleidskeuze om tarieven te hanteren die tot ongeveer 20% prijsstijging leiden. In dit rapport is

¹¹⁷ wetten.nl - Regeling - Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken - BWBR0005802 (2024). <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005802/2024-01-01>

¹¹⁸ RIVM (2016). Voedselconsumptie 2012-2016: Wat, waar en wanneer [Report]. <https://www.rivm.nl/sites/default/files/2018-11/Factsheet%20Voedselconsumptie%202012-2016%20Wat%20waar%20en%20wanneer.pdf>

¹¹⁹ World Health Organization (2016). WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks. <https://www.who.int/news/item/11-10-2016-who-urges-global-action-to-curtail-consumption-and-health-impacts-of-sugary-drinks>

¹²⁰ World Health Organization (2016). Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases. In Technical Meeting Report (pp. 5–6). https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2

¹²¹ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam () Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen. Er waren kwadratische functies voor de prijselasticiteiten van alcoholvrije dranken geschat, die echter vrij lineair bleken.

de veronderstelling dat die beleidskeuze ook in Nederland wordt gemaakt. De belasting-tarieven worden zodanig ingesteld dat zij leiden tot een **gemiddelde** prijsstijging van 20% op de consumentenprijs van belastbare producten. De suikerbelasting is uitdrukkelijk geen **ad valorem** belasting waarbij de belasting een bepaald percentage op **alle** belastbare producten is. De suikerbelasting is dus een vast bedrag per eenheid product (kilo of liter), waarvan de hoogte van de tarieven tot een bepaalde gemiddelde prijsstijging leidt.

De suikerbelasting moet boven het gemiddelde inflatiecijfer voor voedsel liggen om indruk te maken op consumenten. Bij een vast bedrag per eenheid product zou het bedrag bovendien periodiek aangepast moeten worden aan de inflatie, om het gedragseffect niet te laten verwateren over de tijd. Aan de andere kant zijn veel etenswaren een noodzakelijk product en geen luxe. Een suikerbelasting zou geen voedselarmoede moeten introduceren als nieuw fenomeen (naast bijvoorbeeld energiearmoede, woningarmoede e.d.), en zou dus niet tot extreme prijsstijgingen moeten leiden. Bij een gemiddelde belastingdruk van 15% van de consumentenprijs kan de belastingdruk per product afhankelijk van de vormgeving van de suikerbelasting variëren van 0% tot 30% (met eventueel extreme uitschieters).

Mate van doorberekening van de belasting naar consumenten

De mate waarin een suikerbelasting wordt doorberekend aan consumenten, beïnvloedt het bestedingsgedrag van consumenten, en uiteindelijk hun suikerinname. Een suikerbelasting wordt niet noodzakelijk volledig doorberekend aan consumenten; ondernemers kunnen er voor kiezen om een lagere winstmarge te accepteren. De prijsverhoging als gevolg van een belasting kan dus lager zijn dan de belastingdruk. Ook het tegenovergestelde is overigens mogelijk, dat ondernemers een belastingverhoging aangrijpen om de prijs met meer dan het belastingtarief te verhogen. Dit laatste ligt volgens de economische theorie overigens niet voor de hand. Immers, een lagere vraag als gevolg van een hogere prijs leidt op zichzelf al tot een lagere winst. Dus als de oude prijs winst maximerend was, leidt verhoging van de prijs met meer dan de belastingdruk alleen maar tot extra lagere winsten.

Wij verwachten echter op basis van een analyse van Euromonitor International data voor Denemarken voor en na verhogingen van het tarief van de suikerbelasting DK 2011 en 2013 dat voor de meeste suikerhoudende etenswaren alle partijen de belasting 100% doorberekenen. Ook voor basisartikelen zoals yoghurt verwachten wij dat fabrikanten en groothandel 100% van de belasting doorberekenen in de prijs, op basis van interviews.¹²² Echter, wij verwachten dat de detailhandel en met name supermarkten in de kleinere EU landen¹²³ hogere kosten van basisproducten slechts deels doorberekenen aan de consument, en dus dat het belastingtarief voor die producten met minder dan 100% wordt doorberekend. Dit is gebaseerd op een vergelijking van prijzen van suiker gezoete alcoholvrije dranken voor en na de introductie of herziening van een belasting hierop. Hierbij vertoonden Euromonitor International data en Eurostat Harmonised Index of Consumer Prices data vergelijkbare uitkomsten: in grote EU-lidstaten werd circa 100% van de suikerbelasting doorberekend in de consumentenprijs en in de kleine EU-lidstaten circa 70%.¹²⁴ Dit komt omdat de supermarkten in kleinere EU-landen zoals België, Denemarken en Nederland sterk met elkaar

¹²² Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (...). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen.

¹²³ De EU landen met uitzondering van Duitsland, Frankrijk, Italië, Polen en Spanje.

¹²⁴ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (...). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen.

concurreren.¹²⁵ Ter vergelijking: RIVM verwijst naar een internationale metastudie voor een bandbreedte van 66% tot 98% van de prijsdoorberekening bij alcoholvrije dranken.¹²⁶ Met name voor basisproducten zullen supermarkten de klant verleiden met lage prijzen, om de scherpe prijzen voor basisproducten te compenseren met hogere prijzen van andere producten, al kunnen supermarkten in ieder geval tijdelijk ook lagere winstmarges accepteren. Dit blijkt uit interviews en indirect uit prijsvergelijkingen in recent onderzoek naar territoriale leveringsbeperkingen al was dit niet het doel van dat onderzoek.¹²⁷ Dit wordt verder onderbouwd en gekwantificeerd in sectie 4.5.

Op de korte termijn valt een prijsreactie van supermarkten op een suikerbelasting op basisproducten niet te voorspellen. Reacties op frisdrank belastingen in het verleden varieerden van prijs stunts (dus -overigens geringe- prijs verlagingen) tot een prijsverhoging van 30% of 50% van de suikerbelasting, op basis van Euromonitor International data voor en na de invoering of hervorming van een belasting op suiker gezoete alcoholvrije dranken.¹²⁸ Enkele jaren na invoering van de frisdrank belasting in verschillende EU-landen zijn echter wel prijsstijgingen van enkele tientallen procenten van de belasting waargenomen, van rond 70% bovenop de algemene voedselinflatie. Dat wil zeggen, als bij een hypothetische voedselinflatie van 0% en een consumentenprijs van € 1,00 een belasting van 10 cent (inclusief btw) wordt gegeven, dan is de prijsstijging in dit voorbeeld 7%.

Er bestaat geen vaste definitie van 'basisproducten', maar producten als yoghurt, kaas, pindakaas en ander broodbeleg, boter, groenten, aardappelen, rijst, koffie en thee en dergelijke vallen hier normaal onder.¹²⁹ Onder de producten die in de berekeningen in dit onderzoek worden meegenomen (groen en oranje gemarkeerd in de eerste kolom van de tabel in bijlage C), zijn de veronderstelde basisproducten: yoghurt, vla, pudding en dergelijke, honing, chocoladepasta, jam en pindakaas. Onze aannames over de kostendoorberekening van een suikerbelasting voor respectievelijk basisproducten en overige belastbare producten zijn dus:

- yoghurt e.d. ('overige melkproducten'), honing, chocoladepasta, jam en pindakaas: 70% van suikerbelasting;
- overige belastbare producten: 100% van suikerbelasting.

De belastingtarieven worden zodanig gekozen dat de gemiddelde consumentenprijs van belastbare producten met 20% stijgen, rekening houdend met bovenstaande aannames over kostendoorberekening.

¹²⁵ Zie bijvoorbeeld <https://www.deondernemer.nl/actueel/prizenoorlog-tussen-supers-gaande-om-marktaandeel-te-behouden> ; <https://www.retaildetail.be/nl/news/food/analyse-belgische-consument-ziet-steeds-minder-verschil-tussen-de-grote-supermarkten/> ; <https://emu.dk/eud/virksomhedsoekonomi/casematerialer/verden-omkring-dansk-supermarked-group>

¹²⁶ RIVM (2023), Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken, met verwijzing naar Andreyeva, T., et al. (2022) Outcomes Following Taxation of Sugar-Sweetened Beverages: A Systematic Review and Meta-analysis, JAMA Netw Open . 2022 Jun 1;5(6):e2215276. <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/35648398/>

¹²⁷ Ecorys (2023). Territoriale leveringsbeperkingen. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/11/27/territoriale-leveringsbeperkingen-rapport-ecorys>

¹²⁸ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (...). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen.

¹²⁹ Van Der Staak, B. (2023). Basisboodschappen dalen in prijs, maar nog lang niet op oude niveau. Consumentenbond. <https://www.consumentenbond.nl/nieuws/2023/basisboodschappen-dalen-in-prijs-maar-nog-lang-niet-op-oude-niveau>

3.2 Mogelijke varianten van de belasting en wenselijkheid op hoofdlijnen

Zoals in de vorige sectie besproken, wordt het belastingtarief of worden de belastingtarieven in dit rapport zodanig ingesteld dat deze leiden tot gemiddeld 20% prijsstijging van belastbare producten. Met de tariefkeuze wordt rekening gehouden met:

- de mate waarin kosten worden doorbelast (70% voor basisproducten, 100% voor overige levensmiddelen);
- 9% btw boven op het tarief van de suikerbelasting, dus een suikerbelasting van € 1 exclusief btw leidt tot een totale belasting van € 1,09 inclusief btw;
- waar het tarief afhangt van het suikergehalte: het suikergehalte van afzonderlijke producten en merken.

Variant 1: vast bedrag van € 0,75 per kilo of liter

Een verbruiksbelasting bedraagt net als accijns vaak een vast bedrag per gewicht- of volume-eenheid. In de simpelste vorm is dit ongeacht het soort suikerhoudende product een vast bedrag per kilo (meeste suikerhoudende etenswaren) of per liter (yoghurt, ijs). In het vervolg spreken wij van een belasting per kilo, maar wij bedoelen hiermee hetzelfde tarief per liter voor producten waarvan de hoeveelheid in liters wordt gemeten. Bij een uniforme belasting van € 0,75 per kilo is de belasting inclusief 9% btw € 0,8175. Dit leidt tot een gemiddelde prijsstijging van 20% ten opzichte van prijzen van 2023, rekening houdend met de hierboven veronderstelde mix van 70% en 100% kostendoorberekening.

Het nadeel van een vast bedrag per eenheid product is dat de prijs per eenheid sterk varieert tussen productgroepen, van € 1,09 per liter voor een pak (ongeveer een kilo) magere yoghurt¹³⁰ tot € 65 voor een kilo Freedent kauwgom.¹³¹ Bij een lage prijs (voor veel producten met een laag suikergehalte) heeft een vast tarief een groot effect. Bij een hoge prijs (voor veel producten met een hoog suikergehalte) heeft een vast tarief een klein effect. Bij een vaste suikerbelasting van € 0,8175 per kilo inclusief btw zijn er uitschieters in de prijsstijging van 53% voor magere yoghurt¹³² en 1,2% voor Freedent kauwgom. Een belasting in deze vorm is weinig effectief omdat de prijs voor sommige basisproducten met een laag suikergehalte zoals magere yoghurt sterk zou stijgen terwijl andere producten met een hoog suikergehalte zoals Freedent kauwgom (70% suikergehalte) slechts licht in prijs zouden stijgen.

Het lijkt verleidelijk om verschillende tarieven te hanteren voor de diverse productgroepen, met bijvoorbeeld lagere tarieven voor yoghurt en hogere tarieven voor kauwgom met suiker. Echter, vanwege de uitvoerbaarheid is dit af te raden. Bij de invoering van de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken in 1993¹³³ werden drie tarieven geïntroduceerd, in de guldens van destijds:

- f 10,25 per hectoliter voor vruchten- en groentesap;
- f 18,80 voor mineraalwater;
- f 28,15 voor limonade.

¹³⁰ Merk op dat magere yoghurt in variant 1 wordt belast, in tegenstelling tot alle overige varianten waarin etenswaren pas vanaf 6% suikergehalte worden belast.

¹³¹ De prijzen variëren ook tussen bijvoorbeeld A-merken en huismerken, maar veel minder dan tussen productgroepen.

¹³² Bij yoghurt wordt verondersteld dat 70% van de belasting van € 0,763 wordt doorbelast, ofwel € 0,5431. Dit laatste is 49% van de prijs van € 1,09 voor een pak magere yoghurt. <https://www.jumbo.com/producten/jumbo-magere-yoghurt-1l-498941PAK>

¹³³ Deze wet verving de Wet op de accijns van alcoholvrije dranken van 23 april 1971, Stb. 1971, 731

Door deze verschillen in tarieven is er geprocedeerd over welk tarief bij welk product hoort.¹³⁴ Bij verschillende tarieven voor verschillende groepen etenswaren vallen nog meer rechtszaken te verwachten, omdat de groep belastbare producten groter is dan bij alcoholvrije dranken. Overigens stelt het Deense ministerie van Financiën desgevraagd dat verschillen in tarieven niet tot problemen leiden zolang de producten maar duidelijk zijn gedefinieerd. Omdat het hanteren van verschillende tarieven voor verschillende productgroepen leidt tot een grotere kans op rechtszaken en omdat het belasten op basis van suikergehalte directer bijdraagt aan de gezondheidsdoelstelling, rekenen wij deze variant niet door op gezondheidseffecten.

Variant 2: vast bedrag van € 1,10 per kilo of liter vanaf 6% suikergehalte

Een variant waarin alleen producten vanaf een bepaald suikergehalte worden belast, heeft als voordeel dat grote groepen producten die passen in de Schijf van Vijf, niet worden belast. Bovendien kan een belasting vanaf een bepaald suikergehalte mogelijk voor meerdere producten een prikkel bieden om suikervrije varianten te ontwikkelen, zoals nu al het geval is voor kauwgom, drop en zuurtjes.

Weliswaar wordt bij een belasting vanaf een bepaald suikergehalte geen belasting geheven op producten met lagere suikergehaltes die niet passen in de Schijf van Vijf, maar deze vallen veelal in dezelfde productgroepen als producten die wel in de Schijf van Vijf passen. Belasten van producten die niet passen in de Schijf van Vijf en maximaal dezelfde suikergehaltes hebben als producten die zijn vrijgesteld van belasting omdat zij passen in de Schijf van Vijf, zou leiden tot juridische problemen rond staatssteun regels. Immers, de referentieregeling (zie sectie 2.3.2) is dat te veel suiker slecht is voor de gezondheid, dus belasten van producten met een lager suikergehalte dan onbelaste producten is een moeilijk houdbare rechtvaardiging om af te wijken van de staatssteun regel dat vergelijkbare producten niet bevoordeeld mogen worden.

Met een vast bedrag vanaf een bepaald suikergehalte worden vergelijkbare producten ofwel allemaal belast (boven de suikerdrempel) ofwel allemaal niet belast (onder de suikerdrempel). Omdat belasting vanaf een bepaald suikergehalte te rechtvaardigen is vanuit gezondheidsperspectief (meer suiker is ongezonder), is deze afwijking (derogatie) van staatssteunregels naar alle waarschijnlijkheid juridisch houdbaar.

In deze variant is een drempel van 6% suikergehalte is gekozen om het grootste deel van yoghurt, kaas, brood, groenten en noten niet te belasten. Van de etenswaren in deze productcategorieën is volgens de Schijf van Vijf een aanzienlijk deel gezond, bijvoorbeeld magere en halfvolle yoghurt¹³⁵, kaas 20+ natriumarm, kaas 30+ jong, volkoren brood en alle niet-bereide groenten en noten, zie ook bijlage C. Bij een belasting vanaf 6% suikergehalte worden ook producten belast die niet passen in de Schijf van Vijf, zoals room en kwark,

¹³⁴ Interview Douane. In de jurisprudentie heeft Ecorys drie rechtszaken kunnen vinden over de afbakening; twee zaken over het belastbaar zijn van producten (rijst- en brooddranken.). Uitspraak Gerechtshof Arnhem (2007). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHARN:2007:BB1495>, en weidranken, Gerechtshof te Leeuwarden (2001). <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHLEE:2001:AB0621> en een zaak over welk tarief van toepassing is (voorbeeld Gerechtshof Arnhem (2001). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHARN:1997:AA1187>)

¹³⁵ Exclusief drinkyoghurts is het aandeel van yoghurts met minder dan 6% suikergehalte geschat op 78%, echter de onderverdeling naar magere en halfvol (gezond) en vol (minder gezond) is onbekend

pindakaas, sauzen, dipsauzen, pizza's, babyvoedsel¹³⁶ en kant-en-klare maaltijden (zie Tabel 3.1).

Tabel 3.1 Aandeel in verkocht gewicht van producten met meer dan 6% suikergehalte

Weinig belaste productgroepen	Substantieel belaste productgroepen
Pizza's (0%)	Overig babyvoedsel (64%)
Dipsauzen (0%)	Snack repen (78%)
Room (0%)	Toetjesmixen (85%)
Zoute popcorn (0%)	Toetjes (95%)
Kant-en-klare maaltijden (2%)	Suikerwaren (98% - sommige zuurtjes zijn suikervrij)
Deeg en afbakproducten (5%)	Chocoladepoeder om drank te maken (100%) ^{a)}
Yoghurt (incl. drinkyoghurts 18% ^{a)} , excl. drinkyoghurts 12%)	Koffiemelkpoeder (100%) ^{a)}
Overige sauzen (20%)	Honing (100%)
Bereid babyvoedsel (22%)	Chocoladepasta (100%)
Kwark (28%)	Jams (100%)
Kauwgom (28% - veel kauwgom is suikervrij)	Gebak (100%)
Pindakaas (36%)	Taart (100%)
Vast babyvoedsel (47%, veelal in poedervorm)	Ontbijtgranen (100%)
	Chocola (100%)
	IJs (100%)
	Zoete popcorn (100%)
	Bereid fruit (100%)
	Zoete koekjes (100%)

Productindeling en aandeel in gewicht gebaseerd op Euromonitor International data.

a) deze producten worden niet meegenomen in de doorrekeningen omdat zij eerder thuishoren in een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken

Het tarief wordt in deze variant gesteld op € 1,10 per kilo exclusief btw en € 1,199 per kilo inclusief btw. De belaste producten waarvan in dit onderzoek de effecten worden doorgerekend, stijgen met dit tarief met gemiddeld 20%. Inclusief producten in dezelfde productcategorieën met maximaal 6% suiker die niet belast worden, is de gemiddelde prijsstijging 12%.

Drinkyoghurts (Yakult, Vifit, Fristi, Yoki) zouden het zwaarst worden belast met een suikerbelasting tot 71% op de prijs voor belasting; drinkyoghurts van Optimel en Actimel hebben veelal suikergehaltes onder 6% en worden in deze variant niet belast. Echter, de aanname in dit onderzoek is dat drinkyoghurts niet onder de suikerbelasting van etenswaren worden belast maar alleen eventueel onder een belasting van suikerhoudende alcoholvrije dranken.¹³⁷ Exclusief drinkyoghurts worden yoghurts met een suikergehalte vanaf 6% inclusief btw belast met 13% tot 40% van de prijs, wat met 70% doorbelasting van de kosten leidt tot

¹³⁶ Er gelden eisen voor bewerkte voedingsmiddelen op basis van granen voor zuigelingen en peuters en aan babyvoedsel voor zuigelingen en peuters, zie bijlage I en II van Richtlijn 2006/125/EG. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0125>. Voor babyvoeding is het maximum gewichtspercentage voor koolhydraten (voor de betreffende producten vooral suikers) voor voedsel dat uitsluitend uit vruchten bestaat 20% en voor nagerechten en puddingen 25%.

¹³⁷ Drinkyoghurts worden overigens niet belast in de Wvad omdat ze meer dan 0,02% massa melkvet bevatten. Zie artikel 9(3)(a) Wvad.

prijsstijgingen van 9 tot 28%. Ook enkele huismerken van biscuits zouden relatief zwaar belast worden met 44% tot 54% van de prijs, gevolgd door enkele jams met prijsstijgingen tot 32%.

Variant 3: gestaffelde tarieven van € 0,90 – 1,80 – 2,70 per kilo of liter

De derde variant is een variant op de tweede, maar met tarieven die toenemen met het suikergehalte. De reden is simpel: producten met meer suiker zijn minder gezond. De tarieven naar suikergehalte zijn in deze variant als volgt, met tarieven exclusief btw en tussen haakjes de tarieven inclusief btw:

- 0 – 6%: € 0
- 6,01 – 25%: € 0,90 (€ 0,981)
- 25,01 – 50% € 1,80 (€ 1,962)
- >50% € 2,70 (€ 2,943)

Ook in deze variant zijn de tarieven zodanig gesteld dat de prijs van belastbare producten inclusief btw met gemiddeld 20% stijgt, waarbij het belastingtarief bij elke volgende drempel met hetzelfde bedrag toeneemt. Inclusief producten in dezelfde productcategorieën met maximaal 6% suiker die niet worden belast, is de gemiddelde prijsstijging 14%.

De variant met gestaffelde tarieven kan vrij eenvoudig worden aangepast. De staffels zouden bijvoorbeeld ook als volgt vormgegeven kunnen worden:

0 – 6%	€ 0
6,01 – 10%	€ 0,90 (€ 0,981)
10,01 – 20%	€ 1,35 (€ 1,6335)
20,01 – 30%	€ 1,80 (€ 1,962)
30,01-50%	€ 2,25 (€ 2,7225)
>50%	€ 2,70 (€ 2,943)

Bij deze andere vormgeving van staffels zijn de tarieven bij elk suikergehalte hoger dan de eerdere staffels waarvoor wij de effecten hebben doorgerekend. Het effect van de aanpassing met extra staffels op de suikerconsumptie is dus hoger om twee redenen:

- De tarieven zijn gemiddeld hoger en leiden tot minder consumptie van suikerhoudende etenswaren in het algemeen.
- De tarieven zijn het hoogst voor de producten met de hoogste suikergehaltes en leiden tot de grootste afname van consumptie van specifiek etenswaren met de hoogste suikergehaltes.

Omdat de tarieven in de doorgerekende staffels met drempels bij 6%, 25% en 50% suikergehaltes zodanig gekozen zijn dat zij net als in de andere varianten van de verbruiksbelasting leiden tot gemiddeld 20% prijsstijging van belaste producten, kunnen verschillen in uitkomsten tussen de varianten met en zonder staffels worden geïnterpreteerd als puur het effect van staffelen.

Wij raden aan om boven 50% suikergehaltes geen drempelwaarden toe te voegen waarboven de tarieven nog hoger worden. De reden is dat bij pepermunt het suikergehalte rond 98-99% is en de prijs rond € 7 per kilo relatief laag is ten opzichte van chocola en snoep met suikergehaltes rond 50%. Bij nog hogere tarieven dan € 2,70 per kilo zou de prijs van pepermunt inclusief btw met ruim de helft toenemen, en zou het er de schijn van hebben dat pepermunt in de suikerbelasting wordt uitgelicht.

Tot slot is er met name bij staffels de vraag hoe om te gaan met producten waarvan de consument de mix zelf samenstelt, zoals bij Léonidas en Australian Homemade bonbons en bij Jamin of Kruidvat drop. De wetgever zou in dat geval bijvoorbeeld kunnen vastleggen dat de mix moet worden belast tegen het tarief van het product met het hoogste suikergehalte dat de consument kan kiezen (zie ook tekstbox hieronder).

Aannames gemiddelde suikergehaltes in situaties waar consument zelf de mix samenstelt

In deze variant moeten aannames worden gemaakt over het suikergehalte van een doos bonbons die de consument zelf kan kiezen, zoals bij Léonidas en Australian Homemade, omdat hun bonbons verschillen in suikergehalte. De consument kan er dus voor kiezen om een doos samen te stellen met allemaal bonbons onder 50% suiker, een doos met allemaal bonbons boven 50% suiker of een mix ervan. De verkoopster achter de kassa zou dan voor elke bonbon die in de doos gaat, de prijs moeten bijhouden, wat niet te doen is. In dit onderzoek zijn bonbons van Léonidas en Australian Homemade meegenomen in de doorrekening. Wij kozen hierbij voor een gemiddeld suikergehalte dat rond 40% ligt (42% bij Léonidas en 39% bij Australian Homemade). Als de wetgever ervoor zou kiezen om in dergelijke gevallen alle bonbons te belasten met het tarief gebaseerd op de bonbon met het hoogste suikergehalte, dan zou de belasting op bonbons van Léonidas en Australian Homemade hoger zijn, omdat de bonbons met het hoogste suikergehalte net boven 50% suiker bevatten. Echter, wij veronderstellen dat Léonidas en Australian Homemade in dat geval het suikergehalte van de meest zoete bonbons tot net onder 50% zouden reduceren, met overigens nauwelijks effecten voor de gezondheid omdat de suikerreductie gering is. Voor de voorgaande variant is het verschil in suikergehalte tussen verschillende bonbons overigens geen probleem, omdat alle bonbons meer dan 6% suiker bevatten.

Een vergelijkbaar probleem speelt overigens ook bij zakjes drop die consumenten bij Jamin of Kruidvat zelf kunnen vullen. Of het probleem van consumenten die hun eigen doos bonbons of zak drop samenstellen specifiek speelt bij deze variant, hangt af van het suikergehalte vanaf welke etenswaren worden belast. In dit rapport wordt uitgegaan van belasting vanaf 6% suikergehalte. Als deze belastingdrempel zou worden verhoogd naar 50% (dus variant 2 of variant 4 met een drempel van 50% in plaats van 6%, zou dit probleem ook in andere varianten spelen. Overigens speelt dit probleem niet als producten waarvoor geen voedingsetiket verplicht is, niet worden belast. Het is een beleidskeuze of hier in het geval van bonbons en bijvoorbeeld zakken drop die de consument zelf kan vullen, een uitzondering wordt gemaakt om deze toch te belasten.

Variant 4: vast bedrag van € 1,10 per kilo of liter voor alleen producten met toegevoegde suiker

Een reden om alleen producten met toegevoegde suiker te belasten, is dat toevoeging van suiker ervoor zorgt dat het product minder bijdraagt aan een gezond dieet, wat de kans vergroot dat het product niet in de Schijf van Vijf past. Deze variant belast dus nog specifiekere producten die niet passen in de Schijf van Vijf. Bij vruchtensappen zijn de productiekosten per liter te drukken door het sap aan te lengen met water (we spreken dan van vruchtendrank) en vervolgens weer op smaak te brengen met suiker (we spreken dan van nectar). Voor zover bij de bereiding van het vruchtensap geen vitaminen en mineralen zoals kalium verloren zijn gegaan, worden deze gezonde ingrediënten bij de verdere bereiding tot nectar verder

verdund, en draagt de nectar zelfs bij een vergelijkbaar suikergehalte minder bij aan een gezond dieet dan het oorspronkelijke vruchtensap. Zo belast Hongarije alleen producten met toegevoegde suiker of met kunstmatige zoetstoffen.

Vanuit puur gezondheidsperspectief is een teveel aan suiker ongezond ongeacht of het toegevoegd is. Een andere vorm van toegevoegde suiker kan wel in zoetheid intensiteit verschillen van de natuurlijke suiker in een product. De zoetheid intensiteit van fructose is bijvoorbeeld 0,8 tot 1,7 maal zo hoog als die van sucrose, terwijl de zoetheid intensiteit van glucose 0,6 tot 0,75 maal die van sucrose is.¹³⁸ Ook verschillen bijvoorbeeld fructose en glucose in andere eigenschappen. Toch is onduidelijk of diverse soorten suikers verschillende gezondheidseffecten hebben (zie sectie 2.2). Uit gezondheidsoverwegingen en ook uit juridische overwegingen omdat er weinig verschil is tussen producten met hetzelfde suikergehalte maar met alleen natuurlijk suiker of ook toegevoegde suiker, alsmede vanwege overwegingen van uitvoerbaarheid (zie ook sectie 7.2) is deze variant daarom af te raden.

Aannames over toevoeging van suiker in variant waarin alleen producten met toegevoegde suiker worden belast

Bij een variant waarin suikerhoudende producten alleen worden belast indien zij toegevoegde suiker bevatten, speelt voor de schatting van prijseffecten het probleem dat het etiket bij veel producten met lage suikergehaltes trots vermeldt dat geen suiker is toegevoegd, maar dat het etiket bij producten met hoge suikergehaltes niet vermeldt of suiker is toegevoegd.

Daarom wordt de toevoeging van suiker verondersteld als één of meer van de volgende ingrediënten worden vermeld op het etiket: suiker (incl. rietsuiker, kristalsuiker, basterdsuiker etc.), karamel, karamelgrein, karamelsiroop, suikerstroop, glucosestroop, fructosestroop, glucose-fructosestroop, maltosestroop, invertsuikerstroop, invertsuiker, inuline, sucrose, glucose, fructose, oligofructose, dextrose, lactose, rietsuikermelasse. Ook indien producten zijn toegevoegd die op hun beurt toegevoegde suiker bevatten, zoals chocola, biscuits e.d. wordt dit beschouwd als toevoeging van suiker.

Tot slot wordt ook een pak suiker als een product met 'toegevoegde suiker' meegerekend. In sectie 7.2 worden argumenten besproken om een pak suiker al dan niet te belasten.

Met een tarief van € 1,10 per kilo of liter exclusief btw (en € 1,199 inclusief btw) stijgt de gemiddelde prijs van belaste producten met 20%. Inclusief producten in dezelfde productcategorieën met maximaal 6% suiker die niet worden belast, is de gemiddelde prijsstijging 12%.

¹³⁸ Chen, L., Wu, W., Zhang, N., Bak, K. H., Zhang, Y., & Fu, Y. (2022). Sugar reduction in beverages: Current trends and new perspectives from sensory and health viewpoints. *Food Research International*, 162, 112076. <https://doi.org/10.1016/j.foodres.2022.112076>

Variant 5: standaard btw tarief van 21% voor suikerhoudende etenswaren boven 6% suikergehalte

In de laatste variant wordt het btw tarief verhoogd van 9% naar 21% voor suikerhoudende etenswaren boven 6% suikergehalte. Onder de producten met meer dan 6% suiker stijgt de belastingdruk dan met $(1.21/1.09-1) = 11\%$. Echter, deze variant is juridisch niet houdbaar (zie ook sectie 2.3.5). Daarom worden van deze variant de gezondheidseffecten niet verder doorgerekend.

In dit onderzoek zijn alleen de varianten 2, 3 en 4 doorgerekend op alle effecten die in deze studie worden onderzocht, inclusief de gezondheidseffecten. Van de varianten 1 en 5 zijn alleen de effecten op de prijzen en de bruto belastingopbrengsten doorgerekend, om de verschillen op de procentuele prijsstijging tussen vergelijkbare producten en de juridische onhoudbaarheid te benadrukken (de verschillen in de effecten van de suikerbelasting zijn niet verwaarloosbaar).

3.3 Mengverhoudingen voor mixen

Voor de productgroep van diverse mixen zijn voor elk van de varianten met tarieven verschillende opties rond mengverhoudingen denkbaar. Zoals besproken in sectie 2.4 onder het kopje 'Poeders, siropen voor etenswaren en drank', nemen wij dranksiropen, cacaopoeder voor drank en melkpoeders niet mee in ons onderzoek, omdat zij eerder onder een verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken horen. Wel relevant voor een suikerbelasting is hoe bakmixen, toetjesmixen en sausmixen worden belast. Het ligt voor de hand om aan de hand van het suikergehalte van het product na toevoeging van water, melk e.d. te bepalen of het product meer suiker bevat dan de drempelwaarde, die in dit onderzoek 6% wordt verondersteld. Het is immers niet normaal om een droge sausmix te eten.

Verder kan worden overwogen om het gewicht van de mix te belasten op basis van het volume of gewicht dat ontstaat na menging. Als aan 100 gram mix 300 milliliter water wordt toegevoegd, dan is het gewicht van het product dat na menging ontstaat, viermaal zo hoog als van de oorspronkelijke mix. De verhouding van water (of melk of mayo of boter) tot mix volgens de gebruiksaanwijzing varieert van 1:2 tot 10:1. Voor babyvoeding poeder is zelfs een mengverhouding van 20:1 aangetroffen voor Olvarit acht-granen mix, al zou in dit geval ook van een drankmix gesproken kunnen worden.¹³⁹ Deze mengverhoudingen wijken nogal af van de mengverhouding 3:1 die in de Wet verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) wordt gehanteerd voor siropen om drank mee te maken.¹⁴⁰ Deze mixen worden niet belast volgens artikel 10(2) van de Wvad omdat die alleen groenten en fruit in poedervorm (en siropen) belast die bedoeld is om drank mee te maken. Bovendien bevat geen van de onderzochte bakmixen of toetjesmixen groente of fruit in poedervorm. Daarnaast bevat bijna alle onderzochte babyvoeding poeder en de helft van de sausmixen bevat melkpoeder, melkeiwit of lactose en wordt daarom niet belast volgens artikel 9(3)(a) van de Wvad. Daarnaast is voor toetjesmixen en babyvoeding poeder vaak aanlenging met melk aanbevolen en wordt als limonade niet aangemerkt: *“de uit melk of melkproducten bereide*

¹³⁹ Olvarit 12+ mnd acht granen. (z.d.). Ah. <https://www.ah.nl/producten/product/wi480809/olvarit-12-mnd-acht-granen>

¹⁴⁰ De feitelijke mengverhouding van siropen heeft een mediane waarde van 7:1, dus 7 eenheden water op 1 eenheid siroop, volgens RIVM (2023), Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken, sectie 4.3.

drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02% mas of meer waarin zich melkeiwit en melksuiker bevinden, niet zijnde een uit wei of weiprodukten vervaardigde drank." Om al deze redenen ligt het niet voor de hand om deze mixen via een aanpassing van de Wvad te belasten maar dat in een belasting op suikerwaren te doen. Voor de bepaling van het relevante suikergehalte van mixen zijn vier opties denkbaar die verderop worden besproken.

Deelfactor voor het suikergehalte om te vergelijken met de drempelwaarde voor belasting

Het idee van de deelfactor is om het suikergehalte van de droge mix te delen door deze factor voordat een vergelijking wordt gemaakt met de drempelwaarde voor de suikerbelasting. Als het suikergehalte van een droge mix bijvoorbeeld 30% is en 100 gram mix moet gemengd worden met 500 gram water, dan is de deelfactor 6, en is het suikergehalte na deling door 6 gereduceerd tot 5%, wat onder de drempelwaarde van 6% ligt die in dit onderzoek wordt verondersteld.

In de wet zou wel verduidelijkt moeten worden dat alleen de hoeveelheid water, melk e.d. relevant is die nodig is om de deeg, pudding, saus e.d. te maken, zoals het volgende voorbeeld verduidelijkt. Als in de gebruiksaanwijzing staat dat 100 gr droge pasta met een liter water aan de kook gebracht moet worden, en dat aan 100 gr gekookte pasta (na uitlekken) 10 gram sausmix moet worden toegevoegd, dan is het relevante suikergehalte van de mix het suikergehalte van de mix zelf. Alleen wanneer 10 gram sausmix moet worden gemengd met 50 milliliter water voordat het aan de gekookte pasta kan worden toegevoegd, dan is het relevante suikergehalte van de mix na menging een zesde van het suikergehalte van de droge mix.

Behalve met deelfactoren op basis van de mengverhouding van het product zelf, kan ook worden overwogen om met vaste deelfactoren te werken. Het suikergehalte van de mix wordt dan gedeeld door een vaste factor. Deze opties worden hieronder gelijk besproken met de vermenigvuldigingsfactoren voor het bepalen volume of gewicht van het product dat na menging ontstaat als basis voor de belasting van het gewicht van de droge mix.

Optie 1. Belasting op basis van gewicht en suikergehalte van de mix zelf

De optie om bij de belasting van mixen geen rekening te houden met mengverhoudingen, heeft het voordeel van de eenvoud; de deelfactoren om het suikergehalte te bepalen en de vermenigvuldigingsfactor om het belastbare volume te bepalen zijn allemaal 1. Deze optie zou echter afwijken van de Wvad waar de belasting wordt geheven op het volume dat ontstaat na de menging. Een inhoudelijk nadeel zou zijn dat mixen met een suikergehalte boven de drempelwaarde van het suikergehalte worden belast terwijl het suikergehalte van de saus na toevoeging van water, melk e.d. mogelijk onder de drempelwaarde valt. Bovendien zou er een verschil in belasting ontstaan tussen:

- de saus na menging van de mix en water, melk e.d.; en
- de saus die in vloeibare of viscoze vorm in een zakje of tube wordt verkocht.

Optie 2. Belasting op basis van het gewicht na vermenigvuldiging met een productafhankelijke factor

In deze optie wordt de mix belast op basis van het gewicht van de mix vermenigvuldigd met 1 plus de mengverhouding volgens het etiket. Bijvoorbeeld als de mengverhouding volgens het etiket 100ml water : 200 gr mix is, dan wordt 1 kilo mix belast op basis van 1,5 liter van het product dat na menging ontstaat. En als de mengverhouding van het etiket 100 ml water : 10 gr mix is, dan wordt 1 kilo mix belast op basis van 11 liter van het product dat na menging ontstaat.

Dezelfde factor kan worden gebruikt als deelfactor om het suikergehalte te bepalen van het product dat na menging ontstaat. Als het suikergehalte van de droge mix bijvoorbeeld 20% is, en de vermenigvuldigingsfactor is 4, dan is het suikergehalte van het product na menging 5%.

In de wetgeving moet bij deze optie worden vermeld dat 1 kilo en 1 liter als equivalent worden beschouwd. Er is dus geen verschil tussen het mengen van dezelfde hoeveelheid mix met 100 gram boter of met 100 milliliter water. Ook moet duidelijk gemaakt worden welke mengverhoudingen relevant zijn; een liter water om 100 gram pasta te koken waarna de mix aan de uitgelekte gekookte pasta volgens de gebruiksaanwijzing moet worden toegevoegd, is niet relevant.

Optie 3. Belasting op basis van het gewicht van de mix na vermenigvuldiging met een vaste factor

In de Wvad wordt een vaste mengverhouding van 3:1 voor het volume water tot het volume of het gewicht van de siroop of de poeder.¹⁴¹ Dit betekent dat het volume of het gewicht van de siroop of de poeder met factor 4 moet worden vermenigvuldigd om de verschuldigde belasting te berekenen. Voor siropen verschilt de aanbevolen mengverhouding aanzienlijk: van 9:1 voor Karvan Cévitam, 7:1 voor AH vlierbessen siroop en 4:1 voor AH framboos siroop. De Wvad hanteert dus een lagere mengverhouding van 3:1 dan de meeste mengverhoudingen die in dit onderzoek zijn gevonden voor limonadesiropen.

Voor sauzen komen mengverhoudingen rond 1:2 voor zoals bij Koopmans bakmix voor appeltaart en 'Homemade shake & bake' wafelmix.¹⁴² Een mengverhouding rond 10:1 is gevonden voor Duyvis 'Festival' mix en Knorr witte sausmix.¹⁴³ Dus als voor mixen de laagste mengverhouding wordt gehanteerd om de mix te belasten op basis van het gewicht of volume dat na menging ontstaat, dan is de vermenigvuldigingsfactor van 1,4 zo laag dat je net zo goed de mix op basis van het gewicht zelf kan belasten.

Een andere reden om de mix op basis van het gewicht zelf te belasten, is dat de mix slechts één van vaak meerdere ingrediënten is, die vaak ook weer suiker bevatten. Er zou daarom extra gemotiveerd moeten worden om juist voor mixpoeders meer dan het eigen gewicht te belasten.

¹⁴¹ Belastingdienst (2024). Bijzonderheden per verbruiksbelastinggoed. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane_voor_bedrijven/accijns_en_verbruik_sbelaasting/inleiding_accijns_verbruiksbelastingen/bijzonderheden_per_verbruiksbelastinggoed/

¹⁴² Vb. 220 gram boter op 550 gram bakmix, <https://www.ah.nl/producten/product/wi444412/koopmans-mix-voor-appeltaart-met-extra-deeg> en 220 ml water op 350 gr bakmix: <https://www.ah.nl/producten/product/wi466747/homemade-shake-en-bake-wafels>

¹⁴³ Vb. 2,5 eetlepel mayonaise en 1 eetlepel water op een zakje van 6 gram, ofwel $(2,5+1) \cdot 0,015$ liter / 0,006 kilo = 9,75:1, zie <https://www.ah.nl/producten/product/wi124794/duyvis-dipsaus-festival> en 250 ml liter op 22 gr sausmix: <https://www.ah.nl/producten/product/wi159528/knorr-mix-witte-saus>

Als deelfactor om het suikergehalte te bepalen, lijkt het echter minder 'fair' om mixen die met veel water gemengd moeten worden, de factor 1 te hanteren. Dus een mix waarvan 100 gram vermengd moet worden met 900 ml water en een suikergehalte van 30%, zou na menging slechts een suikergehalte van 3% hebben, maar toch worden belast omdat 30% met deelfactor 1 boven de drempelwaarde van 6% ligt. Als 'gemiddelde deelfactor zou in plaats daarvan 7 kunnen worden gehanteerd; dit gemiddelde is gebaseerd op gemiddelde vermenigvuldigingsfactoren tussen verschillende typen mixen (zie optie 4 hieronder).

Optie 4. Verschillende vaste vermenigvuldigingsfactoren voor verschillende typen mixen

Deze optie is vergelijkbaar met optie 3, maar met verschillende vermenigvuldigingsfactoren voor verschillende typen mixen.

- Voor drie onderzochte sausmixen variëren de vermenigvuldigingsfactoren op basis van de mengverhoudingen volgens de gebruiksaanwijzing tussen 7,76 en 12,4. Als wordt gekozen voor een vaste factor op basis van de laagste mengverhouding, dan zou voor sausmixen een vaste vermenigvuldigingsfactor van 7 kunnen worden gehanteerd.
- Voor vier onderzochte toetjesmixen variëren de relevante vermenigvuldigingsfactoren tussen 7,4 (twee puddingmixen), 16,4 (custardpudding) en 21 (mix voor custardvla). Als vaste vermenigvuldigingsfactor ligt 7 dus ook voor de hand voor toetjesmixen.
- Voor vier onderzochte bakmixen variëren de relevante vermenigvuldigingsfactor van 1,4 tot 2,75, en kan net zo goed het gewicht zelf belast worden.
- Voor twee van drie onderzochte babyvoedingspoeders is de relevante vermenigvuldigingsfactor 4,0 en voor een is de relevante vermenigvuldigingsfactor 21. De laatste babyvoeding kan zowel op een bordje als in een zuigflesje, dus de babyvoedingspoeder zou ook als drankpoeder kunnen worden beschouwd. Als vaste vermenigvuldigingsfactor voor babyvoedingspoeder ligt 4 daarom het meest voor de hand

In deze optie zouden de vermenigvuldigingsfactoren voor het bepalen van het belastbare volume ook kunnen worden gehanteerd als de deelfactoren om het suikergehalte met de drempelwaarde voor de belasting te vergelijken. De hoogste en laagste mengverhoudingen variëren namelijk niet extreem veel binnen de hierboven besproken productcategorieën, met uitzondering van de babyvoedingspoeders.

Het nadeel van deze optie is dat er verschillen in belastingtarieven ontstaan waardoor het verleidelijk is om een toetjesmix te presenteren als bakmix. Zoals besproken onder belastingvariant 1 (zie sectie 3.2), leidden verschillen in belastingtarieven voor limonades, vruchtensappen en mineraalwater in de oorspronkelijke Wvvd van 1993 tot rechtszaken over de indeling van dranken. Dus dat risico bestaat ook bij mixen als die niet duidelijk zijn gedefinieerd.

Conclusie mengverhoudingen

Vanuit het oogpunt van uitvoerbaarheid en houdbaarheid ligt optie 3 met vaste vermenigvuldigingsfactoren en vaste deelfactoren voor alle typen mixen het meest voor de hand, met vermenigvuldigingsfactor 1 om het belastbare volume na menging te bepalen, en met deelfactor 7 voor het suikergehalte om dat met de drempelwaarde voor de belasting te vergelijken.

Bij de doorrekening is het suikergehalte overigens gedeeld door (1+mengverhouding) om te vergelijken met de drempel voor belasting, en is het gewicht van de mixen zelf belast (met vermenigvuldigingsfactor 1).

3.4 Alternatieven voor suikerbelasting en aanpalende maatregelen

In het streven naar een gezondere samenleving wordt naast de suikerbelasting gekeken naar alternatieve maatregelen waarmee een vergelijkbare gezondheidswinst zou kunnen worden geboekt. Het Nationaal Preventieakkoord benoemt enkele van deze alternatieven. Een recente doorrekening toont echter aan dat Nederland nog een aanzienlijke inspanning moet leveren om de doelen voor gewichtsvermindering te bereiken, aangezien het aantal mensen met overgewicht en obesitas juist is toegenomen.¹⁴⁴

Het invoeren van één enkele maatregel als oplossing lijkt volgens meerdere geïnterviewden ontoereikend te zijn, wat overeenkomt met de aanbevelingen van de WHO. Volgens de WHO is een pakket van maatregelen nodig, waarbij fiscale maatregelen worden versterkt door het vergroten van bewustzijn onder consumenten, het verbeteren van informatie om ongezonde voeding (makkelijker) te identificeren, en het (meer) reguleren van marketing van ongezonde voeding.¹⁴⁵ Aanpalende maatregelen kunnen daarom worden gezien als aanvullend op de suikerbelasting die we in dit rapport behandelen.

Fiscale alternatieven

Nederland heft al een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken (Wvad). Tot alternatieve fiscale maatregelen kunnen bijvoorbeeld worden overwogen:

- een hervorming van de Wvad;
- een btw-verlaging op groente en fruit;
- een belasting op producten met een (hoog) vetgehalte.

SEO concludeerde echter al dat een btw-verlaging op groente en fruit juridisch niet houdbaar is vanwege het fiscale neutraliteitsprincipe van de btw.¹⁴⁶ Een reden om specifiek producten met (veel) suiker te belasten, is dat volgens recente literatuuronderzoeken een dieet met minder koolhydraten gemiddeld leidt tot een grotere gewichtsafname dan een dieet met minder vet.¹⁴⁷ Overigens zijn low-fat diëten volgens Chawla (2020) weer beter voor het

¹⁴⁴ Eykelenboom et al. 2024. Doorrekening impact Nationaal Preventieakkoord: deelakkoord overgewicht Worden de ambities voor 2040 bereikt? RIVM-rapport 2023-0414. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).

¹⁴⁵ Thow AM, Downs SM, Mayes C, Trevena H, Waqanivalu T, Cawley J. Fiscal policy to improve diets and prevent noncommunicable diseases: from recommendations to action. Bull World Health Organ. 2018 Mar 1;96(3):201-210. doi: 10.2471/BLT.17.195982. Epub 2018 Feb 5. PMID: 29531419; PMCID: PMC5840623; World Health Organization. 2016. *Report of the commission on ending childhood obesity*.

¹⁴⁶ SEO Stichting Economisch Onderzoek (2023). [Een btw-nultarief voor groente en fruit](#).

¹⁴⁷ Chawla et al. (2020), The Effect of Low-Fat and Low-Carbohydrate Diets on Weight Loss and Lipid Levels: A Systematic Review and Meta-Analysis, Nutrients, 2020 Dec 9;12(12):3774. doi: 10.3390/nu12123774.

cholesterol gehalte in het bloed dan low-carb diëten. Wij bespreken verder alleen een hervorming van de Wvad, die in 2023 is onderzocht door RIVM.¹⁴⁸

RIVM onderzocht de effecten van een gestaffelde verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken, waarin de tarieven als volgt zijn opgebouwd naar suikergehalte:

- 0-5%: 25 cent per liter;
- 5-8%: 37 cent per liter;
- >8%: 52 cent per liter.

Volgens de RIVM studie leidt dit tot een reductie van de consumptie van suiker via alcoholvrije dranken met 15 tot 18 procent extra ten opzichte van de verbruiksbelasting per januari 2024. Dit is geen procentuele reductie ten opzichte de totale suikerconsumptie die 122 gram per persoon per dag bedraagt,¹⁴⁹ maar alleen van de suikerconsumptie via alcoholvrije dranken die 10 gram per persoon per dag bedraagt.¹⁵⁰ Ten opzichte van de totale suikerconsumptie zou de extra reductie van de suikerconsumptie van 1,5 tot 1,8 gram per persoon per dag slechts 1,2% tot 1,5% bedragen. De andere drie varianten die RIVM onderzocht, leveren vergelijkbare reducties van de suikerconsumptie op. Het RIVM gaat in een volgende modelstudie kijken naar hoe groot de impact op het aantal mensen met overgewicht kan zijn bij invoering zal een dergelijke getrapte verbruiksbelasting.¹⁵¹

Een nog niet gepubliceerde studie van Ecorys, WIFO en de Erasmus Universiteit onderzocht de impact van beperkter EU-brede minimum tarieven.¹⁵²

- 0-5%: geen belasting;
- 5-8%: 10 cent per liter;
- >8%: 15 cent per liter.

Volgens deze studie zou deze beperkte wijziging leiden tot een vrijwel te verwaarlozen extra reductie van de suikerconsumptie met 0,2 gram per persoon per dag. In deze studie is rekening gehouden met kruiselasticiteiten die met waarden tussen 0,13 en 0,30 (ook tussen vruchtensappen, frisdranken en mineraalwater onderling) niet te verwaarlozen zijn maar de uitkomsten niet dramatisch beïnvloeden.

Een belasting op suikerhoudende dranken is momenteel in verschillende EU-lidstaten ingevoerd. Deze belasting heeft in deze landen als doel gezond te bevorderen en in mindere mate belastingopbrengsten te genereren. De effectiviteit van de belasting hangt af van het vermogen om zowel de aanbod- als de vraagzijde van de markt te beïnvloeden.¹⁵³ Enkele belangrijke bevindingen uit het onderzoek van Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit

Apekey et. Al. (2022), Comparison of the Effectiveness of Low Carbohydrate Versus Low Fat Diets, in Type 2 Diabetes: Systematic Review and Meta-Analysis of Randomized Controlled Trials. *Nutrients*, 2022 Oct 19;14(20):4391. doi: 10.3390/nu14204391.

Zie ook <https://www.henw.org/artikelen/afvallen-hoe-moet-dat>

¹⁴⁸ RIVM (2023), Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/06/01/bijlage-2-onderzoek-rivm-naar-een-gedifferentieerde-verbruiksbelasting>

¹⁴⁹ Zie <https://www.kenniscentrumsuiker.nl/images/pdf/Consumptie-van-suikers-voor-de-pers.pdf>

¹⁵⁰ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU perspective, nog te verschijnen

¹⁵¹ Eykelenboom et al. 2023. Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken RIVM-rapport 2023-0314. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).

¹⁵² Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

¹⁵³ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

Rotterdam naar de gezondheidseffecten van een belasting op suikerhoudende dranken, zijn onder meer:

- De belasting kan producenten stimuleren om het suikergehalte van dranken te verlagen
- De belastingverhogingen worden vaak doorberekend aan consumenten
- De vraag naar dranken is gevoelig voor prijsveranderingen, waardoor belastingen via prijsstijgingen leiden tot dalende consumptie
- Consumenten lijken geneigd te zijn om dranken met lagere suikergehaltes te kiezen nadat de belasting is ingevoerd
- Simulatiestudies wijzen uit dat een dergelijke belasting positieve gezondheidseffecten kan hebben en zorgkosten kan verminderen.

Minimum unit pricing alternatief

Een geheel ander soort fiscale maatregel is minimum unit pricing, die Schotland hanteert voor alcoholische dranken.¹⁵⁴ In Schotland is het wettelijk verboden om alcohol te verkopen onder 50 pence per eenheid. Een laag-alcoholische drank bevat weinig eenheden alcohol per liter en een hoog-alcoholische drank bevat veel eenheden alcohol per liter. Minimum unit pricing is geen belasting, maar een verplichting om drank afhankelijk van het alcoholpercentage boven een minimale prijs te verkopen aan consumenten. Volgens een interview heeft Catalonië overwogen om ondernemers te verplichten om een verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken volledig door te berekenen in de prijs, maar was dit juridisch en administratief niet houdbaar. Het doel van minimum unit pricing is om mensen die grote hoeveelheden ongezonde producten kopen, direct te treffen in hun portemonnee. Volgens een evaluatie is de minimum unit pricing uiteindelijk niet effectief gebleken om zware alcoholverslaving significant terug te dringen¹⁵⁵ of om de alcoholconsumptie van jongeren terug te dringen.¹⁵⁶ Een reden was mogelijk dat minimum unit pricing vooral de prijs beïnvloedde van dranken die voor de introductie ervan een lage prijs per eenheid hadden, zoals met name ciders en huismerken van sterke drank.¹⁵⁷

Om deze reden lijkt minimum unit pricing geen aantrekkelijk alternatief voor een suikerbelasting, omdat juist producten met lage suikergehaltes lager geprijsd zijn dan producten met hoge suikergehaltes. Bijvoorbeeld, magere yoghurt heeft een suikergehalte van 4,5% en een prijs van € 1,27 per liter. Zuivelhoeve Boer'n yoghurt aardbei heeft een suikergehalte van 9% en een prijs van € 3,99 per kilo. Stel dat de minimum unit price vier cent per gram suiker is. Dat is de minimum prijs per kilo of liter van het eindproduct gelijk aan:

- 0,04 (vier cent per gram) x
- het suikerpercentage (1 procent = 0,01) x
- 1000 (1000 gram in een kilo of liter)

Dan zou de prijs van magere yoghurt stijgen tot $45 \times 0,04 = € 1,80$ per liter (+42%) en de prijs van de aardbeien yoghurt ongewijzigd blijven omdat de minimum unit prijs van $90 \times 0,04 = 3,60$ per kilo zou zijn wat onder de huidige prijs van € 3,99 ligt. Ook bij een minimum unit prijs van

¹⁵⁴ Zie <https://www.gov.scot/policies/alcohol-and-drugs/minimum-unit-pricing/>

¹⁵⁵ Holmes, J. et al. (2022), Evaluating the impact of Minimum Unit Pricing in Scotland on people who are drinking at harmful levels, <https://www.publichealthscotland.scot/media/13486/evaluating-the-impact-of-minimum-unit-pricing-in-scotland-on-people-who-are-drinking-at-harmful-levels-report.pdf>

¹⁵⁶ Iconic (2019), Minimum Unit Pricing in Scotland: A qualitative study of children and young people's own drinking and related behaviour, <https://www.healthscotland.scot/media/2947/iconic-mup-cyp-own-drinking-and-related-behaviour-english-jan2020.pdf>

¹⁵⁷ Ferguson, K. et al. (2022), Evaluating the impact of MUP on alcohol products and prices, <https://publichealthscotland.scot/media/16262/mup-products-report-english-november2022.pdf>

drie cent per gram suiker zou de prijs van magere yoghurt nog stijgen, zij het slechts met zes procent tot € 1,35 per liter.

Een ander voorbeeld van etenswaren waar juist de vijf product-merk combinaties met de laagste suikergehaltes zouden worden getroffen door een minimum unit price. Huismerken van AH, Aldi en Jumbo, McVitie's koekjes en Pally Koekjes suikergehaltes van gemiddeld 17,6 hebben en een prijs van gemiddeld € 2,86 per kilo (beide ongewogen). Daarentegen hebben Milka en Brinky koekjes en Scholierij, Bastogne en Pim's van LU de hoogste suikergehaltes van gemiddeld 41,9% en een gemiddelde prijs van € 11,92 per kilo (beide ongewogen). Dezelfde minimum unit price van vier cent per gram zou de prijs van de vijf minst zoetste koekjes verhogen van gemiddeld 2,86 naar 7,04 euro per kilo ofwel een stijging van bijna 150% terwijl de prijs van de vijf zoetste koekjes zou stijgen van gemiddeld 11,92 naar 16,76 euro per kilo ofwel een stijging van 41%. Bij een minimum unit prijs van drie cent per gram suiker zou de prijs van de minst zoete koekjes nog altijd met gemiddeld 85% stijgen tot € 5,28 per kilo terwijl de vijf zoetste koekjes gemiddeld met slechts 5% zouden stijgen tot € 12,57 per kilo.

Minimum unit pricing is kortom geen aantrekkelijk alternatief voor een suikerbelasting.

Voorlichtingscampagnes

Aandacht voor communicatie is belangrijk om draagvlak voor de suikerbelasting te creëren. Een van de geïnterviewden wijst erop dat frisdranken meer aandacht hebben gekregen in voorlichtingscampagnes, waardoor het bewustzijn over hun ongezonde aard is toegenomen. Ook zijn er in de EU meer landen die een belasting op suikerhoudende dranken hebben geïmplementeerd, tegenover slechts twee landen, namelijk Denemarken en Hongarije, met een belasting op suikerhoudende voedingsmiddelen. Door deze beperkte aandacht kan een suikerbelasting op voedingsmiddelen bij de bevolking weerstand oproepen.

Onderzoek in Hongarije ondersteunt het belang van communicatie; bij het introduceren van de suikerbelasting werd er kritiek geuit.¹⁵⁸ Bijna een derde van de bevolking was niet op de hoogte van de invoering van de belasting, een aanzienlijk deel wist niet of was verkeerd geïnformeerd over het assortiment producten dat door de belasting werd gedekt, en een derde was niet op de hoogte van de doelstellingen van de belastingintroduktie. De consumptie van belaste, ongezonde producten nam daarna echter wel af, wat deels werd toegeschreven aan een verbeterd bewustzijn van de bevolking. In het vervolgonderzoek uit 2015 gaven meer mensen aan dat de consumptie van het product ongezond was dan de prijsverhoging als reden voor de afname in consumptie. De meerderheid van de consumenten koos voor een gezonder alternatief. In 2019 bleek echter dat de gezondheidsbewustwording die nodig is om voedingsgewoonten te veranderen, was afgenomen gedurende de onderzochte acht jaar.

Nutri-Score

Het vergroten en behouden van bewustzijn van consumenten over voedingskeuzes kan via overheids campagnes, het voedselkeuzelogo Nutri-Score en door het programma Gezonde Schoolkantine. Bij de Gezonde Schoolkantine kunnen scholen aan de slag gaan met het aanbod en presentatie van gezonde producten in hun kantine met hulp van het Voedings-

¹⁵⁸ Vragenlijst Hongarije

centrum.¹⁵⁹ Nutri-Score, die sinds 1 januari 2024 in Nederland van kracht is, biedt consumenten een hulpmiddel om voedingsmiddelen te beoordelen op hun voedingswaarde.¹⁶⁰ Daarnaast fungeert het als een stimulans voor fabrikanten om de samenstelling van hun producten aan te passen. Dit kan leiden tot de ontwikkeling van producten met verminderd suikergehalte, maar ook met een verhoogd gehalte aan vezels of eiwitten, waardoor het negatieve aspect van de score, namelijk het suikergehalte, gecompenseerd kan worden.¹⁶¹

Convenant

Een andere mogelijke maatregel die verder niet onderzocht is, is het sluiten van convenanten met de voedselindustrie om het suikergehalte te verlagen. Dergelijke afspraken zijn al gemaakt in het kader van het Nationaal Preventieakkoord. Volgens een evaluatie van RIVM in 2021 zijn echter de doelstellingen om het suikergehalte of caloriegehalte van producten te verminderen, niet of slechts beperkt gehaald.¹⁶² Voor sommige producten zoals kauwgom en zuurtjes lijkt vervanging van suiker door zoetstoffen goed mogelijk (zie ook sectie 4.2). Echter, de producenten die wij gesproken hebben, zijn vrij sceptisch over de mogelijkheid om het suikergehalte van hun producten te verlagen. Daarom lijkt een dergelijk convenant weinig kansrijk en hooguit geschikt als een aanpalende maatregel zoals andere die hieronder worden besproken.

Aanpalende maatregelen

Naast fiscale maatregelen zijn er bredere, aanpalende maatregelen waarmee gezondheidswinst kan worden geboekt. Deze maatregelen worden reeds in het Nationaal Preventieakkoord behandeld. Het ministerie van VWS zet al in op deze maatregelen¹⁶³:

- Het verbeteren van de productsamenstelling van ongezonde producten.
- Het intensiveren van de Gezonde School-aanpak, Gezonde Kinderopvang-aanpak en JOGG.
- Het vergroten van het aanbod gezonde voeding in onder andere supermarkten, horeca en catering.
- Het beperken van de marketing voor ongezond voedsel die gericht is op kinderen.
- Het informeren van consumenten over gezonde(re) voedingskeuzes.
- Het voor minder calorieën zorgen door kleinere porties.

Aanvullend is in één van de interviews het verbeteren van de voedselomgeving met lokale vergunningen genoemd, waaronder specifiek het verbieden van bepaalde producten in sportkantines of schoolkantines. Uit een onderzoek over het gemeentelijke instrumentarium voor een gezonde voedselomgeving, komt naar voren dat het mogelijk is om een op enige wijze een vergunningstelsel in te bouwen in het omgevingsplan, onder de Omgevingswet om het voor gemeente mogelijk te maken om te sturen op een gezonde voedselomgeving, dit is alleen mogelijk voor detailhandel. Verder geven de auteurs aan dat er weinig juridische

¹⁵⁹ Voedingscentrum (z.d.). De Gezonde School Kantine. <https://www.voedingscentrum.nl/professionals/gezonde-voedselomgeving/de-gezonde-schoolkantine>

¹⁶⁰ Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (2024). Nutri-Score. RIVM. <https://www.rivm.nl/voedsel-en-voeding/nutri-score>

¹⁶¹ Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (2019). Voedselkeuzelogo's onder de loep.; Ter Borg, S., Steenbergen, E., Milder, I. E. J., & Temme, E. H. M. (2021). Evaluation of Nutri-Score in Relation to Dietary Guidelines and Food Reformulation in The Netherlands. *Nutrients*, 13(12), 4536. <https://doi.org/10.3390/nu13124536>

¹⁶² RIVM (2021). Voortgangsrapportage Nationaal Preventieakkoord, blz. 41-42, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/06/30/rivm-voortgangsrapportage-nationaal-preventieakkoord-2021>

¹⁶³ Eykelenboom et al. 2024. Doorrekening impact Nationaal Preventieakkoord: deelakkoord overgewicht Worden de ambities voor 2040 bereikt? RIVM-rapport 2023-0414. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).

gronden zijn om een vergunning te weigeren op grond van het aanbod van gezond of duurzaam voedsel.¹⁶⁴

3.5 Conclusie

Al met al is de conclusie dat er naast een suikerbelasting moet worden blijven ingezet op het implementeren van een pakket aan maatregelen, bestaande uit een suikerbelasting, voorlichtingscampagnes en de Nutri-Score. Een voorlichtingscampagne heeft wel als nadeel dat het effect daarvan na verloop van tijd kan verdwijnen, terwijl een suikerbelasting een blijvend effect heeft, zolang de tarieven van tijd tot tijd worden aangepast aan de prijsinflatie.

Van de vijf varianten van een suikerbelasting op etenswaren die in deze studie zijn overwogen, heeft een belasting ongeacht het suikergehalte het nadeel dat deze producten met lage suikergehaltes en lage prijzen relatief zwaarder belast dan producten met hoge suikergehaltes en hoge prijzen. Een btw-verhoging voor alleen etenswaren vanaf een bepaald suikergehalte is juridisch niet houdbaar, zoals al was geconcludeerd in het vorige hoofdstuk. De drie overige varianten waarvoor de gezondheidseffecten zijn doorberekend, zijn:

- vast bedrag van € 1,10 per kilo vanaf 6% suikergehalte;
- gestaffelde tarieven van € 0,90; € 1,80 en € 2,70 per kilo vanaf 6%, 25% en 50% suikergehalte;
- vast bedrag van € 1,10 per kilo vanaf 6% suikergehalte op alleen etenswaren met toegevoegde suiker.

Voor producten die bedoeld zijn om te vermengen met bijvoorbeeld water of melk, zoals bakmix, toetjesmix, sausmix en babyvoeding mix, geven wij in overweging om het product te belasten als het suikergehalte gedeeld door zeven groter is dan 6%, gebaseerd op een 'gemiddelde' mengverhouding van 1:6. Als dit suikergehalte groter is dan 6%, geven wij in overweging met hetzelfde tarief per kilo te belasten als andere producten met een suikergehalte vanaf 6%.

¹⁶⁴ City Deal (2021). Gemeentelijk instrumentarium voor een gezonde voedselomgeving. In Agendastad. https://agendastad.nl/content/uploads/2021/01/gem_instr_voedselomgeving-def-21_01_2021.pdf

4 Producentengedrag

In dit hoofdstuk beschrijven we verschillende mogelijke reacties van producenten op een suikerbelasting. De reactie is van belang voor het bepalen van de effecten van een eventuele belasting.

4.1 Inleiding

In reactie op een suikerbelasting kunnen fabrikanten ervoor kiezen om de belasting te ontwijken. Een gewenste verandering is dat producenten het suikergehalte van hun product verlagen. Producenten kunnen echter ook proberen hun product in een niet-belaste categorie te krijgen, bijvoorbeeld in twijfelgevallen over de juiste classificatie, of door hun product marginaal te wijzigen waarbij het suikergehalte niet of nauwelijks verandert. Dit laatste is ongewenst maar niet noodzakelijk illegaal. Al deze vormen van product herformulering worden besproken in sectie 4.2.

Bedrijven kunnen ook proberen om producten ongemerkt uit andere EU-lidstaten te laten overbrengen, wat overigens illegaal zou zijn (sectie 4.3). Ook het bewust onjuist vermelden van het suikergehalte om geen of een lagere suikerbelasting af te dragen, is een vorm van fraude (sectie 4.4). Overigens kunnen fouten op voedingsetiketten ook onbewust worden gemaakt, en is een zekere foutenmarge toegestaan. Tot slot mag verwacht worden dat het grootste deel van de suikerbelasting wordt doorberekend naar uiteindelijk de consument (sectie 4.5).

4.2 Productherformulering

Verlaging suikergehalte: effect belasting voor etenswaren onzeker en waarschijnlijk beperkt

Fabrikanten kunnen als reactie op suikerbelasting inzetten op productherformulering, vooral wanneer het een getrapte belastingstructuur betreft. Dit houdt in dat fabrikanten de formule van hun product veranderen. In het geval van suiker kan dit bijvoorbeeld door suiker te vervangen door zoetstoffen of het aanpassen van de receptuur. Er zijn echter verschillende perspectieven binnen de geïnterviewde partijen wat productherformulering betreft. Sommige geïnterviewden zijn terughoudend ten aanzien van herformulering, met name wanneer dit gepaard gaat met het gebruik van zoetstoffen als suikervervangers. Volgens hen is dit voor veel etenswaren niet goed mogelijk, omdat de suiker niet alleen relevant is voor de smaak, maar ook voor de textuur. Wageningen University & Research (WUR) beaamt dit in hun verslag over de workshop Food Reformulation: "herformulering gaat verder dan suiker één op één vervangen".¹⁶⁵ Volgens hen is er namelijk meer nodig, namelijk begrip van de interactie tussen ingrediënten en textuurvorming.

¹⁶⁵ WUR (2019). De grootste uitdaging bij herformulering zit in de textuur. Via [link](#).

Uit een Hongaarse studie blijkt dat een suikerbelasting een groot effect op productherformulering kan hebben.¹⁶⁶ Volgens een online survey onder 35 bedrijven verwijderde 12% van de bedrijven het ongezonde ingrediënt volledig en verminderde 28% de hoeveelheid van het ongezonde ingrediënt.¹⁶⁷ Echter, het is niet bekend in hoeverre het etenswaren in plaats van dranken betrof, en belangrijker nog het is niet bekend of de hoeveelheid suiker, zout, vet, taurine, of methyl-xanthine was verminderd. Het is daarom moeilijk in te schatten in hoeverre deze studie relevant is voor specifiek de effecten van een suikerbelasting.

Uit eerder onderzoek naar suikerbelastingen op suikerhoudende dranken blijkt dat deze belastingen productherformulering door producenten kunnen stimuleren.¹⁶⁸ De bevindingen hierover verschillen echter per land.¹⁶⁹ In het Verenigd Koninkrijk heeft een belastingmaatregel op basis van staffels geresulteerd in een statistisch significante versnelling van het verlagen van het suikergehalte in frisdrank. In Frankrijk was dit herformuleringseffect ten opzichte van de autonome trend alleen (en statistisch significant) zichtbaar in een gemiddeld 6% extra lager suikergehalte van [nieuw](#) geïntroduceerde dranken na introductie van de suikerbelasting in vergelijking met de periode daarvoor.¹⁷⁰ Het suikergehalte van bestaande dranken, met een marktaandeel van boven 90% van Coca Cola alleen al onder de cola's, veranderde echter niet in Frankrijk.¹⁷¹ De Franse belasting heeft weliswaar veel staffels, echter het belastingtarief verschilt maar weinig tussen opeenvolgende staffels. Het is blijkbaar niet een groot aantal staffels (zoals in Frankrijk) die tot suikerreductie leidt maar een aanzienlijk verschil in tarieven (zoals in het VK).

Uit een analyse van Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam blijkt dat het suikergehalte van bekende frisdrank merken (die internationaal vergelijkbaar zijn) in zeven landen met een belasting op frisdrank niet statistisch significant lager was dan in landen zonder deze belasting.¹⁷² Dat betekent dat er geen aanwijzing is dat een frisdrank belasting van invloed is op het suikergehalte van frisdranken. In Polen is wel een andere vorm van product herformulering waargenomen, namelijk de introductie van frisdranken met een laag suikergehalte toen Polen zijn belasting op suikerhoudende dranken in 2021 invoerde.¹⁷³

Echter, de belasting alleen verklaart de verschillen in suikergehaltes door productherformulering niet. De grootste verschillen in suikergehaltes van bekende reguliere frisdrankmerken (die internationaal vergelijkbaar zijn) tussen landen is gevonden voor Fanta, waarbij we met regulier bedoelen dat suiker niet is vervangen door kunstmatige zoetstoffen. Het suikergehalte van Fanta is binnen de EU duidelijk lager dan gemiddeld in sommige landen met een belasting op frisdranken, zoals het VK, Frankrijk, Polen, Portugal, Nederland en Hongarije

¹⁶⁶ Ministry of Human Capacities (2019). [The Hungarian Public Health Product Tax The Hungarian Public Health Product Tax](#) slide 18 en 19

¹⁶⁷ Van de bedrijven was 27% niet op de hoogte van de productbelasting, het is niet bekend of de percentages slaan op alle bedrijven in de survey of alleen de bedrijven die bekend waren met de productbelasting.

¹⁶⁸ RIVM (2020). Suikertaks: een vergelijking tussen drie Europese landen.

¹⁶⁹ Het is belangrijk hierbij te benoemen dat ditzelfde effect niet te generaliseren is naar suikerhoudende voedingsmiddelen, omdat daarbij suiker niet alleen relevant is voor de smaak, maar ook voor de textuur.

¹⁷⁰ Allais O., Enderli G., Sassi F., Soler L. (2023), Effective policies to promote sugar reduction in soft drinks: lessons from a comparison of six European countries, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4364868> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4364868>

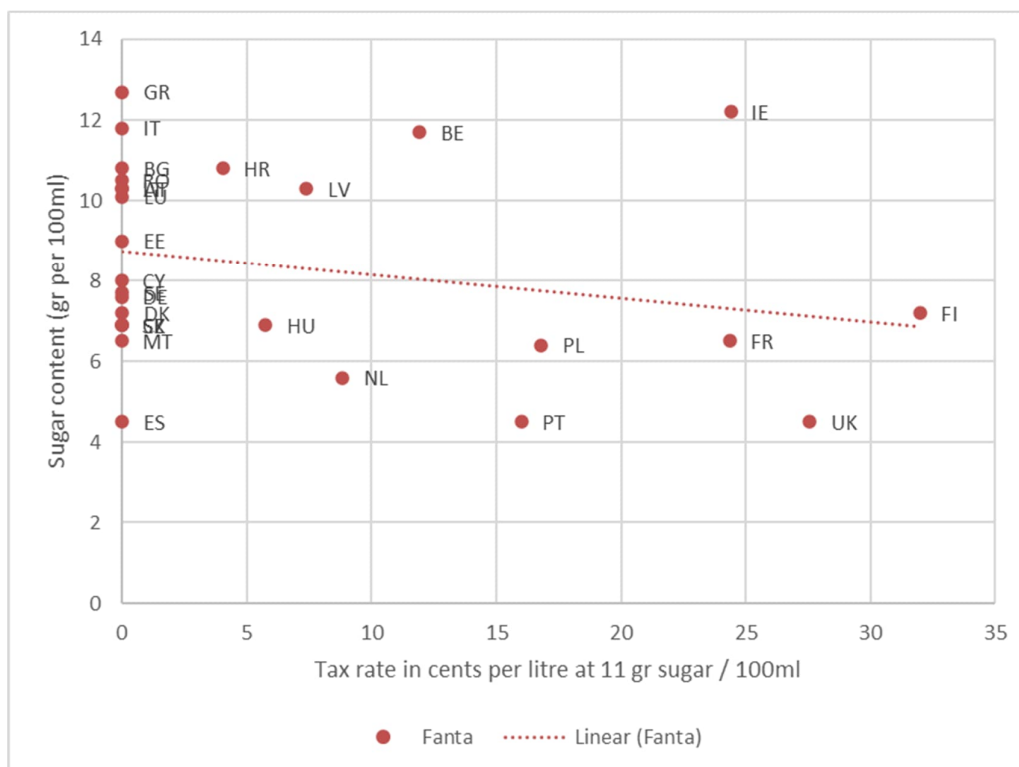
¹⁷¹ Mogelijk komt dit ook omdat Frankrijk ook frisdrank met zoetstoffen belast, Ministère de l'Intérieur (2023), <https://www.service-public.fr/professionnels/taxation-boissons>

¹⁷² Ecorys, WIFO en Erasmus University Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

¹⁷³ Wierzejska RE (2022). The Impact of the Sweetened Beverages Tax on Their Reformulation in Poland-The Analysis of the Composition of Commercially Available Beverages before and after the Introduction of the Tax (2020 vs. 2021). *Int J Environ Res Public Health*. Nov 4;19(21):14464. doi: 10.3390/ijerph192114464. PMID: 36361345; PMCID: PMC9658175.

(Figuur 4.1). Echter, in Ierland met een vergelijkbare frisdrank belasting als het VK en in België met een vergelijkbare frisdrank belasting als Nederland zijn de suikergehaltes hoog. Ook in Kroatië en Letland zijn de suikergehaltes ondanks een frisdrankbelasting hoog, al is het belastingtarief in deze twee landen (en Hongarije) het laagste in de EU. Er is geen statistisch significant verband tussen de aanwezigheid van een frisdrankbelasting of de hoogte van het belastingtarief op het suikergehalte. Ook een gestaffeld tarief in plaats van vlaktaks verlaagt het suikergehalte niet eenduidig: België belast drank met en zonder toegevoegde suiker of zoetstoffen verschillend en Kroatië en Ierland hebben een gestaffeld tarief, maar toch heeft Fanta in deze landen hoge suikergehaltes, terwijl het suikergehalte in Nederland veel lager is ondanks een vlaktaks.

Figuur 4.1 Suikergehalte van Fanta in Europa, februari 2023



Volgens interviews is verlaging van het suikergehalte in veel etenswaren minder goed mogelijk dan voor dranken omdat suiker bij etenswaren ook invloed heeft op de textuur, in tegenstelling tot frisdrank. Toch is voor een aantal soorten etenswaren suiker al vervangen door zoetstoffen, zoals:

- kauwgom (Mentos, Sportlife, Stimorol, Xylifresh, bepaalde huismerken);
- zuurtjes (Smint, Sportlife, Vicks, Ricola, Anta-Flu);
- drop (Läkerol);
- ijs (Filur, dit waterijs wordt overigens niet in Nederland verkocht).

In het geval van Mentos, Anta-Flu en Ricola zijn er overigens zowel een suikerhoudende variant als een variant met zoetstoffen op de markt. In het geval van Sportlife, Stimorol, Xylifresh, Vicks, Smint en Läkerol zijn alleen suikervrije producten gevonden.

Al met al is het effect van een frisdrank belasting op het suikergehalte van frisdranken volgens de literatuur onzeker of beperkt, en in ieder geval deels toe te schrijven aan autonome trends. Ter illustratie: het caloriegehalte van A-merk frisdranken is tussen 2012 en 2019 met een kwart afgenomen¹⁷⁴ terwijl het tarief van de verbruiksbelasting laag bleef, van 5,5 cent per liter in 2012 tot 8,9 cent per liter in 2019¹⁷⁵ en het belastingtarief volgens een vergelijking tussen EU landen geen invloed had op het suikergehalte van Fanta (Figuur 4.1) of diverse andere A-merk frisdranken.

De veronderstelling bij de doorrekeningen in dit onderzoek is dat geen substantiële verlaging van het suikergehalte plaatsvindt als gevolg van alléén de suikerbelasting. Voor bepaalde producten zoals kauwgom, zuurtjes, drop en ijs is dit een mogelijke onderschatting. Het is bovendien aannemelijk dat een suikergehalte net boven een belastingdrempel wordt verlaagd tot net onder die drempel, maar het effect daarvan op de gezondheid zal minimaal zijn, omdat verreweg de meeste producten die door een suikerbelasting getroffen worden suikerpercentages ver boven 6% hebben. In een variant met gestaffelde tarieven is de kans op productherformulering het grootst, mits er aanzienlijke verschillen in tarieven zijn (zie de eerder gemaakte vergelijking tussen Frankrijk en het VK bij de frisdrankbelasting). Bovendien kan de suikerbelasting een aanvullende prikkel zijn bovenop de prikkel die uitgaat van de Nutri-Score, zoals benoemd in sectie 3.4.

Oneigenlijke product herclassificatie

Er is wel een aanwijzing dat in Nederland ondernemers de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken omzeilen door een kleine hoeveelheid melk aan hun drank toe te voegen.¹⁷⁶ Daarom raden voor een suikerbelasting aan om producten niet vrij te stellen vanaf slechts een zeer kleine hoeveelheid van een bepaalde stof zoals in de Wvad het geval is.

¹⁷⁴ Zie <https://www.vmt.nl/42248/frisdranken-bevatten-in-2019-25-minder-calorieen>

¹⁷⁵ De stijging van 5,5 naar 8,9 cent per liter lijkt veel, maar betekent voor een gemiddelde frisdrank een prijsstijging van pakweg € 1,50 per liter tot € 1,53 per liter. Bovendien zijn het fabrikanten die een product zouden herformuleren die rekenen een verbruiksbelasting volgens interviews volledig door in de prijs. Het is alleen de detailhandel die de belasting soms voor slechts 70% doorberekenen maar die maakt de producten niet. Daarom concluderen wij dat de calorieverlaging van frisdranken tussen 2012 en 2019 in Nederland grotendeels autonoom is.

¹⁷⁶ BNR Nieuwsradio, 12 maart 2024, "Appelsientje ontwijkt suikertaks met truc: vleugje zuivel maakt sap belastingvrij", <https://www.bnr.nl/nieuws/binnenland/10542731/appelsientje-ontwijkt-suikertaks-met-truc-twee-druppels-zuivel-en-sap-is-geen-sap-meer>

Vrijstelling limonades vanaf zeer kleine hoeveelheden melkvetten

Volgens de Wvad wordt limonade belast, waarbij art. 9(3) bepaald dat niet als limonade wordt aangemerkt:

de uit melk of melkproducten bereide drank met een gehalte aan melkvetten van 0,02% mas of meer waarin zich melkeiwit en melksuiker bevinden, niet zijnde een uit wei of weiprodukten vervaardigde drank;

b) de uit soja bereide drank met een vetgehalte en een eiwitgehalte die vergelijkbaar zijn met het vetgehalte en het eiwitgehalte van melk.

In 2002 en 2003 beslisten het gerechtshof van Amsterdam en de Hoge Raad dat een drank die bestaat uit 6% yoghurt en grotendeels vruchtensap moet worden beschouwd als een drank die, 'zij het niet uitsluitend', uit melk of melkproducten is bereid.* Deze drank voldeed verder aan de eisen van minstens 0,02% mas melkvetten en de aanwezigheid van melkeiwit en melksuiker, en was naar het oordeel van de rechter daarom niet belastbaar. Het argument van de rechter hierbij was dat de wetgever geen kwantitatieve eisen had gesteld aan de hoeveelheid melk.

* Zaak 01/0278 Gerechtshof Amsterdam, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE6617.
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHAMS:2002:AE6617> en zaak 38607 Hoge Raad:
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:2003:AF8706>

Ter vergelijking: de Hongaarse gezondheidsbelasting definieert in art. 3(5) 'melk en zuivelproducten' als: melk en zuivelproducten waaronder met name yoghurt, kefir, boter, kwark, room, melkpoeder, kaas en karnemelk. Vervolgens worden in artikel 4 alleen producten vrijgesteld die uit minstens 50% 'melk en zuivelproducten' bestaan.¹⁷⁷

Mede daarom raden wij brede categorieën van belastbare producten, gelijke belastingtarieven en realistische maar ook iets ambitieuze minimale hoeveelheden van 'gezonde' ingrediënten aan voor producten die om gezondheidsoverwegingen niet belast worden (zie ook sectie 7.2 verderop). In de doorrekeningen is overigens geen rekening gehouden met oneigenlijke product herclassificaties.

4.3 Ontwijking door grenshandel van ondernemers

Een suikerbelasting kan er voor zorgen dat ondernemers fraude gaan plegen via grenshandel. Dit volgt uit een aantal onderzoeken in andere landen die hieronder worden besproken. Kleine producenten en ambachtelijke maaltijdbereiders worden ook door de Nederlandse Douane genoemd als uitdagingen bij de handhaving van suikerbelasting. Over de omvang van de grenshandel valt echter niets te zeggen. Wij houden er in de doorberekening van de suikerbelasting dan ook geen rekening mee.

Bij de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken is niets bekend over belastingontwijking door grenshandel van ondernemers. Indien zij belastbare goederen in andere EU-lidstaten bestellen om in Nederland te verkopen en daar geen verbruiksbelasting over betalen, dan is

¹⁷⁷ National Tax and Customs Administration (2022). Public Health Product Tax 2022 II. semester.
https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeligiranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022/53.-informacios-fuzet---nepegeszsegugyi-termekado

dat illegaal en belastingontduiking. Uit onderzoek van Denemarken blijkt dat ontwijking door grenshandel bij ondernemers vooral gebeurt door kleine ondernemers als kiosk houders. De onderzoekers van Ecorys merken hierbij op dat als kioskhouders voedingsmiddelen over de grens in Duitsland inkopen, dit wel producten zijn met een Duits voedsel etiket, die om die reden niet zo in Denemarken mogen worden verkocht – dus als bij inspectie voedingsmiddelen met een Duits etiket worden aangetroffen dan impliceert dit fraude. Het is overigens alleen de NVWA die handhaaft op correcte voedingsetiketten, niet de uitvoerder van de eventuele suikerbelasting.

Het Deense ministerie van Financiën schatte op basis van eigen berekeningen dat in 2016 DKK 225 miljoen (€ 29 miljoen) aan belasting is misgelopen door illegale grenshandel door met name kiosken en kraamhouders, wat illegaal is.¹⁷⁸ Dit bedrag is exclusief belasting die is misgelopen door winkelen over de grens, wat op zich niet illegaal is.

In het interview met de Douane wordt benadrukt dat grote bedrijven zichtbaarder zijn, een betere belastingadministratie hebben en over het algemeen accijnzen en verbruiksbelastingen correct afdragen. De verbruiksbelasting bij de Douane is ontstaan door de eenwording van Europa op 1 januari 1993. Accijnzen kon vanaf die datum alleen worden geheven volgens de Europese accijnsrichtlijn, waardoor alcoholvrije dranken buiten de boot vielen. De wet op de accijnzen van alcoholvrije dranken van 23 april 1971¹⁷⁹ werd vervangen door de wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, en de controle bleef bij de Douane vanwege het vorige accijnssysteem.

De Douane pleit voor een duidelijke definitie van belastbare criteria en benadrukt dat de wetgeving hanteerbaar moet zijn. Fraudegevoelige aspecten omvatten grenseffecten, gebrek aan controle bij invoer en overbrengen, en problemen met zelfaangifte. Communicatie, zowel intern als extern, en voldoende voorbereidingstijd voor bedrijven zijn cruciaal bij de invoering van suikerbelasting.

4.4 Belastingontwijking door fouten in suikergehalte op het etiket

Het kan voorkomen dat een verkeerd suikergehalte wordt vermeld op het voedingsetiket. Volgens navraag bij NVWA komen fouten op het voedingsetiket (niet noodzakelijk het suikergehalte) in het algemeen relatief vaak voor, met de aantekening dat niet alle fouten ernstig zijn en dat fouten soms onbewust worden gemaakt. Dit betreft echter een indruk van NVWA; cijfers over constatering van fouten bij inspecties zijn niet voorhanden. In ieder geval heeft in tenminste een rechtszaak een gerechtshof geoordeeld dat sprake is van fraude met betrekking tot de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.¹⁸⁰ Op basis van de inschatting van NVWA schatten wij in dat er geen aanleiding is om grootschalige fraude met voedingsetiketten te veronderstellen na invoering van een suikerbelasting.

Bij mixen is het sowieso belangrijk om in de wet expliciet vast te leggen dat het suikergehalte van de droge mix moet worden vermeld op het etiket, en niet van het product dat ontstaat na

¹⁷⁸ Skatteministeriet (2017). [Status over grænsehandel 2017](https://www.regeringen.dk/media/4275/status_over_graensehandel_2017.pdf), Tabel 2.5 onderste regel, https://www.regeringen.dk/media/4275/status_over_graensehandel_2017.pdf

¹⁷⁹ Stb. 1971 - 731

¹⁸⁰ Gerechtshof Amsterdam. (2020). Uitspraak afdeling strafrecht. Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHAMS:2019:4877>

menging, dat wil zeggen na toevoeging van water, melk of iets anders volgens de gebruiksaanwijzing. Om het risico te verkleinen dat hoge mengverhoudingen worden aanbevolen in de gebruiksaanwijzing (dus bijvoorbeeld 2 liter water op 100 gram mix) terwijl consumenten in de praktijk lagere mengverhoudingen (bijvoorbeeld 1 liter water op 100 gram mix) om op een suikergehalte na menging onder de drempelwaarde voor belasting te komen, ligt het voor de hand om vaste deelfactoren te hanteren om het risico op belastingontwijking via hoge aanbevolen mengverhoudingen te verkleinen. Vaste deelfactoren hebben ook de voorkeur om redenen van praktische uitvoerbaarheid (zie sectie 3.3).

Het is aan te bevelen dat de NVWA en de uitvoerder van de suikerbelasting met elkaar communiceren over geconstateerde of vermoede fouten met betrekking tot het suikergehalte of de vermelding van suiker als ingrediënt op het etiket. Het laboratorium dat de Douane gebruikt zal uitsluitend kunnen constateren dat het op het etiket vermelde suikergehalte onjuist is. In een dergelijk geval past de Douane het etiket niet meer toe en heft zij belasting op hetgeen is vastgesteld. De Douane zou de NVWA moeten informeren die het bedrijf aanvullend kan waarschuwen of beboeten, en onderzoeken of het bedrijf het etiket daarna correct aanpast. En als de NVWA bij een controle een verkeerd vermeld suikergehalte aantreft, zou deze de uitvoerder van de suikerbelasting moeten waarschuwen zodat deze alsnog de correcte belasting kan innen.

4.5 Prijs effecten

Zoals eerder besproken in sectie 3.1, is de verwachting dat producenten de suikerbelasting volledig doorrekenen. Detailhandelaren rekenen de suikerbelasting naar verwachting voor 70% door voor zogenaamde basisproducten zoals yoghurt, kwark, broodbeleg of een pak suiker. Voor de overige producten rekenen detailhandelaren de prijs naar verwachting ook volledig door. De belastingtarieven zijn zodanig bepaald dat de gemiddelde prijsstijging over alle belaste producten 20% is, behalve in de vijfde variant waarin het btw tarief op etenswaren met meer dan 6% suiker in de belastbare productcategorieën stijgt van 9% naar 21%. Het gemiddelde prijseffect van de productcategorieën die in het onderzoek zijn meegenomen (dus inclusief producten met minder dan 6% suiker) is voor elke belastingvariant al vermeld in sectie 3.2.

In de eerste variant met vaste tarieven per kilo of liter ongeacht suikergehalte variëren de gemiddelde prijsstijgingen in de verschillende productcategorieën van 3% voor suikerwaren tot 29% voor yoghurts exclusief drinkyoghurts, en 55% voor een pak suiker (Tabel 4.1).

In de tweede variant met een vast tarief indien het suikergehalte meer is dan 6%, worden vrijwel geen pizza's, dipsauzen, pindakaas of kwark belast. In sommige productcategorieën is de prijsstijging ondanks het hogere belastingtarief lager dan in de eerste variant omdat de producten met een hoger suikergehalte een hogere prijs hebben. Dit is het geval bij yoghurt, kwark en zoet brood. In de overige productgroepen stijgt de gemiddelde prijs door het hogere belastingtarief; er worden echter wel minder producten belast dan in de eerste variant.

In de derde variant met gestaffelde prijzen is het belastingtarief lager dan in de varianten 2 en 3 voor het merendeel van de producten, namelijk producten met suikergehaltes tussen 6 en 25%. Producten met hoge suikergehaltes zoals honing, jams, chocola, kauwgom, suiker-

waren, bereide fruitsnacks en een pak suiker zwaar belast worden met gemiddelde prijsstijgingen van 20% (kauwgom) tot 198% (pak suiker) tot gevolg.

In de vierde variant waarin producten bovendien alleen worden belast als suiker is toegevoegd, verandert nauwelijks iets ten opzichte van de tweede variant. Het grote verschil is dat honing, bereide fruitsnacks en babyvoedsel niet of nauwelijks meer worden belast.

Tabel 4.1 Verwachte consumentenprijsstijging belaste producten, per belasting variant en productgroep (prijzen 2023)

	Variant 1 (tarief 0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
Kant- en klare maaltijden	10%	22%	18%	22%	11%
Pizza's	10%	0%	0%	0%	0%
Sauzen	21%	21%	18%	23%	11%
Dipsauzen	14%	0%	2%	0%	11%
Honing	7%	10%	25%	0%	11%
Chocoladepasta	10%	15%	36%	15%	11%
Jams	17%	25%	59%	28%	11%
Pindakaas	9%	9%	8%	6%	11%
Yoghurt excl. drinkyoghurt	29%	17%	14%	17%	11%
Toetjes	20%	29%	24%	29%	11%
Room	8%	0%	0%	0%	0%
Kwark	20%	13%	11%	13%	11%
Toetjes- en bakmixen	18%	26%	22%	26%	11%
Zoet brood	25%	18%	15%	18%	11%
Gebak	12%	17%	14%	17%	11%
Taart	17%	24%	20%	24%	11%
Ontbijtgranen	15%	22%	18%	22%	11%
Chocola	8%	11%	24%	11%	11%
Kauwgom	3%	8%	20%	8%	11%
Suikerwaren	12%	18%	45%	18%	11%
IJs	14%	20%	23%	20%	11%
Popcorn	8%	12%	10%	12%	11%
Bereide fruitsnacks	16%	24%	59%	0%	11%
Snackrepen	6%	10%	14%	11%	11%
Koek	25%	37%	34%	38%	11%
Babyvoedsel	11%	17%	18%	0%	11%
Suiker	55%	81%	198%	81%	11%
Totaal	20%	20%	20%	20%	11%

Bron: Uitgaven Euromonitor International, prijzen en suikergehaltes desk research Ecorys

Ook binnen productgroepen zijn aanzienlijke verschillen in procentuele prijsveranderingen te verwachten, omdat de prijzen per kilo variëren. Bij de bespreking van een minimum unit

pricing systeem als alternatief voor een suikerbelasting (sectie 3.4) is dit geïllustreerd met enkele voorbeelden.

4.6 Conclusie

Er is weinig aanleiding om aan te nemen dat een suikerbelasting leidt tot productherformulering, omdat suiker belangrijk is voor zowel de smaak als de textuur van etenswaren. Bij producten met een suikergehalte net boven een drempel waarop (een hogere) suikerbelasting wordt geheven is het waarschijnlijk dat het suikergehalte tot net onder die drempel wordt gereduceerd. Dit heeft effecten op de belastingheffing, de prijzen en de consumptie maar nauwelijks op de suikerconsumptie. Door het heffen van dezelfde vaste tarieven voor alle belastbare producten wordt grotendeels voorkomen dat producten worden geherformuleerd door toevoeging van een minimale hoeveelheid van een ingrediënt, om te worden ingedeeld in een niet-belastbare groep. Dit is bij alcoholvrije dranken bijvoorbeeld het geval door toevoeging van een minimale hoeveelheid melk. Dit laatste is uiteraard te voorkomen door dit soort uitzonderingen niet meer te maken, zoals ook wordt besproken in sectie 7.2.

Verschillen in consumentenprijzen van levensmiddelen tussen Nederland, België en Duitsland zijn niet van dien aard dat hier sterke prikkels vanuit gaan om levensmiddelen ongemerkt uit België of Duitsland te laten overbrengen. Bovendien vinden veel A-merken het ongewenst om producten met een Duits voedingsetiket (en met Duitse prijzen) te verkopen aan Nederlandse handelaren, afgezien van het feit dat het verboden is om producten te verkopen met een etiket dat niet is opgesteld in de Nederlandse taal. Het is overigens alleen de NVWA die handhaaft op correcte voedingsetiketten, niet de uitvoerder van de eventuele suikerbelasting. Fraude door niet-gemelde grenshandel is niet uit te sluiten, maar is waarschijnlijk beperkt. Met betrekking tot fouten op etiketten weten we eigenlijk niet meer dan dat ze ook nu al voorkomen. Communicatie over geconstateerde en vermoede fouten tussen de NVWA en de uitvoerder van de suikerbelasting, en toezien op naleving na een waarschuwing zijn aan te bevelen.

De invloed van de belasting op consumentenprijzen is aanzienlijk, aangezien de belastingstarieven zodanig zijn gekozen dat zij inclusief btw leiden voor de belaste producten leiden tot gemiddelde prijsstijgingen rond 20%. In de doorrekening wordt alleen rekening gehouden met prijsstijgingen door doorberekening van de belasting. De reden is dat de overige effecten onbekend maar waarschijnlijk beperkt zijn.

5 Consumentengedrag

5.1 Inleiding

Geconfronteerd met prijsstijgingen, reageren consumenten daar meestal op door minder van de in prijs gestegen producten te kopen. Een zorg van de industrie is dat Nederlanders over de grens gaan winkelen, als de prijsverschillen daar aanleiding toe geven. Bij de prijsvergelijking moet wel rekening gehouden worden met de verschillen in prijs in het totale boodschappenmandje. Stel bijvoorbeeld dat alleen chocola zou worden belast, dan ligt het niet voor de hand dat consumenten ineens alle boodschappen over de grens doen, of alleen voor chocola de grens over gaan. Wij kijken daarom eerst naar het effect van de suikerbelasting op de gemiddelde prijs van het bredere goederenpakket van levensmiddelen en huishoudelijke middelen. We kijken daarnaast naar het effect van de prijsstijging op de totale huishoudelijke uitgaven (algemene prijsinflatie, zie sectie 5.2).

Om het effect van de suikerbelasting op het winkelen over de grens te schatten, onderzoeken we eerst voor hoeveel Nederlanders op dit moment over de grens winkelen. Wij kijken vervolgens naar het effect van een verhoging van de chocoladebelasting in Denemarken op het winkelen over de grens. Wij kijken tot slot naar de consumentenprijsverschillen tussen Nederland, België en Duitsland voor de etenswaren die onder de suikerbelasting zouden kunnen vallen. Op basis van al deze informatie komen wij tot slot tot een schatting van het effect van een suikerbelasting op het winkelen over de grens (sectie 5.3). Het andere alternatief is om letterlijk minder te kopen. Bij een gelijk inkomen en stijgende prijzen hebben consumenten minder te besteden. Daarnaast kunnen consumenten meer andere producten gaan kopen die niet of minder in prijs zijn gestegen (substitutie). De procentuele verandering van de gekochte hoeveelheid in verhouding tot de procentuele verandering van de prijs heet de prijselasticiteit. De prijselasticiteiten van diverse levensmiddelen schatten wij in sectie 5.4.

Ook los van prijsveranderingen kunnen consumenten meer of minder van bepaalde goederen kopen, bijvoorbeeld omdat de voorkeuren veranderen. Voor zover deze trends autonoom zijn, heeft een suikerbelasting daar geen invloed op. Autonome trends hebben wel invloed op de belastingopbrengst en presenteren wij in sectie 5.5.

De suikerbelasting heeft via de prijsinflatie gevolgen voor de koopkracht. Door de stijging van totale huishoudelijke uitgaven bij gelijke gekochte hoeveelheden te relateren aan het huishoudelijk inkomen, is het directe effect van de suikerbelasting te meten. Een deel van het koopkrachteffect wordt echter gecompenseerd doordat consumenten minder kopen van de producten die het meest in prijs zijn gestegen. Het uiteindelijke effect van de suikerbelasting op de koopkracht, na correctie voor gewijzigde consumptiepatronen, bespreken wij in sectie 5.6.

De suikerbelasting heeft ook tot gevolg dat minder suiker wordt geconsumeerd, doordat met name de producten met een suikergehalte boven de belastingdrempel duurder worden en minder gekocht worden. Door de verandering van gekochte hoeveelheden te vermenigvuldigen met het suikergehalte, wordt het effect van de belasting op de suikerconsumptie berekend. Hierbij maken wij onderscheid tussen de 20% van de huishoudens die per persoon

(boven 4 jaar oud) veel suiker consumeren en de 80% van de huishoudens die minder suiker consumeren, en tevens tussen mannen als vrouwen (sectie 5.7). Tot slot schatten wij de belastingopbrengsten. Hierbij houden we rekening met het effect van de belasting op de gekochte hoeveelheden. Deze geschatte opbrengsten worden uitgedrukt als percentage van het BBP om te vergelijken met de belastingopbrengsten van de gezondheidsbelasting van Hongarije en de chocoladebelasting in Denemarken (sectie 5.8). Tot slot wordt de impact van de suikerbelasting op de winsten van de supermarkten en de voedingsindustrie geschat (sectie 5.9)

5.2 Effect op prijsinflatie

De belastingtarieven zijn zodanig gekozen dat dit in alle varianten met een belasting per kilo of liter van het product leidt tot gemiddeld 20% prijsstijging op basis van gegevens van Euromonitor International (zie ook Tabel 4.1 in het vorige hoofdstuk). De gegevens van Euromonitor International zijn beschikbaar per product-merk combinatie en dus is het effect van het belastingtarief op de prijzen daarmee nauwkeurig te bepalen. Om het effect van de belasting op de consumentenuitgaven en daarmee de inflatie te bepalen, hebben wij de Household Budget Survey (HBS) data van Nederland (2015) gebruikt, omdat daar uitgaven en inkomens van individuele huishoudens bekend zijn. De productcategorieën van de HBS zijn echter minder gedetailleerd dan die van Euromonitor International, en deelt producten ook in andere categorieën in. Daarom is de prijsstijging van belaste productcategorieën in de benadering van belastbare producten met HBS data niet precies 20% maar varieert deze van 15% in variant 3 tot 22% in variant 4 (zie Tabel 5.1).

Tabel 5.1 Verwacht effect suikerbelasting op inflatie

Ten opzichte van:	Variant 1 (tarief 0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
Belaste productcategorieën	17%	17%	22%	15%	11%
Levensmiddelen	4,6%	4,8%	6,1%	4,2%	2,9%
Supermarkt uitgaven	4,1%	4,2%	5,3%	3,7%	2,5%
Consumenten uitgaven	0,6%	0,6%	0,8%	0,5%	0,4%
Inkomen	0,5%	0,5%	0,7%	0,5%	0,3%

Bron: Uitgaven Household Budget Survey Nederland 2015, procentuele prijsstijgingen in Tabel 4.1

Als percentage van de uitgaven aan alle levensmiddelen is het effect van de suikerbelasting op de gemiddelde prijs iets meer dan 3,5 keer lager, rond 5,5% (het percentage tussen 4,8% en 6,1% in variant 2 en 4). De levensmiddelen zijn inclusief bier en wijn dat ook in supermarkten kan worden gekocht, maar exclusief sterke drank dat in Nederland niet in supermarkten mag worden verkocht. De uitgaven aan levensmiddelen vormen het grootste deel van de consumentenuitgaven bij supermarkten, en het effect van de suikerbelasting op de gemiddelde prijs bij supermarkten is daarom niet veel lager, namelijk rond 4,7%.

In procenten van de totale consumentenuitgaven is het effect van de suikerbelasting rond 0,7%. Dit betekent dat de consumenten eenmalig gemiddeld 0,7% extra kwijt zijn aan de kosten van hun inkopen. Deze 0,7% is het initiële effect van de suikerbelasting op inflatie. Voor zover consumenten minder kopen van belastbare etenswaren, zal de gemiddelde prijsstijging in latere jaren iets teniet worden gedaan. Daar staat tegenover dat als prijsstijgingen leiden tot hogere looneisen, bedrijven de hogere loonkosten weer kunnen doorberekenen in de prijs van hun producten en diensten, wat weer leidt tot een zogenaamd na-ijl effect van inflatie. Dit is echter niet verder doorgerekend omdat dit een macro-economisch model vergt.

5.3 Winkelen over de grens

Veel geïnterviewden, voornamelijk uit de industrie, uiten hun bezorgdheid over grenshandel. Ze geven aan dat consumenten mogelijk meer geneigd zijn om over de grens aankopen te doen, als de prijs van producten door suikerbelasting stijgt, vergelijkbaar met situaties rondom brandstof, alcohol en tabak. Bovendien wordt opgemerkt dat consumenten bereid zijn steeds verder te reizen om over de grens te winkelen. Voor het minimaliseren van dit effect is het belangrijk om binnen de bredere EU-context naar de harmonisatie van belastingen op ongezonde voeding te kijken. Het eerdere onderzoek van Ecorys toont aan dat grenshandel vooral voorkomt op specifieke locaties, bekend als hotspots, met name in kleinere landen zoals Denemarken en Nederland.¹⁸¹

In Denemarken schatten de autoriteiten dat een deel van de indirecte belastingen wordt misgelopen door winkelen over de grens, met name voor wijn, bier, frisdrank en snoep.¹⁸² Dit wordt bevestigd door het onderzoek van Ecorys, waaruit blijkt dat de invoering van een verbruiksbelasting op suikerhoudende dranken resulteerde in een duidelijke afname van de consumptie in Denemarken.¹⁸³ Vergelijkbare resultaten zijn te zien in een observationele studie uit 2014, waaruit blijkt dat belastingdoorgifte toeneemt naarmate de afstand tot de Duitse grens groter wordt, ook voor chocolade en snoep.¹⁸⁴ Grenshandel in deze producten vertoonde een stijging tussen 2012 en 2016, gevolgd door een daling in de daaropvolgende jaren na belastingverhogingen.¹⁸⁵

Een suikerbelasting zal geen invloed hebben op de consumenten die nu reeds in het buitenland hun boodschappen doen. Daarnaast kan een suikerbelasting mensen ertoe verleiden om hun boodschappen niet meer in Nederland te gaan doen.

Om het eerste aspect te onderzoeken, kijken wij naar de resultaten van diverse koopstromen onderzoeken die door IO research zijn gedaan. Dergelijke onderzoeken zijn gedaan in het oosten en zuiden van Nederland, namelijk Oost Nederland (Flevoland, Drenthe, Overijssel en Noord-Gelderland), Limburg en Noord-Brabant. Waar deze beschikbaar zijn, kijken wij naar de resultaten van het onderzoek van 2019. De resultaten van 2021 betreffen namelijk een corona jaar, waarin minder over de grens werd gewinkeld. Volgens het rapport over 2019 in Oost

¹⁸¹ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

¹⁸² Skatteministeriet (2016). 'Status over grænsehandel 2016'

¹⁸³ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

¹⁸⁴ Bergman, U. M., & Hansen, N. L. (2019). Are Excise Taxes on Beverages Fully Passed through to Prices? The Danish Evidence. *Finanzarchiv*, 75(4), 323-356. <https://doi.org/10.1628/fa-2019-0010>

¹⁸⁵ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

Nederland winkelde iets meer dan 1 procent van de inwoners van Oost Nederland in het buitenland.¹⁸⁶ Driekwart van deze aankopen betrof mode. In Limburg¹⁸⁷ wordt 16,2% van de dagelijkse boodschappen buiten de eigen gemeente gedaan. Uit Figuur 3.3 van dat rapport valt af te leiden dat de helft van deze aankopen in Duitsland wordt gedaan en dat Limburgers nauwelijks hun dagelijkse boodschappen in België doen. Wij schatten daarom dat 8% van de Limburgers nu reeds in het buitenland hun aankopen doen. Volgens een koopstromen onderzoek voor Noord-Brabant (2021) deed 0,9% van de inwoners uit die provincie hun boodschappen in België.¹⁸⁸ Het rapport merkt op blz. 22 op dat vooral winkelen in meubelboulevard Ekkersrijt in Baarle-Nassau opvalt, en dat Belgen vooral boodschappen in Nederlandse supermarkten doen vanwege zowel de prijs als de kwaliteit. Op basis van de koopstromen onderzoeken veronderstellen wij¹⁸⁹:

- In Limburg doet 8% van de mensen dagelijkse boodschappen in het buitenland.
- In Flevoland, Utrecht, Groningen, Friesland, Drenthe, Overijssel, Gelderland, Noord-Brabant en Zeeland doet 0,5% van de mensen dagelijkse boodschappen in het buitenland.
- In Noord- en Zuid-Holland zijn dagelijkse boodschappen in het buitenland verwaarloosbaar.

Gewogen naar aantal inwoners is de schatting dat 0,8% van alle Nederlanders hun dagelijkse boodschappen in het buitenland doet. Voor deze mensen heeft een Nederlandse suikerbelasting geen gevolgen voor de koopkracht, de suikerconsumptie of de gezondheid. Dat deze mensen ook na een suikerbelasting in het buitenland blijven winkelen, heeft evenmin extra gevolgen voor ondernemers: de situatie blijft immers onveranderd. De koopkracht onderzoeken laten ook zien dat in Nederland gemiddeld de helft meer aankopen vanuit het buitenland worden gedaan dan andersom. Dit betekent dat ook Belgen en Duitsers naar verwachting minder besteden aan suikerhoudende producten in Nederland. De effecten van een Nederlandse suikerbelasting op de koopkracht en de gezondheid van Belgen en Duitsers valt echter buiten het onderzoek.

Voor het onderzoek geldt dat de bestedingen van Nederlanders in het buitenland niet in de gegevens van Euromonitor International zitten. Echter, de bestedingen van buitenlanders in Nederland zitten wel in deze gegevens. Omdat de koopstromenonderzoeken vermelden dat meer buitenlanders in Nederland over de grens winkelen dan andersom (zonder dit te kwantificeren), veronderstellen wij dat momenteel 1,2% van de dagelijkse aankopen in Nederlandse winkels bestedingen van buitenlanders betreffen, en verminderen de geschatte effecten met dat percentage.

Daarnaast is er de kans dat door een suikerbelasting meer Nederlanders in het buitenland gaan winkelen. De Deense belastingdienst heeft onderzoek uitgevoerd naar wat zij de illegale grenshandel noemen. Dit betreft zowel winkelen van consumenten over de grens, als aankopen van kleine ondernemers als kiosk houders over de grens. Volgens studies van de Deense belasting autoriteiten verdubbelde de illegale grenshandel in chocola en suikerwaren

¹⁸⁶ Koopstromen Oost-Nederland 2019 (2020). In I&O Research (pp. 1–84) [Report]. I&O Research. <https://www.kso2019.nl/downloads/rapportage/HOOFDRAPPORT%20KSO2019.pdf>

¹⁸⁷ Koopstromen Oost-Nederland 2019 (2020). In I&O Research (pp. 1–84) [Report]. I&O Research. <https://www.kso2019.nl/downloads/rapportage/HOOFDRAPPORT%20KSO2019.pdf>

¹⁸⁸ Bureau Stedelijke Planning, I&O Research, & BRO (2022). https://www.kso2021.nl/downloads/rapportage/KSO21_Hoofdrapport-Koopstromenonderzoek-2021.pdf

¹⁸⁹ In het onderzoek houden wij geen rekening met Belgen en Duitsers die mogelijk minder in Nederland winkelen. Dit heeft namelijk geen invloed op de volksgezondheid van Nederlanders, wat het doel van de suikerbelasting is. Voor winkels in Nederland kan dit wel extra omzetverlies betekenen.

van 2 miljoen kilo in 2010 naar 4 miljoen kilo in 2016, het laatste jaar waarvoor deze gegevens bekend zijn (Tabel 5.2).¹⁹⁰ Denemarken hief al een belasting op chocola vanaf begin 19^e eeuw en het aantal belastbare producten is in de 20^e eeuw uitgebreid. Wat sinds 2010 vooral veranderde, was het belastingtarief voor chocolade en suikerwaren. Dit steeg omgerekend naar euro's van € 1,9 per kilogram in 2009 naar € 2,4 in 2010 en € 3,5 vanaf 2015. Voor chocola en suikerwaren leidde dit tot gemiddeld een prijsstijging van 5 tot 6% tussen 2010 (met tarief 2,4) en 2015 of later (met tarief 3,5). Voor taart en koek was de prijsstijging 6 tot 15%. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat Denemarken boven op de chocoladebelasting een btw van 25% heft. Duitsland heft geen verbruiksbelasting op chocola of suikerwaren en heft een btw tarief van 7% op etenswaren inclusief chocolade, suikerwaren en bakkerswaren.¹⁹¹ De verhoging van het Deense tarief van de chocoladebelasting vergroot dus het prijsverschil met Duitsland dat al bestond vanwege het verschil in btw tarief. Dit effect wordt nog versterkt omdat ook op de chocoladebelasting zelf btw wordt geheven. In Nederland is de btw op etenswaren 9% wat niet veel hoger is dan de 7% op bijvoorbeeld chocola in Duitsland. Deense consumenten hebben dus een groter prijsvoordeel als zij over de grens in Duitsland winkelen dan Nederlanders.

Tabel 5.2 Geschatte illegale grenshandel en totale consumptie van chocola en suikerwaren in Denemarken

Jaar	Illegale grenshandel	Totale consumptie	Percentage illegaal
2010	2	115,8	1,4%
2011	2	115,5	1,4%
2012	2,5	112,0	1,9%
2013	3	112,1	2,2%
2014	3	111,9	2,2%
2015	3,5	111,7	2,6%
2016	4	112,3	2,9%

Bron: Deense belastingdienst (illegale grenshandel is inclusief winkelen over de grens) en Euromonitor International (totale consumptie)

De volgende tabel geeft een vergelijking van prijzen tussen Nederland, België en Duitsland. De prijsverschillen zijn voor België gebaseerd op een vergelijking van ah.nl/producten en ah.be/producten.¹⁹² Producten tussen Nederland en Duitsland zijn gebaseerd op identieke of vrijwel vergelijkbare producten waarbij is gestreefd naar prijzen voor minstens drie merken per productgroep. Hoewel prijzen per productgroep verschillen tussen de landen, zijn de gemiddelde prijzen over alle suikerhoudende etenswaren (gewogen met de gekochte hoeveelheden in kilo's in Nederland) min of meer vergelijkbaar tussen de drie landen (Tabel 5.3).

¹⁹⁰ Skatteministeriet. (2017). Status over grænsehandel 2017 Skatteministeriet. <https://skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/status-over-graensehandel-2017>. Tabel 2.5 en Skatteministeriet (2016). Status over grænsehandel 2016 Skatteministeriet. <https://skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/status-over-graensehandel-2016>. Tabel 5.6 en Tabel 6.6.

¹⁹¹ Bundesministerium der justiz. (2006). Value Added Tax Act (UStG). https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_2.html

¹⁹² De vergelijking tussen AH winkels is gemaakt om exact dezelfde producten te vergelijken. AH geldt in België als prijsvechter dus de prijzen van AH in België zijn lager dan gemiddeld. Echter de andere supermarkten volgen wel – ook in België is de concurrentie tussen supermarkten intens. Zie ook De Standaard van 30 november 2023, https://www.standaard.be/cnt/dmf20231130_93826003. Volgens de eerder genoemde koopstroom onderzoeken winkelen Belgen in Nederland vanwege zowel prijs als kwaliteit terwijl Nederlanders nauwelijks over de grens in België winkelen (in tegenstelling tot Duitsland).

Tabel 5.3 Prijsvergelijking Nederland, België en Duitsland, gemiddeld per productgroep.

Productgroep	NL	BE	DE	Δ% BE	Δ% DE
Kant- en klare maaltijden	9.48	8.61	5.59	-9%	-41%
Pizza	8.49	6.60	10.16	-22%	20%
Sauzen	9.94	9.21	8.82	-7%	-11%
Dips	10.75	11.78	15.38	10%	43%
Honing	9.96	9.95	10.74	0%	8%
Chocoladepasta	6.44	4.70	6.65	-27%	3%
Jam	5.85	4.36	6.69	-25%	14%
Pindakaas	7.90	6.33	8.54	-20%	8%
Yoghurt	2.76	2.96	2.93	7%	6%
Vla en pudding	6.50	7.30	6.46	12%	-1%
Room	8.66	7.95	7.12	-8%	-18%
Kwark	4.29	5.10	4.17	19%	-3%
Toetjes- en bakmixen	6.23	6.33	8.09	2%	30%
Zoet brood	7.97	7.43	8.90	-7%	12%
Gebak	16.37	19.40	16.95	18%	4%
Taart	6.81	9.38	7.25	38%	6%
Ontbijtgranen	6.50	6.00	6.82	-8%	5%
Chocola	13.94	12.83	15.93	-8%	14%
Kauwgom	39.21	30.62	30.89	-22%	-21%
Suikerwaren	10.22	10.32	11.36	1%	11%
IJs	9.17	8.95	6.88	-2%	-25%
Popcorn	12.38	15.31	10.83	24%	-13%
Bereide fruitsnacks	21.89	32.26	21.85	47%	0%
Snackrepen	21.58	21.36	24.30	-1%	13%
Koek	5.70	5.95	6.62	4%	16%
Babyvoedsel	10.19	10.39	10.23	2%	0%
Suiker					
Gemiddeld	6.67	6.67	6.72	-0.1%	0.7%

Het is in theorie denkbaar dat mensen sommige producten in Nederland of over de grens kopen afhankelijk van waar de prijs het laagst is, maar aangenomen wordt dat de meeste mensen niet in die mate koopjesjagers zijn en ofwel alles in Nederland ofwel over de grens inkopen. Omdat de gewogen gemiddelde prijsverschillen tussen Nederland en omringende landen binnen de marge van één procent vallen en de belastingverschillen met omringende landen beperkter zijn dan in Denemarken ten opzichte van Duitsland, nemen wij aan dat de bestedingen van Nederlanders over de grens na een suikerbelasting niet verdubbelen zoals in Denemarken, maar met de helft toenemen, dus van 0,8% naar 1,2%. Dit betekent dat de suikerbelasting aanvullend geen effect heeft voor nog eens 0,4% van de Nederlanders. De verschuiving van 0,4% van de Nederlanders die in het buitenland gaan winkelen na een suikerbelasting, betekent wel omzetverlies voor Nederlandse winkeliers, handelaren en producenten.

In totaal verminderen wij het effect van een suikerbelasting op de consumptie met 1,6%:

- 1,2% omdat een deel van de aankopen in Nederland door buitenlanders wordt gedaan;
- 0,4% omdat een suikerbelasting tot gevolg hebben dat meer Nederlanders niet meer in Nederland winkelen.

Het effect van de suikerbelasting op de belastingopbrengsten wordt verminderd met 0,4% in plaats van met 1,6% omdat de 1,2% van de aankopen in Nederland die wordt gedaan door buitenlanders, ook belasting opbrengen.

Een specifiek aandachtspunt is dat consumenten geen suikerbelasting hoeven te betalen – dat moet de supermarkt doen. Echter, tegenwoordig kunnen consumenten online een bestelling doen bij supermarkten over de grens. Dit betekent dat Nederlandse supermarkten worden benadeeld ten opzichte van Duitse supermarkten omdat er in Duitsland geen suikerbelasting is. Te overwegen is om in dat geval Nederlandse vervoerders bij e-bestellingen over de grens te belasten. Weliswaar verplaatst dit het probleem van supermarkten naar vervoerders. Echter, een Nederlandse vervoerder die bestellingen bij drie Nederlandse supermarkten en een Duitse supermarkt ophaalt en bij Nederlandse consumenten bezorgt, heeft een logistiek voordeel ten opzichte van een Duitse vervoerder, omdat de Nederlandse vervoerder meer bestellingen in een rondje kan bezorgen. De Duitse vervoerder kan niet onbepaald goederen bij Nederlandse supermarkten ophalen en bezorgen bij Nederlandse consumenten. Dat heet namelijk cabotage en is aan gebonden aan EU Verordening 1072/2009, waaronder specifiek een 'cooling off' periode van vier dagen.¹⁹³ Overigens geldt in het Benelux verdrag vrij verkeer van goederen en kunnen Belgische vervoerders wel onbepaald goederen bij Nederlandse supermarkten ophalen en bij Nederlandse consumenten leveren.

5.4 Prijselasticiteiten

Een prijselasticiteit geeft aan met hoeveel procent de gekochte hoeveelheid van een product verandert als de prijs van dat product met 1 procent stijgt. Prijselasticiteiten zijn meestal negatief: een product wordt minder gekocht als de prijs stijgt. Daarnaast zijn er zogenaamde kruiselingsse prijselasticiteiten. Deze geven aan met hoeveel procent de gekochte hoeveelheid van een product verandert als de prijs van een ander product stijgt. Een positieve kruiselasticiteit duidt op substitueerbare goederen. Frisdrank en vruchtensappen zijn bijvoorbeeld duidelijke substituten: als de prijs van de ene groep dranken stijgt, dan stijgt de gekochte hoeveelheid van de andere groep dranken (kruiselasticiteit rond 0,20).¹⁹⁴ Oftewel, de ene groep dranken wordt ingewisseld voor de andere groep (substitutie). Een negatieve kruiselasticiteit duidt op complementaire goederen. Er zijn onder etenswaren geen duidelijke complementaire goederen, maar voorbeelden van licht complementaire goederen zijn op basis van HBS data (zie toelichting verderop):

- suiker, jam of honing, een prijsstijging daarvan leidt tot minder consumptie van kwark;
- ijs: een prijsstijging daarvan leidt tot minder consumptie van chocola;
- boter: een prijsstijging daarvan leidt tot minder consumptie van pindakaas en sauzen.

¹⁹³ Zie <https://www.ilent.nl/onderwerpen/cabotage>

¹⁹⁴ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam () Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

Daarnaast wordt ook de inkomenselasticiteiten geschat. Een inkomenselasticiteit geeft weer met hoeveel procent de gekochte hoeveelheid van een product verandert als het huishoudelijk inkomen met 1 procent stijgt. Inkomenselasticiteiten zijn meestal positief: iets meer inkomen leidt tot iets meer consumptie.

In dit onderzoek wordt onderscheid gemaakt tussen de top-20% huishoudens die per persoon de meeste suiker via etenswaren consumeren en de resterende 80% van de huishoudens. Dit om te onderzoeken of een suikerbelasting een extra groot effect heeft voor een bepaalde groep huishoudens die bovengemiddeld veel suiker consumeert.

Om prijselasticiteiten te berekenen, zijn voor een groep huishoudens per huishouden gegevens nodig over de gekochte hoeveelheden, prijzen en inkomen of bestedingen. Een bron van gegevens hiervoor is de Eurostat Household Budget Survey (HBS). Echter, in Nederland zijn huishoudens niet bevraagd over de gekochte hoeveelheden (bijvoorbeeld in kilo's of liters).¹⁹⁵ Daarom zijn de HBS gegevens van België gebruikt.¹⁹⁶ De meest recent beschikbare Eurostat HBS gegevens ten tijde van het onderzoek dateren van 2015. De prijzen zijn per huishouden en productgroep berekend door de bestedingen te delen door de gekochte hoeveelheden. Prijzen onder 40 cent per kilo en boven 30 euro per kilo of liter zijn afgerond op respectievelijk 40 cent en 30 euro. De methodiek om prijselasticiteiten is beschreven door Poi (2012).¹⁹⁷ De prijselasticiteiten zijn geschat in groepen van vier tot zes productcategorieën die in de HBS worden onderscheiden.

Bij etenswaren moet een afweging worden gemaakt tussen het schatten van elasticiteiten voor alleen de huishoudens die positieve hoeveelheden consumeren en de representativiteit over alle huishoudens. Bijvoorbeeld, babyvoedsel wordt door slechts 14% van de huishoudens gekocht. Indien we elasticiteiten voor verschillende groepen etenswaren inclusief babyvoedsel en we gooien 86% van de huishoudens weg, dan zijn de resultaten niet representatief voor alle andere groepen etenswaren die door bijna alle huishoudens worden gekocht, zoals bakkersproducten (95%), diverse melkproducten (79%) en chocola (80%). Wij hebben daarom aparte elasticiteiten berekend voor alle productgroepen die door minder dan 30% van de huishoudens zijn gekocht.

¹⁹⁵ De HBS van Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Oostenrijk en Zweden bevatten evenmin cijfers over gekochte hoeveelheden; microdata van het VK zijn niet meer via Eurostat te verkrijgen. Het zijn vooral Oost-Europese landen die ook data over gekochte hoeveelheden verzamelen, met België als gelukkige uitzondering in West-Europa.

¹⁹⁶ Het is mogelijk om de gegevens over de uitgaven in de HBS Nederland te combineren met prijsgegevens voor dezelfde productcategorieën in de gegevens van de Harmonised Consumer Price Index en de prijzen van de producten die in verschillende gedetailleerde typen huishoudens worden gekocht, te verdelen naar deze typen huishoudens op basis van de verdeling in België. In Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit is dat gedaan voor combinaties van vier typen huishoudens, vijf inkomensklassen en zes klassen van geconsumeerde hoeveelheden alcoholvrije dranken (beperkt tot frisdranken, vruchtensappen en mineraalwater). De eigen prijselasticiteiten voor frisdranken bedroegen -1,18 en -1,21 voor België en Nederland, en die voor vruchtensappen bedroegen respectievelijk -1,29 en -1,19. De verschillen in allerlei kruiselasticiteiten zijn in dezelfde orde van grootte. Dit zou echter extreem tijdrovend zijn om te herhalen voor alle categorieën etenswaren, en weinig zinvol aangezien voor frisdranken de verschillen tussen beide landen beperkt bleken. Het voordeel van werken met alleen met de HBS gegevens van België is dat de gemiddelde prijzen van gekochte producten per individueel huishouden in plaats van per type huishouden te berekenen. Dit leidt tot een iets lagere schatting van de prijselasticiteit van -1,12 voor België (frisdranken, vruchtensappen en mineraalwater samen, zie bijlage D).

¹⁹⁷ Poi, B. P. (2012). Easy Demand-System Estimation with Quads. *The Stata Journal*, 12(3), 433–446.
<https://doi.org/10.1177/1536867x1201200306>

Tabel 5.4 geeft een overzicht van de prijselasticiteiten voor de grootste groep consumenten; exclusief de top-20% huishoudens die per persoon de meeste suiker via etenswaren consumeren. Gedetailleerde schattingen staan in Bijlage D. De schattingen zijn gemaakt op basis van HBS productgroepen, maar de doorrekening is gemaakt voor de productgroepen van Euromonitor International. In de tabel laten we kruiselasticiteiten tussen -0,2 en +0,2 achterwege, want als je de lat maar laag genoeg legt dan hangt alles met alles samen.

De tabel geeft bijvoorbeeld weer dat 97% 'kaas of kwark' koopt. Een procent inkomensstijging leidt tot iets meer dan een procent (1,08%) toename van de gekochte hoeveelheid 'kaas of kwark', en een procent prijsstijging leidt tot iets minder dan een procent afname van de gekochte hoeveelheid (-0,91%). Als de prijs van suiker of honing met een procent stijgt, dan leidt dit tot respectievelijk 0,59% of 0,33% daling van de gekochte hoeveelheid 'kaas of kwark'. Kwark en suiker of honing zijn blijkbaar complementair.¹⁹⁸

Tabel 5.4 Overzicht geschatte elasticiteiten, 80% huishoudens met laagste suikerconsumptie per persoon

HBS product groep (met HQ code)	Euromonitor productgroepen	% koopt product	Inkomens elasticiteit	Prijs elasticiteit	Kruis product	Kruis elasticiteit
HQ01114 overige bakkerswaren	Koek; taart; gebak; zoet brood	95%	1,44	-1,03		
HQ01115 Pizza, quiche	Pizza	22%	0,24	-0,89		
HQ01117 Cereals	Ontbijtgranen; popcorn	41%	0,66	-0,17		
HQ01144 Yoghurt	Yoghurt	70%	0,51	-0,44	Pizza	-0,23
HQ01145 Kaas en kwark	Kwark	97%	1,08	-0,91	Suiker; jam, honing	-0,59 ; -0,33
HQ01146 Overige melkproducten	Room; vla en pudding	79%	0,39	-0,85		
HQ01152 Margarine, pindakaas	Pindakaas	45%	0,88	-0,13	Boter	-0,20
HQ01163 Gedroogd fruit en noten	Bereide fruitsnacks	41%	0,70	-0,21		
HQ01181 Suiker	Suiker	43%	0,58	0,01		
HQ01182 Jam, honing	Jam; honing	57%	0,59	-0,91		
HQ01183 Chocola	Chocola; chocoladepasta	80%	0,52	-0,66	IJs	-0,23
HQ01184 Suikerwaren	Suikerwaren; kauwgom	62%	0,55	-0,53		
HQ01185 IJs	IJs	37%	0,60	-0,09		
HQ01191 Sauzen	Sauzen	80%	1,21	-0,71	Boter; margarine	-0,23 ; -0,22
HQ01193 Babyvoeding	Babyvoeding	14%	2,88	-1,23		
HQ01199 Overige etenswaren	Kant- en klare maaltijden; dessert mixen; snackrepen	41%	0,60	-0,27		

¹⁹⁸ De complementariteit tussen yoghurt en pizza's is verrassend; de onderzoekers hebben hier geen verklaring voor.

De tabel geeft weer dat 'kaas en kwark' (97%) en 'overige bakkerswaren' (95%) door de meeste huishoudens worden gekocht en babyvoedsel en pizza's door de kleinste groep huishoudens. De aanname is dat kwark even vaak wordt gekocht als kaas; dit is mogelijk een overschatting maar 70% tot 80% van de huishoudens koopt ook toetjes en yoghurt dus de overschatting is wellicht toch beperkt. De gekochte hoeveelheid van babyvoedsel is het meest gevoelig voor een inkomensverandering (2,88% extra per procent inkomen) terwijl pizza's daar het minst gevoelig voor zijn (0,22%). Babyvoeding is ook het meest prijsgevoelig (-1,23% minder gekocht per procent prijsstijging) terwijl de consumptie van een pak suiker vrijwel geheel prijsongevoelig is (+0,01% extra per procent prijsstijging). Ook de consumptie van ijs is relatief prijsongevoelig (-0,09% minder gekocht per procent prijsstijging). De prijselasticiteiten zijn het grootst voor:

- babyvoeding (-1,23);
- koek; taart; gebak; zoet brood (-1,03);
- jam; honing en kwark (-0,91);
- pizza en quiches (-0,89);
- room; vla en pudding (-0,85);
- sauzen (-0,71);
- chocola (-0,66);
- suikerwaren (-0,55).

De prijsgevoeligheid betekent overigens niet per se dat voor deze producten ook de grootste gezondheidswinsten zijn te boeken. Voor babyvoeding, pizza en quiches zijn de suikergehaltes doorgaans minder dan 6 gram per 100 gram product.

5.5 Autonome consumptietrends

Mensen kunnen behalve vanwege prijzen ook voor andere producten kiezen wegens de introductie van nieuwe producten, veranderingen van smaak, andere veranderingen van behoefte, enzovoorts. Veranderende consumptiepatronen als gevolg van een verschuiving van consumentenbehoeften noemen wij autonome trends. In deze paragraaf onderzoeken wij autonome trends in de consumptie van suikerhoudende etenswaren. Voor zover consumptietrends autonoom zijn, zeggen die niet direct iets over het effect van een suikerbelasting op de consumptie. Autonome trends kunnen uiteraard wel gevolgen hebben voor de belastingopbrengsten, voor zover belastbare producten worden gesubstitueerd voor onbelaste producten. Dit geldt zowel tussen productgroepen, bijvoorbeeld als koekjes worden vervuild voor hartige snacks, als binnen productgroepen als bijvoorbeeld zoete popcorn wordt vervuild voor zoute popcorn, of koekjes worden vervuild voor koekjes met een suikergehalte onder de belastingdrempel. Samenvattend:

Gevolgen van autonome substitutie trends

Autonome substitutie trends beïnvloeden de gezondheid en de belastingopbrengsten via de consumptie, maar zijn geen gevolg van een suikerbelasting. Autonome trends zijn daarom niet meegenomen in de doorrekeningen.

Het Hongaarse ministerie van Human Resources heeft in de jaren 2013, 2015 en 2019 onderzoeken laten uitvoeren naar de effectiviteit van de suikerbelasting. In de beginjaren (2013 en 2015) leidde de invoering van de suikerbelasting tot een vermindering van de omzet van fabrikanten van belaste producten tussen 25-30%. Een belangrijke conclusie uit deze studies was dat de consumptie van producten met schadelijke ingrediënten voor de gezondheid afnam.¹⁹⁹ Niet alle vermindering van consumptie kon echter worden toegeschreven aan de belasting, zoals uit later onderzoek bleek. De consumptie van belaste producten daalde met 3,4% als gevolg van de belasting²⁰⁰, niet alleen door de gemiddelde prijsstijging van 29% die de stijging als gevolg van het belastingtarief overtrof (de tarieven waren in 2011 fors lager dan de huidige tarieven), maar ook door verbeterd gezondheidsbewustzijn, vooral bij mensen met overgewicht en obesitas. Uit het onderzoek van 2019 bleek echter dat de consumptie van ongezonde producten weer was gestegen. Dit wordt ondersteund door nog recenter onderzoek waaruit blijkt dat de Hongaarse belasting niet leidde tot een vermindering van de aankopen van ongezonde producten.²⁰¹ De initiële daling van de consumptie van ongezonde producten was mogelijk mede het gevolg van de publiciteitscampagne (zie ook sectie 3.4) en is dus van tijdelijke aard gebleken.

De Voedselconsumptiepeiling 2019-2021 van het RIVM toont een afname van de suiker-inname uit niet-alcoholische dranken, maar een vrijwel onveranderde bijdrage van suiker uit koekjes, snoep en zuivelproducten. Er is slechts een geringe verandering opgetreden in de sociale norm met betrekking tot de consumptie van suikerhoudende etenswaren, wat aangeeft dat het veranderen van dergelijke normen een uitdaging kan zijn.²⁰² Uit interviews blijkt ook dat de sociale norm met betrekking tot suikerhoudende dranken al is veranderd, vergeleken met suikerhoudende etenswaren. Dit kan van invloed zijn op de effecten van een mogelijke suikerbelasting op de consumptiepatronen van consumenten.

Om autonome trends in de consumptie van goederen te onderzoeken, zijn eerst trends tussen verschillende productgroepen tussen 2014 en 2023 onderzocht met gegevens van Euro-monitor International. Voor alle productgroepen zijn de uitgaven gestegen, maar dit komt deels door prijsinflatie. Na analyse van de gekochte hoeveelheden in kilo's en liters vallen twee substitutie trends op (Figuur 5.1):

- Tussen 2014 en 2020 daalde de hoeveelheid gekochte vla en pudding (-5,1% per jaar) en stegen de gekochte hoeveelheden ijs en kwark (+3,8% en +5,0% per jaar), echter tussen 2020 en 2023 waren de gekochte hoeveelheden stabiel (-1,8%, +0,2% en +1,6% per jaar).
- Tussen 2014 en 2021 daalde de hoeveelheid gekochte zoete koekjes (-2,3% per jaar) en steeg de hoeveelheid gekochte chocola (+1,8% per jaar), echter tussen 2021 en 2023 werd slechts -0,6% minder koekjes per jaar gekocht en daalde de chocola consumptie met -3,3% per jaar.

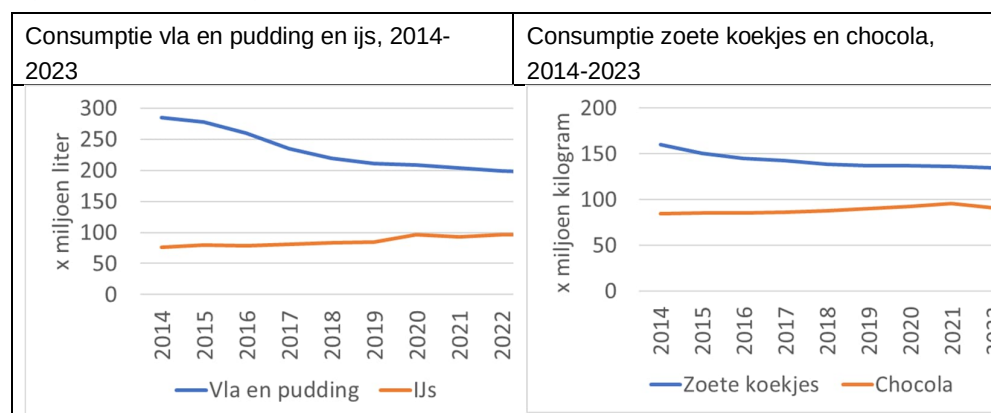
¹⁹⁹ Ministry of Human Capacities (2019). The Hungarian Public Health Product tax.

²⁰⁰ Bíró, A. (2015). Did the junk food tax make the Hungarians eat healthier?. *Food Policy*, 54, 107-115. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2015.05.003>

²⁰¹ Csákvári, T., Elmer, D., Németh, N., Komaromy, M., Mihály-Vajda, R., & Boncz, I. (2023). Assessing the impact of Hungary's public health product tax: an interrupted time series analysis. *Central European Journal Of Public Health*, 31(1), 43-49. <https://doi.org/10.21101/cejph.a7284>

²⁰² Van Rossum et al. 2023. Wat eet en drinkt Nederland? Resultaten van de Nederlandse voedselconsumptiepeiling 2019-2021. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

Figuur 5.1 Trends in gekochte hoeveelheden, 2014-2023



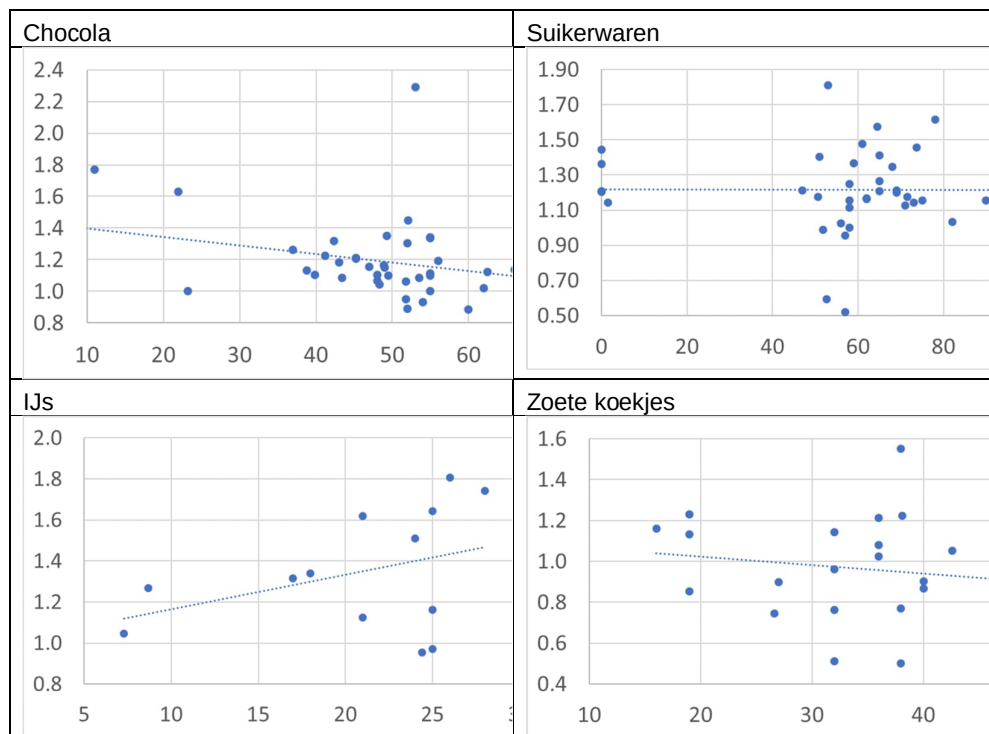
Bron: Euromonitor International, bewerking Ecorys

Al met al geeft dit aanleiding om te veronderstellen dat de komende jaren autonoom 2% per jaar minder vla en pudding en 2% per jaar meer kwark wordt gekocht. Voor koekjes wijst de trend op hooguit een beperkte daling terwijl er geen duidelijke trend is voor de productgroep chocola als geheel.

Daarnaast zijn binnen consumptiegroepen trends in uitgaven onderzocht met gegevens van Euromonitor International. Trends in uitgaven kunnen ook door verschillen in prijsontwikkeling verklaard worden; echter over individuele merken publiceert Euromonitor International geen gegevens over prijzen. In de uitgaven is een licht significante trend te zien naar producten met lagere suikergehaltes binnen de productgroep chocola: per procentpunt extra suikergehalte stegen de uitgaven met 0,08 procent per jaar minder over de gehele periode 2014-2023 (significante met 10% onzekerheidsmarge maar niet met 5% onzekerheidsmarge). Voor suikerwaren, ijs en zoete koekjes is er geen significante trend naar producten met hogere of lagere suikergehaltes (Figuur 5.2).

Dat binnen productgroepen alleen voor chocola een duidelijke trend bestaat tussen suikergehalte en ontwikkeling van uitgaven, is ook te zien als we kijken naar de top vijf producten met de hoogste en laagste suikergehaltes binnen de productgroep (Tabel 5.5). De uitgaven aan de top vijf chocola met hoge suikergehaltes (After Eight, Smarties, Milky Way, Mars en Toblerone) zijn tussen 2014 en 2023 vrijwel gelijk gebleven, terwijl de uitgaven aan chocola met lage suikergehaltes zoals Rolo, Lindt en Ritter met de helft zijn gestegen. Kennelijk raakt meer bittere chocola meer in trek.

Figuur 5.2 Verhouding uitgaven 2023:2014 (verticale as) en suikerpercentage (horizontale as), vier productgroepen



Bron: Euromonitor International, bewerking Ecorys

Tabel 5.5 Gemiddeld suikergehalte en ontwikkeling uitgaven 2014-2023, top 5 producten met hoogste en laagste suikergehaltes, vier productgroepen

	Top 5 hoogste suikergehaltes		Bottom 5 laagste suikergehaltes	
	Merken en gem. suiker%	Δ uitgaven (%)	Merken en gem. suiker%	Δ uitgaven (%)
Chocola	After Eight, Smarties, Milky Way, Mars, Toblerone (64%)	+3%	De Bron, Aldi Huismerk, Lindt, Rolo, Ritter (20%)	+57%
Suikerwaren	Pepermunt (Wilhelmina, Fortuin DF, King), Tic Tac, Sil Salmiak (96%)	+22%	Fisherman's friend, Smint, Sportlife, Vicks, Ricola (0,6%)	+24%
IJs	Magnum, Carte d'Or, AH Huismerk, Oreo, Häagen-Dazs (27%)	+82%	Breyers Delights, IJsboerke, Bofrost, Claudi & Fin, Alpro Swirl (8,4%)	+72%
Koekjes	LU Pim's, Brinky, LU Bastogne, LU Scholiertje, Milka (41%)	+30%	McVitie's, Huismerken AH, Aldi en Jumbo, Pally (17%)	+25%

De trend naar bitterder chocola met een lager suikergehalte heeft alleen een duidelijke invloed op de belastingopbrengsten in de variant met een gestaffeld belastingtarief, waarbij de autonome trend naar bitterder chocola leidt tot een verschuiving van chocola met meer dan 25% of 50% naar chocola met tussen 6-25% en 25-50% waarvoor lagere tarieven en dus opbrengsten gelden. Chocola met minder dan 6% suiker wordt vooralsnog weinig gekocht. Varianten als 99% pure chocolade hebben een suikergehalte van 1% en dus minder dan 6%,²⁰³ maar zijn een uitzondering.

5.6 Effect op koopkracht

Gemiddeld geven huishoudens 3,0% van hun huishoudinkomen uit aan de etenswaren waarvoor in deze studie de effecten van een suikerbelasting zijn doorberekend (Tabel 5.6). Huishoudens in de hoogste inkomensklasse geven echter slechts 2,0% van hun inkomen uit aan belastbare etenswaren, terwijl dit voor huishoudens in de laagste inkomensklasse 4,3% is.

Door de prijsverhogingen van gemiddeld 20% over de belastbare producten (in variant 1 t/m 4) en 11% (in variant 5) als gevolg van een suikerbelasting, stijgen de uitgaven aan etenswaren bij onveranderd consumptiepatroon met gemiddeld 0,3% tot 0,7% van het huishoudensinkomen. De uitgaven aan belastbare producten stijgen dus met gemiddeld circa 17% tot 23% in variant 1 t/m 4 en met circa 10% in variant 5, in lijn met de prijsstijgingen. Dat de extra uitgaven niet precies overeenkomen met de gemiddelde prijsstijging, komt door verschillen in afbakening tussen Euromonitor International data (met gegevens voor individuele product-merk combinaties maar alleen voor totaal Nederland) en Eurostat Household Budget Survey data (HBS, met gegevens per huishouden maar alleen voor categorieën etenswaren). Alle bedragen in de HBS zijn vermenigvuldigd met 1,26 om te corrigeren voor de inflatie tussen 2015 en 2023.²⁰⁴

Ook voor de afzonderlijke inkomensgroepen geldt dat de uitgaven aan belastbare etenswaren met respectievelijk circa 20% (variant 1 t/m 4) en circa 11% (variant 5) stijgen als gevolg van een suikerbelasting. Omdat huishoudens met een laag inkomen een groter percentage van hun inkomen uitgeven aan voedsel, drukken ook de extra uitgaven aan belastbare etenswaren zwaarder op het huishoudboekje van de huishoudens met de laagste inkomens, namelijk met 0,5% in de vijfde variant, 1,0% in de variant met gestaffelde tarieven en 0,7% in de overige varianten (Tabel 5.6).

²⁰³ Zie <https://www.ah.nl/producten/product/wi232899/lindt-excellence-99-pure-chocolade>

²⁰⁴ CBS. (z.d.). Consumentenprijzen; prijsindex 2015=100.
<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83131NED/table?ts=1712761469902>

Tabel 5.6 Huidige uitgaven aan belaste etenswaren per jaar en extra uitgaven bij gelijkblijvende consumptie, in % van het huishoudinkomen, per inkomensklasse en belastingvariant (prijzen 2023)

Boven-drempel	Huidige uitgaven	Extra uitgaven door suikerbelasting				
		Variant 1 (tarief €0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (€1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
K1. 22,831	4,3%	0,8%	0,8%	1,1%	0,8%	0,5%
K2. 32,960	3,6%	0,7%	0,7%	0,9%	0,6%	0,4%
K3. 47,198	3,0%	0,6%	0,6%	0,8%	0,5%	0,3%
K4. 68,298	2,7%	0,5%	0,5%	0,7%	0,5%	0,3%
K5. ---	2,0%	0,4%	0,4%	0,5%	0,3%	0,2%
Gemiddeld	3,0%	0,5%	0,5%	0,7%	0,5%	0,3%

Bron: Eurostat Household Budget Survey, 2015, Nederland, inkomens en uitgaven omgerekend naar prijzen van 2023, N = 14.408

Echter, producten die relatief veel gekocht worden zoals koekjes en toetjes hebben een relatief lage prijs per kilo, met als gevolg dat de prijs bij een vast tarief per kilo relatief sterk stijgt. Dit zijn ook juist de producten waarvan relatief grote hoeveelheden worden geconsumeerd, en waarvan de gekochte hoeveelheid gevoelig is voor de prijs, waarbij een procent prijsstijging bij gelijk inkomen leidt tot circa een procent minder consumptie. Rekening houdend met veranderende consumptie als gevolg van prijsveranderingen en een reële inkomensstijging van 2%, worden de prijsstijgingen grotendeels gecompenseerd door reducties in gekochte hoeveelheden.

Aannames prijsgevoeligheid hoge en lage inkomens

Bij de doorrekening van de suikerbelasting naar de gevolgen per inkomensklasse houden wij rekening met de verdeling van goederen in elk huishouden in de HBS. Huishoudens met lage inkomens kopen relatief meer producten met een lage prijs per kilo dan huishoudens met hoge inkomens. Een vast tarief per kilo heeft daarom grotere gevolgen voor uitgaven bij lage inkomens dan bij hoge inkomens.

De veronderstelling is wel dat de prijselasticiteiten in alle inkomensklassen hetzelfde zijn. In werkelijkheid is de consumptie van huishoudens bij lage inkomens gevoeliger voor de prijs dan bij hoge inkomens. De stijging van uitgaven wordt daarom juist bij lage inkomens overschat.

Prijselasticiteiten van rond -1 (zie bijlage D) voor veel gekochte zoetwaren als koekjes en toetjes maken het effect van stijgende prijzen op de uitgaven grotendeels ongedaan. Toch stijgen de uitgaven gemiddeld door producten met prijselasticiteiten rond -0,5 zoals snoep, chocola en zoet broodbeleg, en door producten waarvan de consumptie nauwelijks afhangt van de prijs zoals een pak suiker of consumentenijns. Afhankelijk van de belastingvariant zouden de uitgaven per saldo met 0,1% tot 0,2% van het huishoudinkomen stijgen (Tabel 5.7).

Tabel 5.7 Huidige uitgaven aan belaste etenswaren per jaar en extra uitgaven bij veranderende consumptie, in % van het huishoudinkomen, per inkomensklasse en belastingvariant (prijzen 2023)

Top en gemiddeld huishoudinkomen per inkomensklasse	% huishoudens	Huidige uitgaven	Extra uitgaven door suikerbelasting				
			Variant 1 €0,75 per kilo of liter	Variant 2 €1,10 als > 6% suiker	Variant 3 staffel € 0,90 – 1,80 - 2,70	Variant 4 €1,10 als toevoeging en >6% suiker	Variant 5 Hoog btw als >6% suiker
K1. 22.831 ; 15.918	20%	4,3%	0,23%	0,18%	0,32%	0,13%	0,25%
K2. 32.960 ; 27.736	20%	3,6%	0,19%	0,14%	0,26%	0,10%	0,21%
K3. 47.198 ; 39.650	20%	3,0%	0,17%	0,13%	0,23%	0,08%	0,18%
K4. 68.298 ; 57.086	20%	2,7%	0,14%	0,11%	0,19%	0,08%	0,16%
K5. --- ; 99.431	20%	2,0%	0,11%	0,08%	0,15%	0,06%	0,12%
Gemiddeld --- ; 60.427	100%	3,0%	0,14%	0,11%	0,20%	0,08%	0,16%

Bron: Eurostat Household Budget Survey, 2015, Nederland, inkomens en uitgaven omgerekend naar prijzen van 2023, N = 14.408

Als het gewenst is om de prijsstijgingen als gevolg van de suikerbelasting gemiddeld genomen volledig te compenseren met een hoger netto huishoudinkomen, dan is voor de 20% laagste inkomens een bedrag nodig van circa € 20 per jaar tot circa € 50 per jaar (Tabel 5.8, K1 rij). Huishoudens met hogere inkomens geven als gevolg van een suikerbelasting gemiddeld meer uit aan belaste etenswaren dan de 20% laagste inkomens, maar het ligt niet voor de hand om hogere inkomens meer te compenseren dan lagere inkomens.

Opgemerkt moet worden dat inkomenscompensatie de suikerconsumptie nauwelijks beïnvloedt (zie tekstbox hieronder).

Inkomenscompensatie beïnvloedt suikerconsumptie nauwelijks

Volledige inkomenscompensatie voor stijgende uitgaven als gevolg van de suikerbelasting betekent overigens absoluut niet dat het effect van de suikerbelasting op de consumptie ongedaan gemaakt wordt. Huishoudens geven namelijk gemiddeld slechts 10 van hun inkomen uit aan levensmiddelen, en slechts circa 3% aan producten waarop suikerbelasting geheven zou worden. Aan woning, water en energie zijn huishoudens bijvoorbeeld gemiddeld 25% van hun inkomen kwijt. Ook transport (12%), persoonlijke verzorging (producten en diensten, 12%) en ontspanning (huisdieren, tuinieren, muziek, kampeer items etc., 8%) zijn grotere uitgavenposten, aangevuld met allerlei kleinere posten zoals horeca, zorg, vakantie in het buitenland, woninginrichting, etc. Bij optimale consumentenkeuzes zal de consument elk extra inkomen aan van alles wat uitgeven. Als de consument extra inkomen namelijk louter aan één product of dienst zou uitgeven, dan had de consument dat eigenlijk al lang eerder moeten doen. Inkomenscompensatie wordt naar verwachting dus gemiddeld slechts voor 3% uitgegeven aan belaste producten, al loopt dit op tot 4,3% voor de 20% laagste inkomen (Tabel 5.7).

Tabel 5.8 Benodigd gemiddeld extra netto jaarinkomen per huishouden om extra uitgaven door suikerbelasting te compenseren (rekening houdend met veranderende consumptie, prijzen 2023)

Top en gemiddeld huishoudinkomen per inkomensklasse	Variant 1 (tarief €0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (€1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
K1. 22.831 ; 15.918	37	29	52	21	40
K2. 32.960 ; 27.736	53	40	72	29	58
K3. 47.198 ; 39.650	66	50	93	33	73
K4. 68.298 ; 57.086	82	62	111	43	90
K5. --- ; 99.431	106	81	147	56	117
Gemiddeld --- ; 60.427	69	52	95	37	75

Bron: Eurostat Household Budget Survey, 2015, Nederland, inkomens en uitgaven omgerekend naar prijzen van 2023, N = 14.408

De benodigde jaarlijkse Rijksuitgaven voor volledige compensatie van **alleen** de 20% laagste huishoudinkomens zou variëren van € 32 miljoen in variant 4 tot € 79 miljoen in variant 3 (Tabel 5.9, K1 rij). Als ook alle huishoudens met hogere inkomens zouden worden gecompenseerd met hetzelfde bedrag als de laagste inkomens, dan zouden de kosten oplopen van € 161 miljoen in variant 4 tot € 395 miljoen in variant 3 (Tabel 5.9, laatste rij).

Tabel 5.9 Extra Rijksuitgaven om huishoudens te compenseren voor extra uitgaven door suikerbelasting (in € miljoen, rekening houdend met veranderende consumptie, prijzen 2023)

Top en gemiddeld huishoudinkomen per inkomensklasse	Variant 1 (tarief €0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (€1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
K1. 15.900 ; 22.800	57	44	79	32	62
K2. 27.700 ; 33.000	57	44	79	32	62
K3. 39.700 ; 47.200	57	44	79	32	62
K4. 57.100 ; 68.300	57	44	79	32	62
K5. 99.400 ; ---	57	44	79	32	62
Gemiddeld 48.000 ; ---	285	222	395	161	310

Bron: Eurostat Household Budget Survey, 2015, Nederland, inkomens en uitgaven omgerekend naar prijzen van 2023, N = 14.408

Indien echter wordt gekozen om lage inkomens procentueel ten opzichte van het netto huishoudinkomen niet zwaarder te treffen dan de hoge inkomens, dan wordt in variant 3 voor de laagste inkomens niet de volledige extra uitgaven 0,32% van het netto huishoudinkomen gecompenseerd, maar alleen het verschil met de 0,15% voor de hoogste huishoudinkomens. Kortom, er wordt in variant 3 dan slechts 0,17% van het netto huishoudinkomen gecompenseerd, waarbij 0,17% het verschil is tussen 0,32% en 0,15%. We gaan er in deze compensatie variant vanuit dat alleen de laagste inkomens worden gecompenseerd. De jaarlijkse compensatie per huishouden varieert dan van € 12 in variant 4 tot € 28 en de extra Rijksuitgaven variëren dan van € 18,4 miljoen tot € 42,9 miljoen per jaar (Tabel 5.10).

Tabel 5.10 Bedrag per huishouden en extra Rijksuitgaven om laagste inkomens te compenseren voor extra uitgaven in % inkomen ten opzichte van hoogste inkomens (prijzen 2023)

	Variant 1 (tarief €0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (€1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
Bedrag per huishouden	20	16	28	12	22
Totale lastenverlichting	30.900.000	24.400.000	42.900.000	18.400.000	33.400.000

Bron: Eurostat Household Budget Survey, 2015, Nederland, N = 14.408

Concluderend wordt het effect van een suikerbelasting op de koopkracht beperkt doordat de consumptie van veel gekochte zoetwaren zoals koekjes en toetjes zeer prijsgevoelig is. Per saldo stijgen de uitgaven met gemiddeld 0,1% tot 0,2% van het huishoudinkomen, en met gemiddeld 0,2% tot 0,3% onder de 20% laagste inkomens. In de variant met gestaffelde tarieven is het koopkrachteffect het grootst en vergt volledige compensatie van de laagste inkomens jaarlijks gemiddeld € 52 per huishouden. Als voor de laagste inkomens alleen het verschil van extra uitgaven in procenten van het inkomen met de hoogste inkomens wordt gecompenseerd, dan volstaat echter een compensatie van gemiddeld € 28 per huishouden en extra Rijksuitgaven van € 42,9 miljoen per jaar voor deze variant. Zoals hierboven besproken, beïnvloedt een inkomenscompensatie voor een suikerbelasting nauwelijks de suikerconsumptie.

5.7 Effect op suikerconsumptie

De verandering in consumptie als gevolg van de suikerbelasting is op basis van Euromonitor International voor gedetailleerde combinatie van producten en merken te bepalen voor de Nederlandse bevolking als geheel (jaar 2023), en op basis van de HBS gegevens per huishouden van België (voor de schatting van gekochte hoeveelheden naar type suikerconsument) en Nederland (voor data over uitgaven per huishouden). Voor de gekochte hoeveelheden naar type suikerconsument gebruiken wij de HBS van België omdat de HBS van Nederland geen gegevens over gekochte hoeveelheden bevat.²⁰⁵

Om onderscheid te kunnen maken tussen de top 20% suikerconsumenten (suikerconsumptie per persoon) en de overige 80% van de bevolking, hebben wij de suikergehaltes van de Euromonitor International data per product-merk combinatie geaggregeerd naar de product-categorieën van de HBS. Voor België is op basis van de hoeveelheid etenswaren die elk huishouden consumeert, de suikerconsumptie per persoon vanaf 4 jaar geschat. De keuze om alleen personen vanaf 4 jaar mee te nemen, is dat voor babyvoedsel (voor personen van 0-11 maanden) het suikergehalte gemiddeld lager is en omdat zuigelingen en peuters minder

²⁰⁵ De suikerconsumptie tussen Nederlandse en Belgische consumenten is niet helemaal te vergelijken. In Nederland bedraagt deze 110 gram per dag (<https://www.hartstichting.nl/gezond-leven/gezond-eten/suiker>) en in België (2016) 100 gram per dag voor mannen en 84 gram per dag voor vrouwen (<https://www.think-pink.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/Bestand-50362aaf-4fca-4ee8-85c5-c3d5ef90d089.pdf>). Overigens wordt de HBS België hier alleen gemaakt om een onderverdeling naar type suikerconsument te maken, de gemiddelde effecten van de suikerbelasting op de suikerconsumptie wordt gemaakt op basis van Euromonitor International data voor Nederland (ruim 600 product-merk combinaties). Overigens zijn Belgen volgens een ander studie wel een van de grootste calorie consumenten van de wereld, <https://www.demorgen.be/snelnieuws/universiteit-oxford-onthult-de-top-20-landen-met-de-grootste-eters-en-belgie-staat-hoger-dan-u-denkt-b7936786/>

consumenten dan oudere personen. Vervolgens zijn de 20% van de huishoudens geïdentificeerd die per persoon vanaf 4 jaar het meeste suiker consumeren. Dit noemen wij de top-20% suikerconsumenten.

De prijselasticiteiten, kruiselasticiteiten en inkomenselasticiteiten zijn voor zowel de top-20% suikerconsumenten en de overige 80% van de bevolking (zie bijlage D). Deze elasticiteiten zijn vervolgens hetzelfde verondersteld voor alle Euromonitor International product-merk combinaties die vallen in de relevante HBS productcategorie. Bijvoorbeeld, voor Bounty chocola, Mars chocola, en nog ruim 50 andere merken chocola worden allemaal dezelfde elasticiteiten verondersteld. In de doorrekening worden het relevante tarief en het effect van de suikerbelasting op de prijs dus op het niveau van de product-merk combinaties berekend, en wordt het effect van de prijs op de consumptie geschat met dezelfde elasticiteiten binnen een productcategorie.

Ten opzichte van de rest van de bevolking consumeren de top-20% suikerconsumenten volgens HBS data vooral meer koek en taart (aandeel 64%), kaas en kwark (gezamenlijk aandeel 41%) en chocola (aandeel 42%), zie Tabel 5.11. Bij kaas en kwark is de veronderstelling dat de top-20% suikerconsumenten zowel 41% van alle kaas als 41% van alle kwark consumeren, met andere woorden van de totale kwark consumptie in Nederland volgens Euromonitor International data wordt 41% toegekend aan de top-20% suikerconsumenten.

Tabel 5.11 **Overzicht aandeel (in %) van top-20% suikerconsumenten in de aankoop van etenswaren**

HBS product groep met HQ code	Euromonitor productgroepen	Aandeel top 20% in consumptie	Aandeel mannen in consumptie	
			Top 20%	Overige 80%
HQ01114 overige bakkerswaren	Koek; taart; gebak; zoet brood	64%	53%	48%
HQ01115 Pizza, quiche	Pizza	21%	30%	57%
HQ01117 Cereals	Ontbijtgranen; popcorn	22%	41%	50%
HQ01144 Yoghurt	Yoghurt	23%	42%	47%
HQ01145 Kaas en kwark	Kwark	41%	75%	42%
HQ01146 Overige melkproducten	Room; vla en pudding	24%	32%	46%
HQ01152 Margarine, pindakaas	Pindakaas	21%	51%	55%
HQ01163 Gedroogd fruit en noten	Bereide fruitsnacks	21%	37%	45%
HQ01181 Suiker	Suiker	27%	41%	55%
HQ01182 Jam, honing	Jam; honing	27%	41%	55%
HQ01183 Chocola	Chocola; chocoladepasta	42%	30%	51%
HQ01184 Suikerwaren	Suikerwaren; kauwgom	33%	62%	48%
HQ01185 IJs	IJs	24%	47%	49%
HQ01191 Sauzen	Sauzen	24%	36%	50%
HQ01193 Babyvoeding	Babyvoeding	21%	0%	21%
HQ01199 Overige etenswaren	Kant- en klare maaltijden; dessert mixen; snackrepen	25%	25%	59%

De verdeling van de consumptie naar geslacht is gemaakt op basis van eenpersoonshuishoudens in de HBS. Van eenpersoonshuishoudens is immers het geslacht van de betreffende persoon bekend. Verschillen in consumptie naar geslacht zijn er vooral in de top 20% suikerconsumenten, waaruit blijkt dat mannen meer suikerwaren als drop, zuurtjes, pepermunt e.d. eten dan vrouwen (aandeel mannen in consumptie is 62%) en dat vrouwen meer chocola eten dan mannen (aandeel mannen in consumptie is 30%). De mannen en vrouwen in eenpersoonshuishoudens zijn qua suikerconsumptie representatief verondersteld voor de hele bevolking vanaf 4 jaar.

Het effect van de suikerbelasting op de totale consumptie per product-merk combinatie volgens Euromonitor International data voor Nederland (2023) is verdeeld naar top 20% en overige 80% en geslacht op basis van de verdeling van de HBS van België (2015). Voor elke product-merk combinatie binnen een productcategorie van de HBS is deze onderverdeling hetzelfde verondersteld.

Bij de doorrekening van de suikerbelasting is verder gemiddeld 2% reële inkomensstijging per huishouden verondersteld ten opzichte van 2023. De inkomensstijging doet een deel van het prijseffect teniet, afhankelijk van de inkomenselasticiteit van het product (zie Tabel 5.4 voor het 80% deel van de bevolking en bijlage D voor de top 20% consumenten). Verder is rekening gehouden met het feit dat een deel van de uitgaven in Nederlandse supermarkten wordt gedaan door met name Belgen maar ook Duitsers (1,2%) en de schatting dat door de suikerbelasting 0,4% van de bevolking niet meer in Nederland gaat winkelen maar over de grens. Hierbij is verondersteld dat het winkelen over de grens tussen 2019, 2021 (gegevens koopstromenonderzoeken) en 2023 niet is veranderd. Het winkelen over de grens vermindert het effect van de suikerbelasting op de consumptie met 1,6% (zie ook sectie 5.3). Er is geen rekening gehouden met producentengedrag in de vorm van productherformulering (sectie 4.2), grenseffecten (sectie 4.3) of manipulatie met voedsetiketten (sectie 4.4).

Om de effecten van de suikerbelasting op de suikerconsumptie te schatten, gebruiken wij per product-merk combinatie suikergehaltes daarvan. Tabel 5.12 toont de gemiddelde suikergehaltes per Euromonitor International productgroep; de verandering in consumptie is echter per product-merk combinatie bepaald en met het suikergehalte vermenigvuldigd.

Tabel 5.12 **Gemiddeld suiker% per Euromonitor International productgroep**

HBS product groep met HQ code	Euromonitor International productgroep	Gemiddeld suiker%
HQ01114 overige bakkerswaren	Koek	22,4
	Taart	20,7
	Gebak	18,1
	Zoet brood	2,8
HQ01115 Pizza, quiche	Pizza	3,1
HQ01117 Cereals	Ontbijtgranen; popcorn	16,4
	Popcorn (veronderstelde verdeling zoet-zout 50-50)	22,0
HQ01144 Yoghurt	Yoghurt	5,2
HQ01145 Kaas en kwark	Kwark	6,9
HQ01146 Overige melkproducten	Room	3,7
	Vla en pudding	13,0

HBS product groep met HQ code	Euromonitor International productgroep	Gemiddeld suiker%
HQ01152 Margarine, pindakaas	Pindakaas	5,7
HQ01163 Gedroogd fruit en noten	Bereide fruitsnacks	58,8
HQ01181 Suiker	Suiker	100,0
HQ01182 Jam, honing	Jam	48,7
	Honing	80,1
HQ01183 Chocola	Chocola	50,2
	Chocoladepasta	55,8
HQ01184 Suikerwaren	Kauwgum	17,7
	Overige suikerwaren	62,3
HQ01185 IJs	IJs	22,1
HQ01191 Sauzen	Dipsauzen	4,5
	Overige sauzen	5,7
HQ01193 Babyvoeding	Babyvoeding mix	15,0
	Bereide babyvoeding	3,5
	Overige babyvoeding	9,7
HQ01199 Overige etenswaren	Kant- en klare maaltijden	1,8
	Dessert mixen	19,9
	Snackrepen	23,2

Het effect op de suikerconsumptie is rond 4 gram suiker per persoon per dag voor elk van de drie belastingvarianten (totaalkolom in het onderste deel in Tabel 5.13). De uitkomsten verschillen beperkt tussen de belastingvarianten omdat de tarieven voor elk van de drie varianten zodanig zijn gekozen dat het effect op de gemiddelde prijs van belaste producten naar schatting 20% is. Het verschil tussen variant 2 en 3 kan dus louter worden toegeschreven aan het wel of niet staffelen bij een vergelijkbaar gemiddeld prijseffect. Overigens kunnen extra staffels worden toegevoegd of kan een progressiever belasting naar suikergehalte worden geheven (zie ook sectie 3.2), wat zou leiden tot grotere effecten op de suikerconsumptie. Een Franse hervorming van de belasting op frisdranken waarbij het belastingtarief toenam met het suikergehalte terwijl het gemiddelde tarief precies hetzelfde bleef als voor de hervorming, leidde naar schatting tot een reductie van de consumptie van frisdrank van 0,8% voor de huishoudens met de 20% hoogste inkomens tot 1,0% voor de huishoudens met de 20% laagste inkomens, en bovendien tot een verschuiving van de consumptie van frisdrank met lagere suikergehaltes.²⁰⁶ Omdat bij etenswaren de verschillen in suikergehaltes groter zijn dan bij alcoholvrije dranken, valt bij etenswaren in principe een grotere winst bij het staffelen te behalen dan bij alcoholvrije dranken.

Het BMI van volwassenen per type consument (top 20% suikerconsument en overige 80% van de bevolking, mannen en vrouwen) is geschat op basis van de EHIS 2016 waar aan volwassenen onder andere is gevraagd naar gewicht, lengte en de consumptie frequentie van frisdranken. Deze vraag werd destijds in alle EU landen gesteld behalve in Nederland. Daarom zijn de EHIS data van België gebruikt. Aangenomen is dat de top 20% frisdrank consumenten dezelfde zijn als de top 20% suikerconsumenten van etenswaren.

²⁰⁶ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (), Health Taxes from an EU Perspective, Annex I – France, nog te verschijnen

Volgens het Kenniscentrum Suiker is de dagelijkse suikerconsumptie in Nederland 122 gram per dag, gebaseerd op cijfers van 2007-2010.²⁰⁷ Volgens de Hartstichting is dit 110 gram per dag (referentiejaar onbekend).²⁰⁸ Gebaseerd op EFSA (2021) bedraagt de suikerconsumptie 106 gram per dag onder personen van 18-64 jaar, dit is de som van de gemiddelden van de hoogste en laagste gerapporteerde gemiddelden in EU studies.²⁰⁹

De gram suiker inname per dag en de kcal consumptie per dag via belaste etenswaren in 2023 zijn berekend door de gekochte hoeveelheden kilo's per jaar te vermenigvuldigen met respectievelijk de suikergehaltes en de kcal per kilo en te delen door 365 (dagen in een jaar). De zo berekende gemiddelde gram suikerconsumptie via belaste producten bedraagt 24 per dag. Ter vergelijking, volgens EFSA (2021) is de suikerconsumptie in de bevolking van 18-64 jaar gebaseerd op het EFSA rapport wordt geschat 31 gram per dag via 'sugars and confectionery', 'fine bakery wares' en 'cereals' samen. Het verschil wijst op een onderschatting van de suikerconsumptie via belaste producten van circa 20%.

Echter, een niet te verwaarlozen deel van het eten wordt weggegooid.²¹⁰ Bijvoorbeeld, per jaar wordt circa 80 kiloton zuivel weggegooid, dit is 20% van de 414 kiloton zuivel die volgens Euromonitor International data wordt gekocht. Van koek en gebak wordt jaarlijks circa 40 kiloton weggegooid, dit is 28% van de 142 kiloton koek en gebak aankopen. Van snoep en snacks wordt jaarlijks circa 20 kiloton weggegooid, ofwel 16% van de 128 kiloton snoep en snackrepen. Op basis hiervan schatten wij dat 20% van het eten mogelijk wordt weggegooid. De 20% onderschatting van suikergehaltes en de 20% overschatting omdat eten wordt weggegooid, vallen per saldo tegen elkaar weg. De suikerconsumpties die worden vermeld in Tabel 5.13 geven daarom een redelijke schatting van de daadwerkelijke suikerconsumptie. Interessant is verder dat de suikerconsumptie per persoon onder de top-20% suikerconsumenten bijna tweemaal zo hoog is als onder de overige 80% van de bevolking.

Tabel 5.13 Effect suikerbelasting op suikerconsumptie

	Man		Vrouw		Totaal
	Top 20%	Overige 80%	Top 20%	Overige 80%	
Omvang bevolking > 4 jaar	1.525.429	6.969.489	1.548.273	7.073.858	17.117.049
Gemiddelde BMI volwassenen	33	24	31	24	26
Gram suiker consumptie / dag belaste etenswaren	37	20	39	20	24
Verandering gr suiker per dag					
Variant 2 (vast tarief boven 6% suiker)	-11,73	-2,06	-11,02	-2,34	-3,84
Variant 3 (staffels boven 6% suiker)	-13,33	-2,52	-13,44	-2,79	-4,58
Variant 4 (als variant 2, alleen als suiker is toegevoegd)	-10,32	-3,13	-9,45	-3,34	-4,43

²⁰⁷ Wageningen University, Kenniscentrum suiker & voeding, & RIVM (2014). Consumptie van suikers in Nederland. <https://www.kenniscentrumsuiker.nl/images/pdf/Consumptie-van-suikers-voor-de-pers.pdf>

²⁰⁸ Zie <https://www.hartstichting.nl/gezond-leven/gezond-eten/suiker>

²⁰⁹ EFSA (2021), Tolerable upper intake level for dietary sugars, Annex A, <https://www.efsa.europa.eu/en/efsajournal/pub/7074>

²¹⁰ Zie <https://www.foodbusiness.nl/grondstoffen/artikel/10903866/nederland-gooit-nog-altijd-veel-eten-weg-vooral-brood>

Voor de top 20% van de suikerconsumenten is het effect van een suikerbelasting op de suikerconsumptie ongeveer driemaal zo hoog als gemiddeld en verschilt deze ook tussen de belastingvarianten:

- tussen 11 en 12 gram suiker minder per dag in variant 2;
- rond 10 gram suiker minder per dag in variant 3;
- ruim 13 gram suiker minder per dag in variant 4.

De verschillen tussen de belastingvarianten voor de top 20% suikerconsumenten komen vooral doordat deze relatief veel suikerwaren en chocola eten (Tabel 5.11) en de suikergehaltes in suikerwaren en chocola gemiddeld veel hoger dan gemiddeld over de belastbare producten (Tabel 5.12). De effecten bij een beperking van de suikerbelasting tot producten met toegevoegde suiker zijn iets minder groot omdat de belasting over minder producten wordt geheven.

Met behulp van European Health Interview Survey (EHIS) data is vervolgens de gemiddelde Body Mass Index (BMI) voor de vier groepen personen geschat. In EHIS zijn per persoon gewicht en lengte bekend, en is de BMI dus te berekenen. EHIS bevat daarnaast voor de meeste EU landen de consumptie van frisdranken per persoon (in vijf klassen). Aannemende dat de top 20% frisdrank consumenten ook de top 20% suikerconsumenten zijn, is de gemiddelde BMI per type suikerconsument berekend. Echter, Nederland is het enige EU land waar in de EHIS niet is gevraagd naar de consumptie van frisdranken. Daarom is ook voor de onderverdeling naar BMI data van België gebruikt. Voor de top 20% frisdrank consumenten is het BMI gemiddeld 32,8 onder volwassen mannen en 31,5 onder volwassen vrouwen. Voor de overige 80% van de bevolking is het BMI gemiddeld 24,4 onder volwassen mannen en 23,8 onder volwassen vrouwen. Deze BMI gehalten zijn ook verondersteld voor de top 20% en overige 80% van suikerconsumenten in het algemeen. De doorrekening van gezondheidseffecten in het volgende hoofdstuk beperkt zich tot volwassenen. Omdat de suikerconsumptie per dag onder kinderen iets hoger is dan onder volwassenen, wordt het gezondheidseffect van de suikerbelasting iets onderschat.

5.8 Belastingopbrengsten

De belastingopbrengst is voor alle vijf varianten geraamd zonder rekening te houden met het effect van de belasting op de consumptie. De verandering van de consumptie is doorgerekend voor drie varianten. De belastingopbrengst is bepaald in vier stappen:

- zoek voor elk van circa 600 product-merk combinaties (Euromonitor International data) het suikergehalte op;
- bepaal voor elke variant op basis van het suikergehalte het belastingtarief in euro per kilo of liter;
- vermenigvuldig de nationale consumptie in kilo's of liter voor elke variant met het belastingtarief.

De geraamde belastingopbrengst zonder rekening te houden met veranderingen in consumptie (zie Tabel 5.14) varieert van € 560 miljoen (btw-variant; echter juridisch niet houdbaar) en van € 877 miljoen in variant 4 (alleen toegevoegde suiker) tot € 1,4 miljard in variant 3 (gestaffelde tarieven). In de eerste variant is ruim een kwart (27%) van de geraamde opbrengst afkomstig van yoghurts, maar veel minder in de andere varianten. Dit komt omdat

de meeste yoghurts minder dan 6% suiker bevatten en alleen in variant 1 de suikerbelasting ongeacht suikergehalte wordt geïnd. In variant 3 zijn chocola, suikerwaren en suiker samen goed voor 48% van de belastingopbrengsten, omdat dit de producten met de hoogste suikergehaltes zijn die in de variant met gestaffelde tarieven het zwaarst worden belast. In variant 4 zijn de belastingopbrengsten voor elke productcategorie maximaal de opbrengst van variant 2, omdat de prijs van belastbare producten in beide varianten gemiddeld 20% is (dus het tarief is voor elke product vrijwel hetzelfde in beide varianten), terwijl in variant 4 minder producten worden belast (namelijk alleen als suiker is toegevoegd).

Tabel 5.14 Bruto belastingopbrengsten (excl. verandering consumptie), € mln. (prijzen 2023)

Productgroep	Variant 1 (tarief €0,75 per kilo of liter)	Variant 2 (€1,10 indien > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging en >6% suiker)	Variant 5 (hoog btw als >6% suiker)
Kant- en klare maaltijden	43	2	1	1	2
Pizza's	33	0	0	0	0
Sauzen	70	21	20	18	13
Dipsauzen	2	0	0	0	0
Honing	4	6	15	0	5
Chocoladepasta	10	15	37	15	9
Jams	13	20	44	17	9
Pindakaas	10	10	4	1	4
Yoghurt excl. drinkyoghurt	320	59	53	18	10
Toetjes	88	124	103	115	55
Room	14	0	0	0	0
Kwark	75	31	25	8	11
Toetjes- en bakmixen	12	16	15	15	8
Zoet brood	4	0	0	0	0
Gebak	16	23	21	23	19
Taart	29	43	35	43	23
Ontbijtgranen	27	40	34	36	23
Chocola	66	97	203	94	114
Kauwgom	3	1	3	0	4
Suikerwaren	64	93	224	91	73
IJs	64	94	102	90	68
Popcorn	2	0	2	3	3
Bereide fruitsnacks	0	1	2	0	1
Snackrepen	6	7	10	5	12
Koek	129	190	201	182	80
Babyvoedsel	10	12	6	0	5
Suiker	68	100	246	100	10
Totaal	1.184	1.004	1.408	877	560

Bron: Uitgaven Euromonitor International, prijzen en suikergehaltes desk research Ecorys

In procenten van het BBP van € 1.034.086 miljoen (circa € 1 biljoen, 2023) varieert de belastingopbrengst (zonder verandering consumptie) van 0,08% in variant 4 (alleen toegevoegde suiker belasten) tot 0,14% in variant 3 (gestaffelde tarieven). Ter vergelijking: in

Denemarken is de opbrengst van de chocoladebelasting 0,10% van het BBP en inclusief de belasting op consumentenijns 0,11% van het BBP (cijfers 2021). In Denemarken worden minder producten belast, maar is het belastingtarief hoger (rond 3 euro per kilo of liter). In Hongarije is de opbrengst van de volksgezondheidsproductbelasting 0,12% van het BBP (cijfers 2021). In Hongarije is de belastingopbrengst inclusief alcoholische en alcoholvrije dranken en worden meer etenswaren belast (bijvoorbeeld ook producten met weinig suiker maar veel zout), maar de tarieven zijn lager. Het aandeel van alcoholische dranken in de belastingopbrengst was 12%, dus exclusief deze accijns was de belastingopbrengst in Hongarije 0,11% van het BBP. De geraamde opbrengst van de doorgerekende suikerbelasting is dus vergelijkbaar met de gerealiseerde opbrengsten van enigszins vergelijkbare belastingen in Denemarken en Hongarije.

Wanneer rekening wordt gehouden met veranderingen in consumptie door verhogingen van prijzen en een 2% inkomensstijging, dan blijkt dat vooral toetjes en koek minder geconsumeerd worden, maar ook chocoladepasta, jams, gebak, taart en chocola. De effecten van de suikerbelasting op de aankopen van suikerhoudende etenswaren waarmee hier rekening gehouden zijn, betreffen:

- Belasting doorberekening door producenten met 100% en door de detailhandel met 70% voor basisproducten en 100% voor overige etenswaren.
- Reductie van consumptie als gevolg van stijgende prijzen van het eigen goed en complementaire etenswaren.
- Stijging van het inkomen dat het effect van prijsstijgingen deels teniet doet.
- Het winkelen over de grens (toename van 0,8% van de Nederlandse bevolking tot 1,2% van de Nederlandse bevolking die over de grens winkelt), wat ertoe leidt dat de suikerbelasting voor 1,2% van de Nederlandse bevolking geen gevolgen heeft voor de uitgaven en dus geen effect heeft op de suikerconsumptie.

Mogelijke effecten van de suikerbelasting waar geen rekening mee is gehouden in de doorrekeningen, zijn:

- het illegaal uit andere EU-lidstaten naar Nederland overbrengen van etenswaren zonder daar suikerbelasting over te betalen.
- het verlagen van suikergehaltes om onder een lager belastingtarief te vallen.
- onjuiste vermeldingen van suikergehaltes op het voedingsetiket.

Tabel 5.15 Belastingopbrengsten bij veranderende consumptie, € mln. (prijzen 2023)

Productgroep	Netto belastingopbrengst			In % van bruto opbrengst		
	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
Kant- en klare maaltijd	2	1	1	102%	102%	103%
Pizza's	0	0	0	100%	100%	100%
Sauzen	21	20	19	101%	101%	101%
Dipsauzen	0	0	0	104%	104%	100%
Honing	6	14	0	97%	90%	100%
Chocoladepasta	14	31	13	94%	83%	87%
Jams	18	33	14	90%	75%	84%
Pindakaas	10	5	1	103%	103%	102%
Yoghurt excl. drink-	59	54	18	102%	102%	101%
Toetjes	87	63	70	70%	62%	59%
Room	0	0	0	100%	100%	100%
Kwark	31	25	8	99%	100%	99%
Toetjes- en bakmixen	15	15	14	99%	100%	98%
Zoet brood	0	0	0	103%	103%	103%
Gebak	20	19	21	87%	90%	88%
Taart	34	29	34	80%	84%	81%
Ontbijtgranen	40	34	39	101%	101%	99%
Chocola	93	181	88	96%	89%	91%
Kauwgom	1	3	0	101%	100%	99%
Suikerwaren	89	196	81	96%	87%	89%
IJs	95	103	94	101%	101%	101%
Popcorn	0	2	3	101%	102%	100%
Bereide fruitsnacks	1	2	0	100%	96%	100%
Snackrepen	7	10	5	101%	101%	100%
Koek	126	141	128	67%	70%	68%
Babyvoedsel	13	7	0	105%	104%	100%
Suiker	100	237	83	100%	96%	83%
Totaal	884	1.225	735	88%	87%	84%

5.9 Effect op winst supermarkten en voedselindustrie

De dalende aankopen van belaste etenswaren als gevolg hogere prijzen en uiteindelijk de suikerbelasting leiden ook tot minder omzet en dus minder winst van de producenten en supermarkten die deze etenswaren verkopen. Dit verlies is geen verlies voor de samenleving omdat consumenten hun inkomen aan andere zaken uitgeven. Wel is het verlies aan omzet en winst geconcentreerd bij de voedselindustrie en supermarkten, terwijl niet nader te duiden is aan welke andere zaken consumenten hun geld zouden besteden dat zij minder aan belaste etenswaren uitgeven. Er zijn twee oorzaken van het omzetverlies van supermarkten en de voedselindustrie:

- Lagere aankopen van belaste etenswaren
- Winkelen over de grens

Het verlies aan omzet van supermarkten is geschat op basis van prijsveranderingen van belaste etenswaren en de gevoeligheid van aankopen hiervoor, zonder te corrigeren voor inkomensveranderingen. Een gemiddelde stijging van het inkomen zou namelijk met of zonder suikerbelasting leiden tot meer omzet. Het omzetverlies door lagere aankopen van belaste producten is naar schatting rond € 700 miljoen, vooral bij toetjes en koekjes en mindere mate bij snoep en chocola (Tabel 5.16).

Het effect van 0,4% van de Nederlanders die niet meer in Nederland winkelen als gevolg van de suikerbelasting, leidt tot omzetverlies op alle producten die supermarkten in Nederland verkopen, niet alleen op de belaste etenswaren. De totale omzet van supermarkten in 2023 bedroeg € 50,1 miljard. Als 0,4% van de Nederlanders niet meer in Nederland zou winkelen, verplaatst dit dus rond € 200 miljoen aan omzet naar omliggende landen.

Het totale omzetverlies van supermarkten in Nederland als gevolg van de suikerbelasting bedraagt naar schatting rond € 900 miljoen. Op basis van schattingen van McKinsey hadden supermarkten in Europa gemiddeld een EBIT marge van 3% in 2022.²¹¹ Deze marge moet worden gezien als een lange termijn branchegemiddelde. Het jaar 2023 was ongunstig voor een aantal supermarkten.²¹² Op basis van deze marge wordt het winstverlies als gevolg van de suikerbelasting geschat op rond € 26 miljoen per jaar in variant 2 en 4 en op rond € 29 miljoen per jaar in variant 3, waarvan rond 20 miljoen door lagere aankopen van belaste goederen en rond 6 miljoen door winkelen over de grens.

Tabel 5.16 Effect suikerbelasting op jaarlijkse omzet en winst supermarkten, € mln. (prijzen 2023)

Productgroep	Omzetverlies			Verlies EBIT marge		
	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
Kant- en klare maaltijd	-0,7	-0,6	-0,7	-0,02	-0,02	-0,02
Pizza's	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00
Sauzen	-14,5	-12,6	-14,1	-0,44	-0,38	-0,42
Dipsauzen	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00
Honing	-1,6	-4,0	0,0	-0,05	-0,12	0,00
Chocoladepasta	-6,7	-16,2	-6,7	-0,20	-0,48	-0,20
Jams	-6,2	-14,9	-6,0	-0,19	-0,45	-0,18
Pindakaas	-0,4	-0,3	0,0	-0,01	-0,01	0,00
Yoghurt excl. drink-	-7,1	-5,8	-7,1	-0,21	-0,17	-0,21
Toetjes	-130,6	-107,6	-129,7	-3,92	-3,23	-3,89
Room	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00
Kwark	-12,0	-9,8	-11,1	-0,36	-0,29	-0,33

²¹¹ Bron: McKinsey & Company, 2023. The state of grocery retail 2023 - Europe: Living with and responding to uncertainty, <https://www.mckinsey.com/industries/retail/our-insights/state-of-grocery-europe-2023-living-with-and-responding-to-uncertainty>

²¹² Zie <https://www.foodagribusiness.nl/macht-van-supermarkt-is-gestoeld-op-angst/>

Productgroep	Omzetverlies			Verlies EBIT marge		
	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
Toetjes- en bakmixen	-4,0	-3,4	-4,0	-0,12	-0,10	-0,12
Zoet brood	-0,3	-0,3	-0,3	-0,01	-0,01	-0,01
Gebak	-28,9	-24,2	-28,9	-0,87	-0,73	-0,87
Taart	-50,2	-41,1	-50,2	-1,51	-1,23	-1,51
Ontbijtgranen	-3,9	-3,3	-3,6	-0,12	-0,10	-0,11
Chocola	-62,6	-134,6	-61,7	-1,88	-4,04	-1,85
Kauwgum	-1,0	-2,5	-1,0	-0,03	-0,08	-0,03
Suikerwaren	-42,0	-102,7	-41,9	-1,26	-3,08	-1,26
IJs	-6,0	-6,9	-5,7	-0,18	-0,21	-0,17
Popcorn	-0,2	-0,2	-0,2	-0,01	-0,01	-0,01
Bereide fruitsnacks	-0,3	-0,7	0,0	-0,01	-0,02	0,00
Snackrepen	-2,5	-3,4	-2,5	-0,08	-0,10	-0,08
Koek	-269,9	-246,5	-264,9	-48,69	-44,48	-47,79
Babyvoedsel	-1,6	-1,8	0,0	-0,05	-0,05	0,00
Suiker	-8,0	-19,6	-8,0	-0,24	-0,59	-0,24
Subtotaal	-661	-763	-649	-19,8	-22,9	-19,5
Winkelen over grens	-200	-200	-200	-6,01	-6,01	-6,01
Totaal	-862	-963	-849	-25,9	-28,9	-25,5

Bij een EBIT van 3% van supermarkten, is de omzet van voedingsmiddelenfabrikanten is gemiddeld 97% van de omzet van supermarkten. Volgens de bovengenoemde bron van McKinsey haalden Europese fabrikanten van voedingsmiddelen in 2022 gemiddeld een EBIT marge van 18,6%. Door 18,6% van 97% van het omzetverlies van supermarkten te nemen, schatten wij de afname van de winst van voedingsmiddelenfabrikanten als gevolg van lagere aankopen van belaste producten op rond € 120 miljoen per jaar in de belastingvarianten 2 en 4 en rond € 140 miljoen in de variant met staffels (Tabel 5.17).

We houden geen rekening met extra verliezen voor fabrikanten van voedingsmiddelen door winkelen over de grens, want wat zij minder verkopen aan Nederlandse supermarkten, kunnen zij in principe zij meer verkopen aan Duitse en Belgische supermarkten. De afname van de winst in Tabel 5.17 is daarmee onze schatting van de totale afname van de winst van de voedingsindustrie als gevolg van een suikerbelasting.

Tabel 5.17 Afname winst voedingsmiddelenfabrikanten, € mln. (EBIT marge, prijzen 2023)

Productgroep	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
Kant- en klare maaltijd	-0,13	-0,11	-0,13
Pizza's	0,00	0,00	0,00
Sauzen	-2,62	-2,27	-2,55
Dipsauzen	0,00	0,00	0,00
Honing	-0,29	-0,71	0,00
Chocoladepasta	-1,20	-2,91	-1,20
Jams	-1,13	-2,68	-1,08
Pindakaas	-0,06	-0,05	0,00
Yoghurt excl. drink-	-1,29	-1,05	-1,29
Toetjes	-23,56	-19,41	-23,40
Room	0,00	0,00	0,00
Kwark	0,00	0,00	0,00
Toetjes- en bakmixen	-2,16	-1,77	-2,01
Zoet brood	-0,73	-0,61	-0,73
Gebak	-0,06	-0,05	-0,06
Taart	-5,21	-4,37	-5,21
Ontbijtgranen	-9,05	-7,41	-9,05
Chocola	-0,71	-0,59	-0,65
Kauwgom	-11,29	-24,29	-11,14
Suikerwaren	-0,19	-0,46	-0,19
IJs	-7,58	-18,52	-7,56
Popcorn	-1,08	-1,24	-1,03
Bereide fruitsnacks	-0,04	-0,03	-0,04
Snackrepen	-0,05	-0,12	0,00
Koek	-0,46	-0,61	-0,46
Babyvoedsel	-0,30	-0,32	0,00
Suiker	-1,44	-3,54	-1,44
Totaal	-119	-138	-117

5.10 Conclusie

Onder de drie volledig doorgerekende belastingvarianten, leidt de suikerbelasting gelijk-blijvende consumptie eenmalig tot een extra algemene prijsinflatie van 0,5% (belasting op alleen producten met toegevoegde suiker) tot 0,8% (belasting met gestaffelde tarieven). Echter, rekening houdend met verschuivingen in consumptie is het effect op de huishoud-uitgaven gemiddeld lager, namelijk (permanent) 0,11% tot 0,20% van het huishoudinkomen. Onder de 20% van de huishoudens met het laagste inkomen is het effect van de suikerbelasting groter, namelijk 0,18% tot 0,32% van hun inkomen. Om deze huishoudens te compenseren voor het verschil in effect op de uitgaven in procenten van het huishoudinkomen in vergelijking tot de 20% huishoudens met het hoogste inkomen, is jaarlijks een bedrag van € 12 tot € 28 per huishouden met het laagste inkomen nodig. Hiermee zouden Rijksuitgaven van € 18,4 miljoen tot € 42,9 miljoen per jaar gemoeid zijn.

Op basis van koopstromen onderzoeken en een Deense studie naar effecten op het winkelgedrag na een verhoging van het tarief op de chocoladebelasting schatten wij dat gemiddeld 0,4% van de Nederlandse bevolking als gevolg van de prijsstijging niet meer in Nederland zou winkelen. Echter in grensregio's is dit percentage hoger, oplopend tot 8% van de bevolking in Limburg. Wel is het wenselijk om bij online bestellingen van Nederlandse consumenten bij supermarkten in andere EU landen de Nederlandse vervoerder te belasten. Er zou dan weinig vervoer weglekken naar Duitsers vanwege cabotage regels; voor Belgische vervoerders gelden wegens het Benelux verdrag geen cabotage regels en hangt het risico op concurrentie af van vrijwillige normen om cabotage te beperken.

Van de zeven productgroepen met gemiddeld de hoogste suikergehaltes, is de consumptie van zoete bakkerswaren, zoet broodbeleg en toetjes het sterkst voor prijzen, gevolgd door chocola en suikerwaren. De consumptie van ijs of een pak suiker is echter nauwelijks gevoelig voor prijzen. Onder deze productgroepen daalde de consumptie in de afgelopen jaren overigens al duidelijk onder koekjes en toetjes, en steeg de consumptie van ijs. De consumptie van chocola is tussen 2021 en 2023 jaar afgenomen, maar was in de zeven jaren daarvoor steeds toegenomen. Hoewel de algemene trend in chocola consumptie niet duidelijk is, is er wel een duidelijke verschuiving binnen deze productgroep van chocola met hoge suikergehaltes naar meer bittere chocola met lagere suikergehaltes. Een suikerbelasting versterkt dus waarschijnlijk de neerwaartse trends voor koekjes en toetjes en recent voor chocola, heeft waarschijnlijk geen invloed op de opwaartse trend voor ijs en heeft ook een negatief effect op de consumptie van taart, gebak, zoet broodbeleg en suikerwaren zoals snoep en kauwgom.

De suikerbelasting leidt tot een daling van de suikerconsumptie van 9 tot 13 gram suiker per dag onder de top-20% suikerconsumenten, wat een aanzienlijke reductie is op hun totale dagelijkse suikerconsumptie via belaste etenswaren, namelijk 37 gram voor mannen en 39 gram voor vrouwen. Onder de overige 80% van de bevolking is het effect van de suikerbelasting veel kleiner, namelijk 2 tot 3 gram suiker per dag. Het gewogen gemiddelde effect op de hele bevolking is een daling van 4 tot 5 gram suiker per dag. Nederlanders consumeren overigens ook suiker via bijvoorbeeld fruit en frisdranken. De schattingen van de totale suikerconsumptie in Nederland lopen uiteen van gemiddeld 106 tot 122 gram per dag. Voor de bevolking als geheel is het effect van de suikerbelasting op de suikerconsumptie van minder dan 5% daarom bescheiden; echter voor de top-20% suikerconsumenten is het effect van de suikerbelasting op de suikerconsumptie rond 10% en dus aanzienlijk hoger.

De suikerbelasting levert uiteraard ook een belastingopbrengst op, deze varieert naar schatting van € 735 miljoen per jaar (belasting op alleen producten met toegevoegde suiker) tot € 1,2 miljard per jaar (belasting met staffels). De verschuiving van de consumptie als gevolg van de suikerbelasting leidt tot winnaars en verliezers onder bedrijven, waarbij de verliezen zijn geconcentreerd bij de voedselindustrie (afname winst van circa € 120 miljoen per jaar bij een belasting zonder staffels en circa € 140 miljoen per jaar met staffels) en de supermarkten (afname winst van circa € 26 miljoen per jaar bij een belasting zonder staffels en circa € 29 miljoen per jaar met staffels).

6 Effecten gezondheid

In dit hoofdstuk worden de effecten van de suikerbelasting op de suikerconsumptie doorvertaald naar BMI, diabetes, de kans op hartaanvallen en beroertes, het aantal levensjaren en het aantal levensjaren in goede gezondheid, en tot slot de monetaire gevolgen in de vorm van zorgkosten en productiviteitswinst.

6.1 Literatuur en interviews

Een suikerbelasting die gericht is op gezondheidseffecten, beoogt de consumptie van belastbare producten en daarmee de suikerinname te verminderen door de prijs van deze producten te verhogen. Dit principe is gebaseerd op de prijselasticiteit van deze producten en heeft als doel de blootstelling aan risicofactoren voor niet-overdraagbare ziekten, zoals overgewicht, te verminderen en bijgevolg de prevalentie van deze ziekten te doen afnemen.²¹³

Voornamelijk door het gebrek aan observationele studies in de literatuur blijkt dat er momenteel beperkte kennis is over de gezondheidseffecten van een suikerbelasting op voedingsmiddelen. Het aantal EU-landen met een dergelijke belasting is ook beperkt tot slechts twee, namelijk Denemarken en Hongarije. Onder de geïnterviewden is er een diversiteit aan percepties over de relatie tussen suikerbelasting en gezondheid. Terwijl sommigen twijfels uiten over de gezondheidseffecten en effectiviteit ervan als instrument tegen overgewicht, verwachten anderen juist dat een suikerbelasting kan bijdragen aan het verkleinen van gezondheidsverschillen en het tegengaan van overgewicht. Dit hangt mogelijk samen met onzekerheid over het vervangen van suiker door bijvoorbeeld vet of zout.

Onderzoek uitgevoerd door Ecorys, WIFO en de Erasmus Universiteit Rotterdam suggereert echter, op basis van uitgebreid literatuuronderzoek en economische analyses, dat een suikerbelasting de potentie heeft om positieve gezondheidseffecten te genereren. Met name een verminderde consumptie van belastbare ongezonde producten en/of productherformulering kunnen bijdragen aan deze gezondheidseffecten.²¹⁴

6.2 Model aannames

Voor het doorrekenen van de relatie tussen BMI, gezondheid en arbeidsparticipatie gebruiken we een door Hoogendoorn et al. (2023) ontwikkeld model.²¹⁵ Dit model is een cohortmodel, waarin de ontwikkeling van sterfte, ziekte, zorgkosten en arbeidsparticipatie over de hele levensduur wordt gemodelleerd, afhankelijk van BMI. We modelleren de levenslooptkomsten voor 20-jarigen afhankelijk van hun BMI (gegevens EHIS 2016). Het model van Hoogendoorn

²¹³ World Health Organization (2022). WHO Manual on Sugar-Sweetened Beverage Taxation Policies to Promote Healthy Diets. <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/365285/9789240056299-eng.pdf?sequence=1>

²¹⁴ Ecorys, WIFO en Erasmus Universiteit Rotterdam (). Health Taxes from an EU Perspective, nog te verschijnen

²¹⁵ Hoogendoorn, M., Galekop, M. M. J., & Van Baal, P. (2023). The lifetime health and economic burden of obesity in five European countries: what is the potential impact of prevention? *Diabetes, Obesity & Metabolism (Print)*, 25(8), 2351–2361. <https://doi.org/10.1111/dom.15116>

et al. is een Markov-transitiemodel. In het model worden drie (combinaties) van ziekten meegenomen: ischemische hartziekten, diabetes en beroertes. De leeftijdsspecifieke incidentie en prevalentie van deze ziektes worden gemodelleerd op basis van leeftijd-, geslachts- en BMI-afhankelijk jaarlijkse (Markov-) transitiekansen. Daarnaast is de totale sterfte afhankelijk van BMI. Omdat andere ziekten (bv kanker, mentale aandoeningen) niet expliciet worden gemodelleerd, geeft het model een onderschatting van de met BMI samenhangende gezondheidslast en zorgkosten, en waarschijnlijk ook van de negatieve effecten op participatie. De effecten op arbeidsproductiviteit lopen via kansen op het hebben van betaald werk, het aantal dagen kort verzuim per jaar en kansen op arbeidsongeschiktheid die afhankelijk zijn van BMI en de drie ziekten die meegenomen zijn in het model. Effecten op de productiviteit per gewerkt uur (bv door 'presenteisme') zijn niet meegenomen.

Het model van Hoogendoorn et al. kan gebruikt worden om resultaten voor vijf verschillende Europese landen waaronder Nederland door te rekenen. Als invoer voor het model zijn data uit verschillende studies, registraties en publicaties gebruikt. De gemiddelde BMI naar geslacht en leeftijd in Nederland en de relatieve risico's (RR's) voor het verband tussen BMI en het risico op diabetes, ischemische hartziekten (IHD) en beroerte zijn afkomstig van de Global Burden of Disease Study.²¹⁶ Voor de leeftijdsgroep 25 tot 29 jaar is het RR per 5-punts toename in BMI 3.55 voor diabetes, 2.27 voor IHD en 2.47 voor beroerte. Deze RR's dalen met het toenemen van de leeftijd tot respectievelijk 1.46, 1.17 en 1.07 voor de leeftijdsklasse boven de 80 jaar. De RR's voor het verband tussen BMI en totale sterfte is gebaseerd op een meta-analyse van 230 cohortstudies. Voor een BMI van 32.5 kg/m² zijn de RR's bijvoorbeeld 1.21 voor mannen en 1.13 voor vrouwen²¹⁷. Prevalentie, incidentie, en sterftcijfers voor de drie ziekten gespecificeerd naar geslacht en leeftijd zijn afkomstig van de DYNAMO-HIA studie²¹⁸. De kwaliteit van leven data is gebaseerd op utiliteiten voor de algemene bevolking uitgesplitst naar geslacht en leeftijd²¹⁹ met daarbij een aftrek als er sprake is van diabetes (-0.059), IHD (-0.052) en beroerte (-0.096).²²⁰ Voor diabetes zijn behandelkosten (directe medische kosten) van €2,133 per jaar²²¹ gebruikt. Voor IHD was dit €5,687 voor het eerste jaar en €1,717²²² voor de opvolgende jaren. Voor beroerte zijn schattingen van €16,174 voor het eerste jaar en €4,297²²³ voor de jaren erna toegepast. Gegevens om de

²¹⁶ GBD 2015 Obesity Collaborators. Health effects of overweight and obesity in 195 countries over 25 years. *N Engl J Med*. 2017;377(1): 13-27.

²¹⁷ Aune D, Sen A, Prasad M, et al. BMI and all cause mortality: systematic review and non-linear dose-response meta-analysis of 230 cohort studies with 3.74 million deaths among 30.3 million participants. *BMJ*. 2016;353:i2156. doi:10.1136/bmj.i2156

²¹⁸ Boshuizen HC, Lhachimi SK, van Baal PHM, et al. The DYNAMO-HIA model: an efficient implementation of a risk factor/chronic disease Markov model for use in health impact assessment (HIA). *Demography*. 2012;49(4):1259-1283. doi:10.1007/s13524-012-0122-z, DYNAMO-HIA project. Workpackage 7: Overweight and Obesity. Report on data collection for overweight and obesity prevalence and related relative risks. Accessed March 12, 2022. https://www.dynamohia.eu/sites/default/files/2018-04/BMI_WP7-datareport_20100317.pdf

²¹⁹ Heijink R, van Baal P, Oppe M, Koolman X, Westert G. Decomposing cross-country differences in quality adjusted life expectancy: the impact of value sets. *Popul Health Metr*. 2011;9(1):17. doi:10.1186/1478-7954-9-17

²²⁰ Sullivan PW, Slejko JF, Sculpher MJ, Ghushchyan V. Catalogue of EQ-5D scores for the United Kingdom. *Med Decis Making*. 2011;31(6): 800-804. doi:10.1177/0272989X11401031

²²¹ Janssen LMM, Hilgsmann M, Elissen AMJ, Joore MA, Schaper NC, Bosma JHA, Stehouwer CDA, Sep SJS, Koster A, Schram MT, Evers SMAA. Burden of disease of type 2 diabetes mellitus: cost of illness and quality of life estimated using the Maastricht Study. *Diabet Med*. 2020 Oct;37(10):1759-1765.

²²² Soekhlal R, Burgers L, Redekop W, Tan SS. Treatment costs of acute myocardial infarction in the Netherlands. *Netherlands Heart Journal* 2013;21(5):230-235. ; en van Schoonhoven AV, Gout-Zwart JJ, de Vries MJS, van Asselt ADI, Dvortsin E, Vemer P, van Boven JFM, Postma MJ. Costs of clinical events in type 2 diabetes mellitus patients in the Netherlands: A systematic review. *PLoS One*. 2019 Sep 6;14(9):e0221856.

²²³ van Eeden M, van Heugten C, van Mastriigt GA, van Mierlo M, Visser-Meily JM, Evers SM. The burden of stroke in the Netherlands: estimating quality of life and costs for 1 year poststroke. *BMJ Open*. 2015 Nov 27;5(11):e008220.

arbeidsparticipatie te bepalen zijn gebaseerd op de SHARE database.²²⁴ Voor Nederland zijn het percentage mensen met betaald werk, het aantal uren kortdurend verzuim en de kans om arbeidsongeschikt te worden gebaseerd op de data voor Centraal-Europese landen. Alle kosten zijn gebaseerd op het prijsniveau van 2020.

We draaien het model voor iedere subgroep (BMI-groep en geslacht, zoals in Tabel 5.13) en voor iedere belastingvariant. Voor iedere subgroep starten we met een schatting van de huidige gemiddelde BMI op basis waarvan we de uitkomsten over de gehele levensloop voor een 20-jarige uitrekenen. Vervolgens gebruiken we de reductie in suikerconsumptie om de verandering in gewicht en BMI te berekenen per subgroep, en op basis van het nieuwe BMI wederom de levenslooptuitkomsten te bepalen.²²⁵ Het verschil tussen de uitkomsten in de varianten en de huidige situatie is het effect van de varianten.

We gebruiken de levensloopeffecten voor de 20-jarigen als een benadering voor de structurele effecten van veranderingen in gewicht in de Nederlandse bevolking. We vermenigvuldigen de levenslooptuitkomsten met de huidige aantallen 20-jarigen per groep om een benadering van de structurele jaarlijkse langetermijneffecten te geven. Dit is een steady-state-benadering: als we uitgaan van een constante bevolkingsopbouw over de tijd (ieder cohort 20-jarigen is even groot) en veronderstellen dat na 2040 de BMI-verdeling constant blijft, dan zijn de (niet-verdisconteerde) totale effecten over de levensloop voor 1 cohort 20-jarigen gelijk aan de structurele jaarlijkse langetermijneffecten voor de hele bevolking (intuïtie: ieder jaar komt er immers een cohort 20-jarigen 'bij'). Deze steady-state aanpak is qua idee vergelijkbaar met een sterftetafel.

In het model wordt BMI over het leven constant verondersteld: een 20-jarige met een BMI van 25 blijft dus zijn of haar hele leven op dat niveau. In werkelijkheid neemt het BMI over het leven meestal toe. Omdat we voor iedere groep het gemiddelde BMI per groep (over alle volwassenen) gebruiken (Tabel 5.13), en het BMI over het leven gemiddeld toeneemt, overschatten we daarmee het BMI op jongere leeftijden en onderschatten we dat op hoge leeftijden. Voor de doorrekening van de varianten is de invloed daarvan beperkt, omdat bij eenzelfde structurele afname van de suikerconsumptie in alle (toekomstige) leeftijdsgroepen de afname in gewicht op iedere leeftijd onafhankelijk is van het BMI op die leeftijd en alleen afhangt van de cumulatieve suikerconsumptie.

²²⁴ Borsch-Supan A, Brandt M, Hunkler C, et al. Data Resource Profile: the Survey of Health, Ageing and Retirement in Europe (SHARE), *Int J Epidemiol* 2013;42:992-1001.

²²⁵ Op basis van Eurostat HBS gegevens is alleen de consumptie per huishouden bekend. De consumptie van suiker is voor kinderen lager dan voor volwassenen, met name in de eerste vier levensjaren. Daarom is de consumptie per huishouden (incl. 0-100 jarigen) gedeeld door het aantal personen van 4 jaar of ouder. Dit geeft deels een overschatting van de consumptie van volwassenen omdat de 0-3 jarigen buiten de noemer worden gelaten en deels omdat kinderen gemiddeld meer suiker consumeren dan volwassenen, zie bijvoorbeeld EFSA (2021), Tolerable upper intake level for dietary sugars, doi: 10.2903/j.efsa.2022.7074, <https://www.efsa.europa.eu/en/efsajournal/pub/7074>

6.3 Effecten op BMI

Om de reductie in gewicht en BMI te bepalen gaan we uit van een vuistregel voor de relatie tussen een permanente reductie in dagelijkse suikerconsumptie, calorische consumptie (1 gram suiker=3.87 kcal²²⁶) en gewicht op basis van schattingen van Doll et al. (2009).²²⁷ Voor volwassen mannen staat een dagelijkse permanente reductie van de dagelijkse consumptie van 20 kcal gelijk aan een reductie van gewicht met 1 kg gemiddeld over de levensloop, voor volwassen vrouwen is dit het geval bij 12 kcal. Bij een permanente reductie van de suikerconsumptie wordt het nieuwe evenwichtsgewicht eerder in maanden dan in jaren bereikt. Volgens talloze onderzoeken wordt een gewichtsreductie na een dieet binnen enkele maanden bereikt, met een afname van gemiddeld enkele kilo's na zes maanden, stelt de webpagina gezondheid.be.²²⁸ Deze webpagina meldt echter ook dat bij 80% van de mensen die een aantal maanden een dieet hebben gevolgd om af te vallen, het gewicht na vijf jaar weer op het oude niveau is, omdat mensen terugvallen op oude eetgewoonten. Echter, een suikerbelasting is permanent en wordt verondersteld een permanent effect op de suikerconsumptie te hebben. Het gewicht wordt daarom verondersteld volledig in het eerste te verminderen als gevolg van de suikerbelasting en daarna op hetzelfde niveau te blijven.

We nemen verder aan dat de reductie in suikerconsumptie niet wordt gecompenseerd door een hogere consumptie van andere voeding of door bijvoorbeeld een afname in fysieke activiteiten. De reductie in gewicht kan (op basis van de gemiddelde lengte van Nederlandse volwassen mannen en vrouwen) worden omgerekend in een verandering in BMI.

In Tabel 5.13 staat de reductie van het aantal gram suiker per dag per persoon. Tabel 6.1 toont de daaruit voortvloeiende veranderingen in gewicht en BMI in iedere variant. De reducties in BMI zijn het grootst in variant 3. In absolute niveaus zijn de reducties groter voor vrouwen dan voor mannen en groter voor de groep top 20 procent BMI dan de overige 80 procent van de bevolking.

Tabel 6.1 Effecten op BMI per groep

	Mannen		Vrouwen	
	Top 20%	Overige 80%	Top 20%	Overige 80%
Huidige BMI	32,78	24,36	31,46	23,83
Variant 2				
Reductie in gewicht (kg)	2,27	0,40	3,55	0,75
Nieuwe BMI	32,11	24,24	30,22	23,57
Reductie in BMI	0,68	0,12	1,24	0,26

²²⁶ Michałowska, J. (2024). Grams to calories calculator. <https://www.omnicalculator.com/conversion/grams-to-calories>

²²⁷ Doll, T. M., Fulgoni, V. L., Zhang, Y., Reimers, K. J., Packard, P. T., & Astwood, J. D. (2009). Potential Health Benefits and Medical Cost Savings from Calorie, Sodium, and Saturated Fat Reductions in the American Diet. *American Journal of Health Promotion*, 23(6), 412–422. <https://doi.org/10.4278/ajhp.080930-QUAN-226>

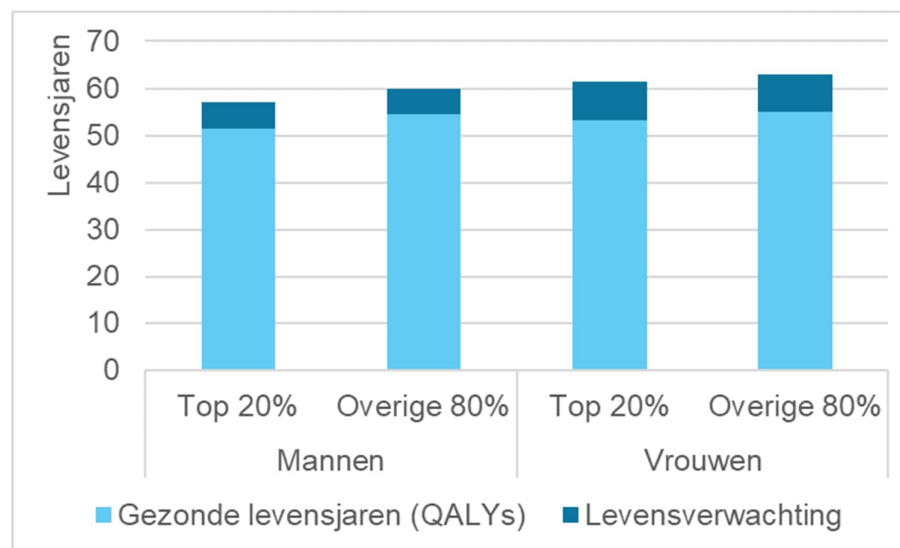
²²⁸ Zie <https://www.gezondheid.be/artikel/voeding/waarom-de-meeste-dieten-maar-een-jaar-vruchten-afwerpen-30350>

	Mannen		Vrouwen	
	Top 20%	Overige 80%	Top 20%	Overige 80%
Variant 3				
Reductie in gewicht (kg)	2,58	0,49	4,34	0,90
Nieuwe BMI	32,01	24,21	29,95	23,52
Reductie in BMI	0,77	0,15	1,51	0,31
Variant 4				
Reductie in gewicht (kg)	2,00	0,61	3,05	1,08
Nieuwe BMI	32,19	24,18	30,40	23,46
Reductie in BMI	0,60	0,18	1,06	0,38

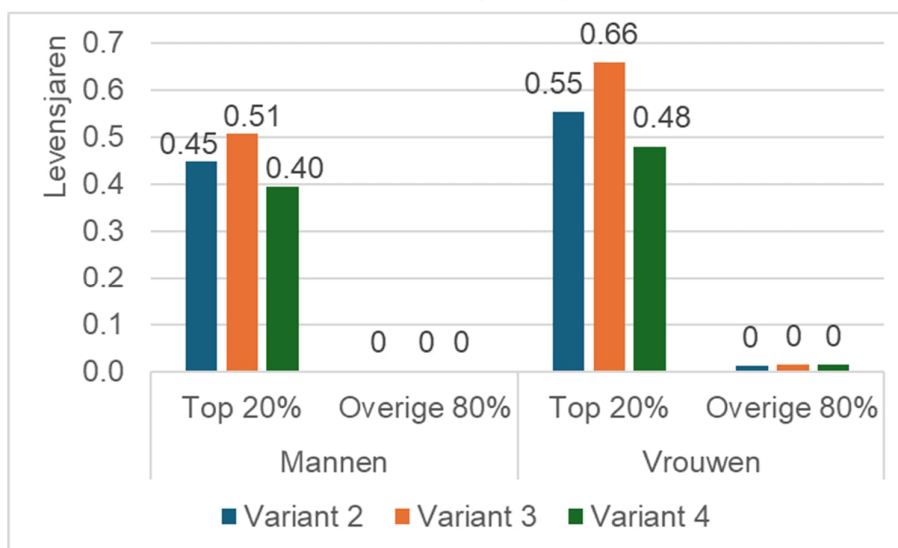
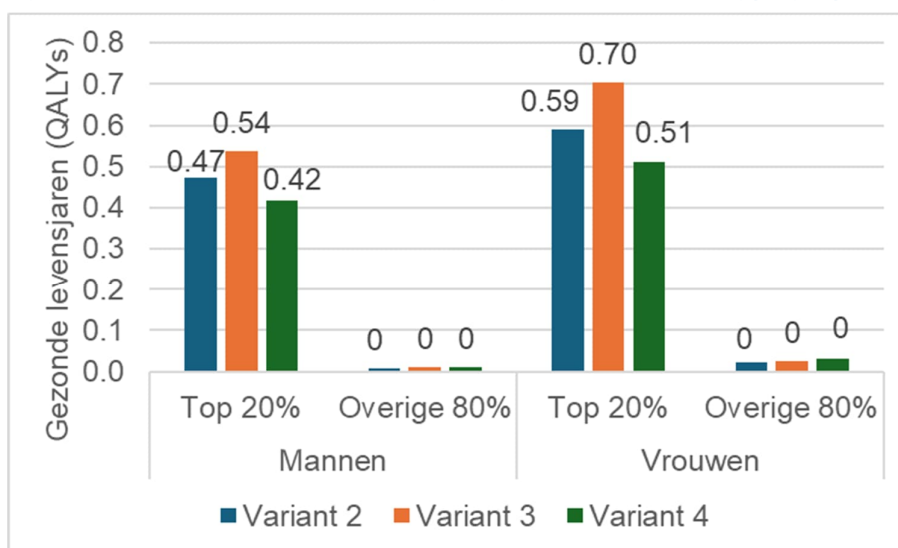
6.4 Effecten op gezondheid

Figuur 6.1 laat de huidige (voor kwaliteit gecorrigeerde) levensverwachting zien voor een 20-jarige per groep. Mannen in de hoge BMI-groep leven gemiddeld nog eens 57 jaar vanaf 20 jaar. Dat is 2,8 jaar minder dan mannen in de overige groep. Voor vrouwen in de hoge BMI-groep is de levensverwachting nog eens 61,5 jaar vanaf 20 jaar, 1,6 jaar minder dan de vrouwen in de overige groep. Verschillen in het gemiddeld aantal voor kwaliteit gecorrigeerde levensjaren zijn nog iets groter: 3,2 jaar voor mannen en 1,9 jaar voor vrouwen.

Figuur 6.1 Huidige (voor kwaliteit gecorrigeerde) levensverwachting op leeftijd 20 jaar per groep (2023)



Figuur 6.2 en Figuur 6.3 geven de verandering in de levensverwachting respectievelijk het aantal voor kwaliteit gecorrigeerde levensjaren weer. De varianten leiden vooral tot winst in levensjaren voor de twee groepen met een hoog BMI. Dit komt vooral doordat de effecten van de suikerbelasting op de suikerconsumptie in die twee groepen het grootst zijn en het gezondheidseffect van BMI niet-lineair is: eenzelfde afname in BMI leidt bij een hogere startwaarde tot een grotere gezondheidswinst.

Figuur 6.2 Toename in de levensverwachting per groep en variant**Figuur 6.3** Toename in de voor kwaliteit gecorrigeerde levensverwachting per groep en variant

Tabel 6.2 laat de onderliggende veranderingen in ziektekansen zien die de effecten op gezondheid drijven. De kans op een tweede of latere hartaanval of beroerte na de eerste wordt hierbij opgeteld bij de kans op het eerste 'incident'. De cumulatieve incidentie van diabetes, MI en beroerte ligt voor mannen en vrouwen in de hoge BMI-groep aanzienlijk hoger dan in de overige groep. De reducties in de incidentie vinden in de varianten ook vooral in de hoge BMI-groepen plaats.

Tabel 6.2 Effecten op gezondheid per groep (resultaten over de hele levensloop)

	Mannen		Vrouwen	
	Top 20%	Overige 80%	Top 20%	Overige 80%
Kans op diabetes over levensloop (per 1000 personen)				
Huidig	467	166	428	172
Variant 2 (reductie t.o.v. huidig)	33	3	54	6
Variant 3 (reductie t.o.v. huidig)	38	3	65	7
Variant 4 (reductie t.o.v. huidig)	29	4	47	8
Cumulatieve kans op hartaanval over levensloop (per 1000 personen)				
Huidig	476	334	357	228
Variant 2 (reductie t.o.v. huidig)	11	2	24	3
Variant 3 (reductie t.o.v. huidig)	12	2	29	4
Variant 4 (reductie t.o.v. huidig)	10	3	20	5
Cumulatieve kans op beroerte over levensloop (per 1000 personen)				
Huidig	343	223	325	201
Variant 2 (reductie t.o.v. huidig)	11	2	24	3
Variant 3 (reductie t.o.v. huidig)	12	2	29	4
Variant 4 (reductie t.o.v. huidig)	10	2	21	4

6.5 Effecten op kosten gezondheidszorg

Tabel 6.3 geeft de effecten op de totale zorgkosten over het leven vanaf 20 jaar per persoon in ieder groep weer. Een inschatting van zorgkosten baseren wij mede op literatuur die ook rekening houdt met bijkomende complicaties.²²⁹ Terwijl de totale kosten aan gerelateerde ziekten in de huidige situatie hoger zijn voor de hoge BMI-groep, zijn de totale kosten (inclusief de niet-gerelateerde zorgkosten) juist hoger in de overige groep. Mannen in de top 20% gebruiken over hun leven gemiddeld 347.000 euro aan zorgkosten tegenover 354.000 voor mannen in de overige groep. Voor vrouwen is dit 458.000 versus 465.000 euro. De hogere kosten van de overige groep komen door de extra zorgkosten die gepaard gaan met een lang leven, vooral in de langdurige zorg.

De varianten laten eenzelfde beeld zien: de kosten van zorg voor gerelateerde ziekten dalen, maar de overige zorgkosten stijgen. Voor de groepen met het hoogste BMI leidt dit tot een toename van de totale zorgkosten, wederom vanwege de extra kosten van langer leven. Interessant genoeg dalen de totale kosten voor de overige groep juist licht. In die groep zijn de effecten op de gerelateerde zorgkosten schijnbaar groter dan de (beperkte) effecten van langer leven.

²²⁹ De Smet, S. (2017), De Economische kost van diabetes mellitus type II in België, https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/376/670/RUG01-002376670_2017_0001_AC.pdf

Tabel 6.3 Effecten op zorgkosten per groep (levensloopkosten vanaf 20 jaar in euro's per persoon)

	Mannen		Vrouwen	
	Top 20%	Overige 80%	Top 20%	Overige 80%
Zorgkosten diabetes				
Huidig	23.279	6.233	21.236	6.514
Variant 2 (verschil t.o.v. huidig)	-2.128	-123	-3.477	-264
Variant 3 (verschil t.o.v. huidig)	-2.405	-151	-4.176	-315
Variant 4 (verschil t.o.v. huidig)	-1.880	-187	-3.013	-374
Zorgkosten MI (hartaanvallen)				
Huidig	13.850	8.365	9.946	5.552
Variant 2 (verschil t.o.v. huidig)	-497	-67	-892	-104
Variant 3 (verschil t.o.v. huidig)	-563	-82	-1.076	-124
Variant 4 (verschil t.o.v. huidig)	-438	-102	-771	-148
Zorgkosten beroerte				
Huidig	14.112	8.086	13.489	7.372
Variant 2 (verschil t.o.v. huidig)	-607	-67	-1.305	-135
Variant 3 (verschil t.o.v. huidig)	-687	-82	-1.571	-161
Variant 4 (verschil t.o.v. huidig)	-536	-101	-1.130	-191
Zorgkosten overig				
Huidig	295.601	331.713	41.3324	446.045
Variant 2 (verschil t.o.v. huidig)	5.203	33	10.780	286
Variant 3 (verschil t.o.v. huidig)	5.902	40	12.902	339
Variant 4 (verschil t.o.v. huidig)	4.584	50	9.355	401
Totale zorgkosten				
Huidig	346.842	354.397	457.995	465.483
Variant 2 (verschil t.o.v. huidig)	1.971	-224	5.106	-217
Variant 3 (verschil t.o.v. huidig)	2.247	-275	6.079	-261
Variant 4 (verschil t.o.v. huidig)	1.730	-340	4.441	-312

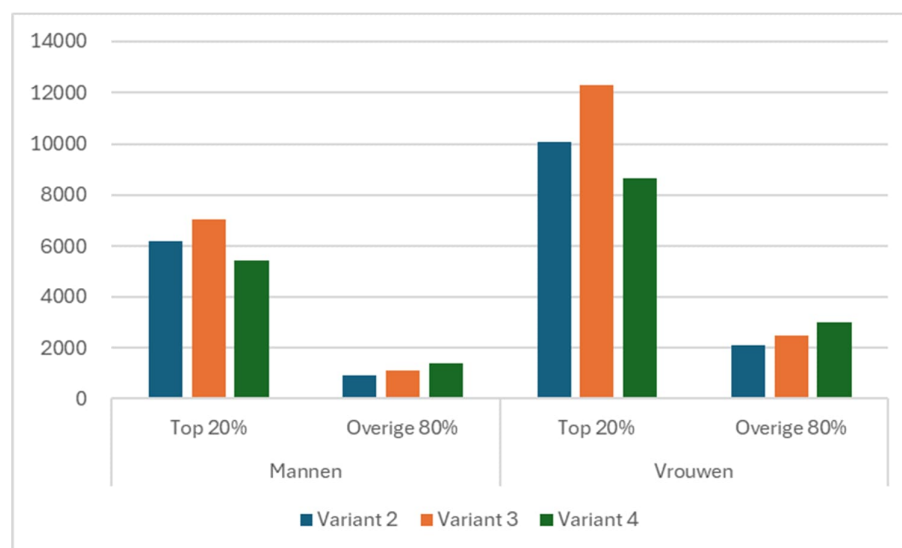
6.6 Effecten op arbeidsproductiviteit

Ook bij de arbeidsproductiviteit zijn de effecten vooral geconcentreerd bij de groepen met de hoogste BMI. Voor deze groepen stijgt de productiviteit met tussen de 5.500 en 7.000 euro per jaar over de resterende levensloop voor mannen en tussen de 8.600 en 12.300 euro per jaar voor vrouwen (op basis van Eurostat data over loonkosten per werknemer van 2020).

Figuur 6.4 laat de effecten van de varianten op de arbeidsproductiviteit zien. De arbeidsproductiviteit is gemeten vanuit het perspectief van de werknemer, in de vorm van loonkosten maal deeltijdfactor. Het productiviteitsverlies voor bedrijven is dus hoger. Evenmin zijn uitgaven aan arbeidsongeschiktheidsuitkeringen en bijstand bij blijvende arbeidsongeschiktheid meegerekend. Deze uitgaven zijn overigens zero sum: tegenover de extra uitgaven voor de overheid staan even grote inkomsten van uitkeringsontvangers.

Ook bij de arbeidsproductiviteit zijn de effecten vooral geconcentreerd bij de groepen met de hoogste BMI. Voor deze groepen stijgt de jaarlijkse productiviteit met tussen € 5.500 en 7.000 voor mannen en tussen € 8.600 en 12.300 voor vrouwen.

Figuur 6.4 Toename arbeidsproductiviteit (over het hele leven vanaf 20 jaar per persoon) per groep en variant



6.7 Effecten op gezondheid, zorgkosten en productiviteit op macroniveau

Tabel 6.4 geeft een overzicht van de structurele jaarlijkse effecten van de varianten op macroniveau. Deze effecten zijn berekend op basis van het huidige aantal 20-jarigen (230.693).²³⁰ Alle winsten en verliezen per jaar zijn de waarden die worden bereikt in de 'steady state', wanneer de cohorten van mensen die op dit moment ouder zijn dan 20 jaar, zijn uitgestorven.

De varianten leveren een winst op van 19.964 (variant 4) tot 25.681 (variant 3) extra levensjaren per jaar. De winst in voor kwaliteit gecorrigeerde levensjaren is nog iets hoger (tussen 23.187 tot 28.961). Dit betekent dat de varianten leiden tot een compressie van morbiditeit (het aantal levensjaren in slechte gezondheid neemt af). De voor kwaliteit gecorrigeerde levensjaren zijn gebaseerd op de Quality Adjusted Life Years (QALY's). Deze QALY's drukken de kwaliteit van leven per levensjaar uit in een waarde tussen 1 en 0, waarbij een waarde van 1 gelijk staat aan een volledig in goede gezondheid doorgebracht levensjaar en een waarde van 0 aan dood. De positieve gezondheidseffecten zijn ook te zien in de afname van de incidentie (het aantal nieuwe gevallen) van beroerte, diabetes en myocardinfarct (MI, ofwel hartaanvallen).

²³⁰ Statline.cbs.nl, cijfers 1 januari 2024

De zorgkosten voor de aan BMI gerelateerde ziekten dalen met tussen de 153 en 181 miljoen per jaar voor diabetes, 45 en 54 miljoen voor hartaanvallen en 59 en 70 miljoen voor beroertes. De overige zorgkosten stijgen juist met een bedrag van 332 tot 426 miljoen euro. Dit komt door de extra zorgkosten die gepaard gaan met langer leven. De totale zorgkosten stijgen hierdoor met 66 miljoen in variant 4 tot 122 miljoen euro per jaar in variant 3. Hierbij moet worden opgemerkt dat in het model slechts een beperkt aantal gerelateerde ziekten is meegenomen. In de medische literatuur zijn ook verbanden gevonden tussen een hoog BMI en andere ziekten (zoals bepaalde vormen van kanker en gewrichtsaandoeningen). We onderschatten dus waarschijnlijk het besparende effect van een reductie in de suikerconsumptie op de zorgkosten.

De jaarlijkse productiviteitswinst als gevolg van lagere sterfte en een beter gezondheid ligt tussen de 620 miljoen in variant 2 en 741 miljoen in variant 3. Dit komt overeen met een stijging van 0,11 tot 0,13 procent ten opzichte van de huidige productiviteit. De directe monetaire baten van de varianten (effecten op de zorgkosten en productiviteit) zijn dus positief. Een aanzienlijk deel van de winst in (gezonde) levensjaren vindt overigens plaats boven de pensioenleeftijd, en leidt daarmee niet tot productiviteitswinst.

De totale financiële baten als saldo van verandering in zorgkosten en productiviteitswinst varieert van € 515 miljoen per jaar in variant 1 tot € 637 miljoen per jaar in variant 4. In sectie 8.1 bespreken wij de maatschappelijke kosten en baten van een suikerbelasting. Wij onderzoeken in die sectie onder andere in hoeverre de extra zorgkosten zich verhouden tot de winst in QALY's, en hoe de baten verder stijgen als de nutswaardering van de winst in gezonde levensjaren in een bedrag wordt uitgedrukt. Hier merken wij op dat de waardering van gezondheidswinst geen kasstroom oplevert, in tegenstelling tot de financiële baten in Tabel 6.4.

Tabel 6.4 **Structurele jaarlijkse macro-effecten per variant**

	Variant 2	Variant 3	Variant 4
Levensjaren	22.066	25.681	19.964
Voor kwaliteit gecorrigeerde levensjaren (QALY's)	24.813	28.961	23.187
Incidentie diabetes	-2.581	-3.061	-2.693
Incidentie MI (hartaanvallen)	-1.233	-1.474	-1.371
Incidentie Beroerte	-1.155	-1.377	-1.253
Zorgkosten diabetes (€ mln) (a)	-153	-181	-155
Zorgkosten MI (€ mln) (b)	-45	-54	-49
Zorgkosten beroerte (€ mln) (c)	-59	-70	-62
Suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten (€ mln) (d = a+b+c)	-257	-305	-266
Zorgkosten overig (€ mln) (e)	362	426	332
Totale zorgkosten (€ mln) (f = d + e)	105	122	66
Productiviteit (€ mln) (g)	620	741	703
Totale financiële baten (g - f)	515	619	637

6.8 Conclusie

De suikerbelasting verhoogt de gezonde levensjaren (QALY's) met circa een half jaar per persoon voor de top 20% suikerconsumenten en heeft betrekkelijk weinig invloed op de QALY's van de overige 80%. Dit komt vooral door een reductie van de kans op diabetes over de levensloop met 3 tot 7 procentpunt, en een reductie van de kans op een hartaanval of beroerte met respectievelijk 1 tot 3 procentpunt. De overeenkomstige reductie van zorgkosten gerelateerd aan suikerconsumptie varieert van € 257 miljoen in variant 2 (vast tarief vanaf 6% suikergehalte) tot € 305 miljoen in variant 3 (gestaffelde tarieven). De reductie in suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten wordt overtroffen door toenemende ouderdomskosten, variërend van € 332 miljoen in variant 4 tot € 426 miljoen per jaar in variant 3. Toch zijn de monetaire baten van de suikerbelasting per saldo positief, door een productiviteitswinst van € 620 miljoen in variant 2 tot € 741 miljoen per jaar in variant 3.

De totale jaarlijkse financiële baten van de suikerbelasting bedragen € 515 miljoen in variant 2 tot € 637 miljoen per jaar in variant 4. Deze baten zijn exclusief belastingopbrengsten, waarvan de baten voor de overheid wegvallen tegen de lasten voor consumenten (en voor een deel detailhandelaren). Deze baten zijn ook exclusief een nutswaardering van gezonde levensjaren, die weliswaar ook in een bedrag uitgedrukt kan worden maar geen financiële kasstroom genereert.

7 Fiscale uitvoeringsaspecten

Dit hoofdstuk bespreekt fiscale uitvoeringsaspecten van een suikerbelasting. Sectie 7.1 bespreekt kort enkele principes die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld ofwel zijn geïntegreerd in wetgeving en de relevantie voor een suikerbelasting. Deze sectie gaat vervolgens dieper in op het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, dat wij het meest relevant achten voor de uitvoering van een suikerbelasting.

In sectie 7.2 gaan wij in op de vier belangrijkste belastingcriteria, namelijk het belastbare product, het belastbare feit, de belastingplichtige, en het belastbare moment (verschuldigdheid). De secties 7.3 en 7.4 vatten de uitvoeringsaspecten voor respectievelijk bedrijven en overheid samen, met een focus op complexiteit en kosten, al zijn weinig gegevens voorhanden over administratieve kosten van een verbruiksbelasting.

7.1 Gelijkheidsbeginsel

De Nederlandse grondwet gebiedt dat alle personen in Nederland gelijk behandeld worden in gelijke gevallen. Dit gelijkheidsbeginsel vindt zijn weerslag in bestuursrecht.²³¹ In de context van belastingen houdt dit met name in dat als de ene belastinginspecteur een bepaalde handeling toestaat, een andere inspecteur deze niet mag verbieden.²³² Dit principe is tevens terug te vinden in jurisprudentie.²³³ Rutger Boogers stelt in een publicatie van 2014 dat vaste rechtspraak van de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State impliceert dat het gelijkheidsbeginsel veronderstelt dat een bestuur een algemene gedragslijn volgt ten aanzien van zijn optreden in vergelijkbare gevallen.²³⁴

Echter, Rutger Boogers vervolgt dat de burgerlijke rechter het gelijkheidsbeginsel anders definieert. Hierbij toetst de rechter eerst of sprake is van vergelijkbare gevallen en indien ja, of er een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor is. Hij verklaart dit verschil in toetsing door de bestuursrechter en de burgerrechter doordat:

- In bestuurszaken vaak een derde partij betrokken is in tegenstelling tot civiele zaken.
- De bestuursrechter op grond van artikel 8:69a lid 2 en 3 Awb rechtsgronden en feiten mag aanvullen, terwijl de burgerlijke rechter op grond van artikel 145 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) rechtsgronden en feiten die onvoldoende zijn betwist, als vaststaand moet beschouwen, waarbij artikel 25 Rv die een aanvulling van rechtsgronden door de burgerlijke rechter toestaat, minder verder gaat dan artikel 8:69a Awb.

²³¹ Kenniscentrum voor beleid en regelgeving (z.d.). 3.2.3 Algemene rechtsbeginselen. <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/32-rechtmatigheid/323-algemene-rechtsbeginselen>

²³² Belastingdienst. (2023). Gelijkheidsbeginsel. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/gelijkheidsbeginsel

²³³ Uitspraak Hoge Raad. (2006). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:2006:AV0398>

²³⁴ Boogers, R. J. (2014). Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en privaatrechtelijk overheidshandelen. In bg.legal. Tijdschrift voor Praktisch Bestuursrecht. https://bg.legal/wp-content/uploads/2015/12/2014.04_redactioneel_commentaar_algemene_beginselen...overheidshandelen.pdf

Hoewel sommige advocatenkantoren het gelijkheidsbeginsel zo veralgemeniseren dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden,²³⁵ beperken de meeste advocaten dit principe tot:

- burgers in de zin van de grondwet²³⁶;
- een aanpak of besluit²³⁷.

Hieruit zou de conclusie getrokken kunnen worden dat het gelijkheidsprincipe van behoorlijk bestuur alleen geldt voor het toepassen van een wet en niet op de formulering van een wet. Om de implicaties van het gelijkheidsprincipe voor een suikerbelasting nader te beoordelen, bespreken we jurisprudentie over de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad). Voordat we dat kunnen bespreken, moeten het relativiteitsbeginsel en de zogenaamde correctie Widdershoven worden uitgelegd.

Relativiteitsbeginsel en correctie Widdershoven

Een belastingmaatregel valt onder bestuursrecht, en moet voldoen aan het algemene principe van behoorlijk bestuur. Als een belastingmaatregel zou worden aangevochten met een beroep op het gelijkheidsbeginsel, is een aanvullende reden waarom die door de bestuursrechter zou worden behandeld, dat geen sprake is van een zaak tussen slechts twee partijen.

In het bestuursrecht is de drempel om een maatregel te verbieden op grond van het gelijkheidsbeginsel vrij hoog vanwege het relativiteitsbeginsel. Het relativiteitsbeginsel is verwoord in artikel 8:69a van de Algemene wet bestuursrecht:

“De bestuursrechter vernietigt een besluit niet op de grond dat het in strijd is met een geschreven of ongeschreven rechtsregel of een algemeen rechtsbeginsel, indien deze regel of dit beginsel kennelijk niet strekt tot bescherming van de belangen van degene die zich daarop beroept.”

In jurisprudentie is hierop een uitzondering gemaakt, eerst in burgerlijke zaken en later ook in bestuurszaken. In het privaatrecht is de zogenaamde correctie Langemeijer ontwikkeld, die inhoudt dat ook als een regel of beginsel niet strekt tot bescherming van degene die zich daarop beroept, *“schending van een norm [...] toch kan bijdragen tot het oordeel dat het vertrouwensbeginsel of gelijkheidsbeginsel is geschonden.”*²³⁸

In 2016 concludeerde advocaat-generaal Widdershoven dat deze correctie ook van toepassing is op artikel 8:69a Awb. De afdeling bestuursrecht van de Raad van State nam deze conclusie over, met de motivering dat de wetgever de toepassing van de correctie Langemeijer in het bestuursrecht niet heeft uitgesloten (zie vorige voetnoot). Overigens besliste de Raad van State in de zaak rond het bestemmingsplan ‘Blaloweg en Katwolderweg’ uiteindelijk dat:

²³⁵ Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (z.d.). JouwAdvocaat. <https://www.jouwadvocaat.nl/pagina/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur?type=101>

²³⁶ Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (2022). Farber Zwaanswijk Advocaten. <https://www.fzadvocaten.nl/advocaat-bestuursrecht/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur>; Beginnelsen van behoorlijk bestuur nader toegelicht (2021); Omgevingsadvocaat. <https://www.omgevingsadvocaat.nl/beginselen-behoorlijk-bestuur/>; Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (ABBB) (2021). De Jong Juristen Zwolle BV. <https://www.juristenzwolle.nl/blogs/juridisch/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur-abb/>

²³⁷ Advocaat-bestuursrecht. (2023). Beginselen behoorlijk bestuur. Advocaat-bestuursrecht. <https://advocaat-bestuursrecht.com/beginselen-behoorlijk-bestuur/>; Snijders Advocaten (2021). Algemene beginselen van behoorlijk bestuur – Snijders Bestuursrecht. <https://www.snijders-advocaten.nl/actueel/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur/>.

²³⁸ ECLI:NL:RVS:2016:732, JB 2016/88; <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:RVS:2016:732>

- De gemeente geen concrete verwachtingen had gewekt waarmee het vertrouwensbeginsel zou zijn geschaad.
- De eiser niet in vergelijkbare gevallen gehouden was aan vergelijkbare normen als die waarop zij een beroep deed.

Benhadi en Demirci (2018) stellen dat het eerste succesvolle beroep op bovengenoemde correctie Widdershoven plaatsvond op 26 december 2016, wie stelde dat het gelijkheidsbeginsel geschonden is als burgemeesters zouden toestaan dat een leidinggevende van een slijterij binnen een supermarkt buiten de slijterij in de supermarkt aanwezig is terwijl een leidinggevende van een slijterij niet wordt toegestaan om afwezig te zijn; de schending van het gelijkheidsbeginsel zit in het feit dat de slijterij binnen de supermarkt een kostenvoordeel heeft omdat de kosten van de leidinggevende worden gedeeld met de rest van de supermarkt.²³⁹

Om in mededingingszaken een succesvol beroep te doen op de correctie Widdershoven op het gelijkheidsbeginsel, moeten twee bedrijven werkzaam zijn in hetzelfde marktsegment en hetzelfde verzorgingsgebied.²⁴⁰ De jurisprudentie is daarbij casuïstisch: de Raad van State beoordeelt per geval of twee bedrijven werkzaam zijn in hetzelfde marktsegment, en beoordeelt het verzorgingsgebied afhankelijk van de aard van de onderneming (zie voorgaande voetnoot).

Wvad en behoorlijk bestuur

In een rechtszaak van het gerechtshof van 's-Hertogenbosch op 10 juni 2004 over de heffing van de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken op water in zogenaamde watercooler tanks,²⁴¹ betoogde een bedrijf dat de belasting onterecht was omdat leidingwater evenmin belast is. Wij vermelden deze uitspraak omdat de rechter motiveerde waarom de belasting hiervan om de volgende twee redenen geen schending van het algemene beginsel van behoorlijk bestuur is.

In de eerste plaats betoogde het gerechtshof dat de situatie van het waterleidingbedrijf verschilt van de situatie van een producent van verpakt mineraalwater in containers van 18,9 liters. De reden is dat het waterleidingbedrijf niet in verpakking aflevert. Dat de consument het water uit de container tapt via een leiding van enkele decimeters, doet niets af aan het feit dat de producent het mineraalwater heeft verpakt.

In de tweede plaats betoogde het gerechtshof dat zelfs als de gevallen wel vergelijkbaar zouden zijn, de wetgever in deze een ruime beoordelingsmarge heeft voor de redelijkheid van objectieve rechtvaardigheidsgronden. Die rechtvaardiging is dat gewoon drinkwater in verpakking qua gebruik en wijze van verpakking nauwelijks te onderscheiden is van mineraalwater, waarbij de rechter verwijst naar de Memorie van Toelichting in Kamerstuk 1992/93, 22 843, nr. 3, blz. 20.

²³⁹ Benhadi, R., & Demirci, Y. (2018). Toepassing relativiteitsvereiste uit artikel 8:69a AWB: Stand van zaken anno 2017. https://www.hekkelman.nl/app/uploads/2019/02/5ae97edb554df_Rachid_benhadi_Toepassing_relativiteitsvereiste_uit_artikel_869.pdf

https://www.hekkelman.nl/app/uploads/2019/02/5ae97edb554df_Rachid_benhadi_Toepassing_relativiteitsvereiste_uit_artikel_869.pdf

²⁴⁰ NSO EQUES. (z.d.). Concurrentiestrijd ondernemingen via het bestuursrecht: twee lastige hobbels. <https://www.equesnijmegen.nl/concurrentiestrijd-ondernemingen-bestuursrecht-twee-lastige-hobbels/>

²⁴¹ ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ5851. (2004). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ5851>

Hypothetisch voorbeeld schending algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Een voorbeeld van een juridisch aspect dat tot problemen in de uitvoering kan leiden, is een productafbakening met zogenaamde GN-codes. In de volgende sectie zetten wij uiteen waarom zo'n afbakening wenselijk is. Echter, iedere afbakening kan er in hypothetische situaties toch toe leiden dat de ene inspecteur een product als belastbaar beschouwt en de andere niet. Een hypothetisch voorbeeld waarin chocoladepasta's belastbaar zijn en bewerkte noten niet, zou ertoe kunnen leiden dat de ene inspecteur hazelnootpasta ziet als een belastbare chocoladepasta met toevoeging van noten en de andere inspecteur dezelfde hazelnootpasta als een niet-belastbare bewerking van noten. Een dergelijk risico bestaat ook als bijvoorbeeld gesuikerd fruit wordt belast en bereid fruit niet, bijvoorbeeld in het geval van gedroogde dadels. Als de wetgever de afbakening in redelijkheid en objectief heeft gemotiveerd, dan is het onwaarschijnlijk dat de rechter zal oordelen dat de wet moet worden herzien, maar wel dat een van de besluiten moet worden herzien.

Dit risico op ongelijke behandeling van mensen die hetzelfde product verkopen, is op verschillende manieren kleiner te maken. Bijvoorbeeld, door zowel bewerkte noten als chocoladepasta belastbaar te maken, want dan maakt het materieel niet uit waar hazelnootpasta wordt ingedeeld. Of, door expliciet te maken wat 'suikeren' betekent. Volgens geïnterviewde autoriteiten (Nederlandse Douane, het Deens ministerie van Financiën zijn vooral eenduidige definities belangrijk om ongelijke behandeling te voorkomen.

Conclusie

Het relativiteitsbeginsel heeft betrekking op besluiten op grond van een rechtsregel, en niet op de rechtsregel zelf. De rechtsregel zelf hoeft dus niet bescherming van ieders belangen tot doel te hebben. Voor de rechtsregel is het oordeel van het gerechtshof van 's-Hertogenbosch relevant dat de wetgever een ruime beoordelingsmarge heeft voor de redelijkheid van objectieve rechtvaardigheidsgronden. Een goede motivering van een redelijke suikerbelasting zou dus moeten volstaan om juridisch houdbaar te zijn. Het blijft echter relevant om bij de ontwikkeling van een suikerbelasting rekening te houden met de correctie Widdershoven. Op die manier kan het aantal rechtszaken in relatie tot mededingingsaspecten van een mogelijke suikerbelasting worden beperkt.

Echter, zelfs als een rechter oordeelt dat de uitvoerder het gelijkheidsbeginsel schendt met een besluit, blijft de suikerbelasting in principe juridisch houdbaar; alleen moet in dat geval het besluit worden herzien en moeten in het vervolg soortgelijke besluiten anders genomen worden. Met andere woorden, het algemene beginsel van behoorlijk bestuur is vooral direct van toepassing op de uitvoering, indirect op de uitvoerbaarheid en niet direct op de juridische houdbaarheid van een suikerbelasting, mits de belasting objectief en in redelijkheid is gemotiveerd.

7.2 Belastingcriteria

Voor de uitvoerbaarheid van belastingen is het noodzakelijk ook met name vier criteria scherp te definiëren:

- het belastbare product;
- het belastbaar feit;
- de belastingplichtige;
- het belastbaar moment (verschuldigdheid).

Belastbaar product – productafbakening

Het belastbare feit geeft aan wat belast wordt. Dit gaat in de eerste plaats om producten die worden belast (productafbakening). Maar ook per welke eenheid producten worden belast is van belang, bijvoorbeeld per kilo, per liter, per stuk en dergelijke; dit heet de heffingsmaatstaf.

Zoals besproken in sectie 2.4, is het aan te bevelen om alle etenswaren boven een bepaald suikergehalte te belasten, met gemotiveerde uitzonderingen voor ruime productgroepen waarbinnen de meeste producten passen in de Schijf van Vijf. Wij vatten hieronder eerst de uitgangspunten voor een algemene productafbakening samen, en daarna uitgangspunten voor de afbakening met GN-codes voor uitzonderingen.

Algemene productafbakening

Mogelijkheden om voor een suikerbelasting belastbare producten af te bakenen en de bijbehorende motivaties zijn uitgebreid beschreven in hoofdstuk 2 en Bijlage C. Hieronder geven wij een samenvatting met expliciete criteria en concrete doelen, om te voldoen aan de eis van een objectieve en redelijke motivering:

- Beperking belastbare producten tot etenswaren. De reden is dat alcoholische dranken al onder de accijnswet vallen en dat alcoholvrije dranken al onder de Wvad vallen, en dat het gewenst is om dubbele belasting op vergelijkbare gronden (bevordering gezondheid) te voorkomen. Het is aan te bevelen om geregistreerde geneesmiddelen uit te zonderen van de definitie van etenswaren om bijvoorbeeld pillen niet onbedoeld te belasten (overigens vallen geneesmiddelen in de GN-nomenclatuur in een hele andere afdeling dan voedingsmiddelen).
- Uitzondering van alle producten die uitsluitend bedoeld zijn om dranken mee te maken – ook indien zij niet aan de heffing van de Wvad in de huidige vorm van januari 2024 zijn onderworpen, omdat zij ook in dat geval logischerwijs meer thuishoren in een eventuele herziening van de Wvad dan in een suikerbelasting op etenswaren. De Wvad beschouwt namelijk ook producten in vaste vorm (poeder of tablet) of als concentraat (siroop) om vruchten- of groentesap of limonades mee maken als drank (artikel 7(2) en 9(2)). Cacaopoeder om drank mee te maken, melkpoeder inclusief koffiemelkpoeder en babymelkpoeder zijn in de Wvad vrijgesteld voor zover zij zijn bedoeld om koude drank mee te maken en vallen geheel niet onder de Wvad voor zover zij zijn bedoeld om warme drank mee te maken, evenals koffie- en thee extracten (koffiebonen, theezakjes). Dergelijke poeders vallen in sommige landen wel onder een verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.²⁴² Vanwege consistentie is daarom te overwegen om alle producten die uitsluitend bedoeld zijn om drank mee te maken, niet onder een belasting van etenswaren te laten vallen.
- Uitzondering van suikervrije producten met zoetstoffen, bijvoorbeeld sommige kauwgom en zuurtjes. Een reden om suikervrije producten met zoetstoffen niet te belasten, is dat deze op korte termijn gunstiger zijn voor de gezondheid en lange-termijn effecten van zoetstoffen nog niet bekend zijn. Of producten met kunstmatige zoetstoffen worden belast, zou hetzelfde moeten zijn voor een verbruiksbelasting van etenswaren en die van dranken, omdat dit een essentiële keuze voor de referentieregeling betreft.
- Beperking tot producten met meer dan bijvoorbeeld 6% **totaal** suikergehalte (dus inclusief zowel natuurlijke als toegevoegde suiker). Dit betreft een afbakening van etenswaren die niet noodzakelijk afgestemd hoeft te worden met een afbakening van dranken op basis van het suikergehalte, omdat etenswaren en dranken onvergelijkbare producten zijn met

²⁴² Opsomming van landen op basis van TAXUD rapport.

andere consumptiepatronen. Het is in ieder geval niet logisch om suikerbelasting te heffen op geheel suikervrije producten of producten met nauwelijks suiker, zoals gist en boter.²⁴³ Voor frisdranken hanteren meerdere EU landen een belastingdrempel van 5% suikergehalte,²⁴⁴ met als motivatie dat producten met meer suiker minder gezond zijn, of om producenten te bewegen om het suikergehalte van hun producten te verlagen (productherformulering). Beide motivaties zijn te rechtvaardigen vanuit een referentieregeling om hoge suikerconsumptie te bestrijden. Tegen een doelstelling van productherformulering is een bezwaar van producenten dat reductie van het suikergehalte niet goed mogelijk is omdat dat de hele smaakervaring en textuur verandert. De motivatie voor een drempel bij 6% suikergehalte is dat dan vanzelf grote groepen producten die passen in de Schijf van Vijf, niet worden belast. Voorbeelden met suikerpercentages van enkele onderzochte producten tussen haakjes zijn: magere of halfvolle yoghurt (3,0-5,6%), diverse kaas (0-5,4%), niet-bereide groenten (0-5,4%), niet-bereide noten (2,6-4,6%), volkoren brood (0-0,7%) en volkoren pasta (3,2-3,5%).

- Bij de beperking tot producten met meer dan 6% suikergehalte, is te overwegen om voor mixen en (bruis-) tabletten een uitzondering te maken omdat het suikergehalte dat na menging met bijvoorbeeld water, melk, boter e.d. vaak lager is dan het suikergehalte van de mix zelf. In sectie 3.3 wordt een 'gemiddelde' mengverhouding voorgesteld van 6:1 op basis van liter of gewicht van het andere product in verhouding tot het gewicht van de belaste poeder of tablet, en dus dat mixen alleen worden belast als het suikergehalte gedeeld door 7 de belastingdrempel (6% in deze studie) overstijgt. Als de mix of tablet wordt belast, is te overwegen deze net als andere producten per kilo te belasten (zie ook de tekst over de heffingsmaatstaf verderop).
- Beperking tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is volgens de beslisboom die NVWA heeft opgesteld om te beoordelen wanneer een voedingsetiket verplicht is op grond van EU Verordening 1169/2011. Deze verordening maakt uitzonderingen voor de verplichting van een voedingsetiket op grond van administratieve beheersbaarheid, wat expliciet een mogelijke rechtvaardigingsgrond is om af te wijken van de referentieregeling (zie sectie 2.3.3). Uit oogpunt van behoorlijk bestuur zijn aanvullende redenen aan te dragen; zie sectie 2.3.3 voor de redenen die Hongarije heeft aangedragen om alleen voorverpakte producten te belasten, met een uitgebreide omschrijving van wat als een voorverpakt product wordt beschouwd (zie bijlage B, artikel 3(1) van de suikerbelasting HU. In het bijzonder stelt Hongarije expliciet dat consumenten frequenter voorverpakte producten kopen dan producten van bijvoorbeeld een banketbakkerij, zodat in het laatste geval geen sprake is van een gezondheidsrisico. Datzelfde argument geldt voor bijvoorbeeld zelfgemaakt ijs dat een restaurant als toetje serveert, enzovoorts. Voor de praktische uitvoerbaarheid kan de uitvoerder van de suikerbelasting zich beperken handhaving van de belastinginning op etenswaren met een voedingsetiket. De NVWA is de competente instantie om te handhaven op etikettering en zou de uitvoerder van de suikerbelasting moeten informeren als producten ten onrechte niet zijn geëtiketteerd.

²⁴³ Bijvoorbeeld in Denemarken ligt de belastingdrempel sinds 2010 op 0,5% suikergehalte omdat belanghebbenden erop wezen dat anders in essentie suikervrije producten zouden worden belast; 0,5% is het suikergehalte van pure cacao.

²⁴⁴ Opsomming van landen op basis van TAXUD rapport

Uitzonderingen en afbakening met GN-codes

Het kan wenselijk zijn om uitzonderingen te maken op bovenstaande algemene regels, bijvoorbeeld vanuit gezondheidsoverwegingen. Om deze uitzonderingen te formuleren, kan het handig zijn om productgroepen waarbinnen de meeste producten ongeacht suikergehalte passen binnen de Schijf van Vijf, af te bakenen met GN-codes, zoals gemotiveerd in sectie 2.4. Het alternatief is om producten vrij te stellen op basis van minimale hoeveelheden van essentiële voedingsstoffen.

De afbakening met GN-codes stellen wij voor niet in een wet vast te leggen, maar in een regeling die in de loop van de tijd kan worden aangepast, bijvoorbeeld om duidelijkheid te verschaffen over twijfelgevallen, of als in de toekomst blijkt dat ook kunstmatige zoetstoffen met lage caloriegehalten nadelig zijn voor de gezondheid. Dit wordt verder besproken in sectie 7.4.

Wat de uitzonderingen betreft van producten die niet belastbaar worden gesteld vanuit bijvoorbeeld gezondheidsoverwegingen: er zijn goede redenen om bijvoorbeeld fruit niet te willen belasten vanwege de vitamines daarin (zie sectie 2.2). Echter, het meeste fruit heeft een suikergehalte boven 6%. Ook voor diverse andere productgroepen zijn er redenen om die uit te zonderen vanwege de gezonde stoffen daarin, zoals melkproducten, niet-bewerkt vlees, en eieren. In de laatste twee categorieën is het suikergehalte overigens onder 6%. Melkproducten als fruityoghurt, fruitkwark e.d. kunnen wel hogere suikergehaltes bevatten, evenals gemarineerd vlees. Net als voor fruit moet een afweging worden gemaakt of de voordelen van de essentiële voedingsstoffen opwegen tegen hogere suikergehaltes. Hierbij raden wij het volgende aan:

- Benoem de essentieel geachte voedingsstoffen om de uitzondering te motiveren.
- Optie 1:
 - Stem de benoeming van deze voedingsstoffen af op de verplichte informatie op het voedingsetiket.
 - Leg voor deze voedingsstoffen de minimale hoeveelheid in gram per 100 gram product vast waarboven het product niet meer belastbaar is.
 - Baseer deze minimale hoeveelheid op een realistisch ambitieniveau voor alle productgroepen.
 - De minimale hoeveelheid gezonde voedingsstoffen is hetzelfde voor alle producten in alle productgroepen.
- Optie 2:
 - Baken de vrijgestelde productgroep af met GN codes.
 - Motiveer waarom (vrijwel) alle producten in die productgroep ongeacht hun suikergehaltes bijdragen aan de gezondheid.
 - Maak eventueel uitzonderingen binnen die GN-code en motiveer waarom die producten wel belast worden.

Wij merken op dat voor beide afbakeningsopties in alle varianten die wij volledig doorrekenen, alleen producten met meer dan 6% suikergehalte worden belast. Voor beide opties is het aan te bevelen de afbakening niet in de wet op te nemen, maar bijvoorbeeld in een uitvoeringsdocument dat snel aan te passen is. Voor optie 1 om producten met voedingsstoffen die nieuw op de markt komen eventueel vrij te stellen of juist te belasten, en voor optie 2 om de afbakening snel te kunnen verduidelijken (zie ook sectie 7.4).

De eerste optie heeft als voordeel dat de afbakening objectief en te motiveren is. De minimale hoeveelheid van essentieel geachte voedingsstoffen kan bijvoorbeeld worden gebaseerd op de minimale hoeveelheid in alle producten die met de vrijstelling beoogd zijn, zoals in Frankrijk bijvoorbeeld minimaal 2,9% proteïne van sojabonen of in Ierland bijvoorbeeld minimaal 0,119% calcium (Tabel 7.1). De vermelding van proteïne van sojabonen is niet Europees verplicht, maar calcium moet verplicht vermeld worden vanaf 0,119% per 100ml of 100 gram product.²⁴⁵ In Hongarije zijn producten vrijgesteld die minimaal 50% groente, fruit of nader gespecificeerde melkproducten bevatten. Het feit dat op het voedingsetiket de ingrediënten in aflopende volgorde van gewichtsgehalte moeten worden vermeld,²⁴⁶ kan ook gebruikt worden om producten vrij te stellen van belasting. In Polen is alcoholvrije drank vrijgesteld van de verbruiksbelasting als een van een selecte groep melkproducten als eerste ingrediënt op het voedingsetiket is vermeld. Een minimaal percentage van 50% impliceert dat het ingrediënt als eerste vermeld moet zijn op het voedingsetiket wat aansluit op Europese regelgeving; dat het percentage melkproducten minimaal 50% is, zou administratief eenvoudig aan te tonen moeten zijn. Er zijn kortom verschillende manieren om bij een minimale hoeveelheid van een gezond ingrediënt voor belastingvrijstelling aan te sluiten bij de Europese eisen voor voedingsetiketten.

De afbakening van gezonde producten met GN-codes heeft als voordeel dat bedrijven die producten importeren uit of exporteren naar landen buiten de EU, evenals bedrijven die producten (laten) overbrengen uit of naar andere landen in de EU die statistieken aan het CBS aanleveren,²⁴⁷ er al mee vertrouwd zijn. Voor andere (veelal kleinere) bedrijven is dat niet het geval en is aanvullend een tekstuele omschrijving gewenst, zie ook sectie 7.3 verderop. Er zou dan wel beargumenteerd moeten worden dat vrijwel alle producten met die GN-code passen in de Schijf van Vijf (zie sectie 2.2). Een afbakening met GN-codes van producten die vanuit gezondheids-overwegingen zijn vrijgesteld, komt overigens weinig voor, alleen in Frankrijk voor melkproducten (Tabel 7.1).

Tabel 7.1 Formulerings van vrijstelling gezonde producten in de EU

Land / regio	Vrijstelling melk	Vrijstelling groente en fruit
België	'op basis van melk, van soja of van rijst'	Niet-gefermenteerde groente- en fruitsappen
Catalonië	melk of melkalternatieven zonder calorie bevattende zoetmakers, drinkbare yoghurt en gefermenteerde melk	gemaakt van natuurlijke, geconcentreerde of gereconstitueerde vruchten- of groentesap of een combinatie daarvan
Frankrijk	GN-code 0401 t/m 0403 ; drank met minstens 2,9% proteïne van sojabonen	100% groente- en fruitsappen of concentraat daarvan
Hongarije	minimaal 50% van een selecte groep melkproducten	drank met minstens 50% groente en fruit
Ierland	minimaal 0,119 gram calcium per 100 milliliter	100% fruitsappen

²⁴⁵ De hoeveelheid calcium moet volgens EU Verordening 1069/2011 bijlage XIII voor dranken gemeld worden vanaf 7,5% van de dagelijkse aanbevolen hoeveelheid van 800 milligram, en vanaf 15% daarvan voor andere voedingsmiddelen. Dit komt neer op 0,06% voor dranken en 0,119% voor andere voedingsmiddelen. De Ierse minimale hoeveelheid voor belastingvrijstelling is dus de minimale hoeveelheid calcium vanaf welke de hoeveelheid verplicht vermeld moet worden op het voedingsetiket.

²⁴⁶ EU Verordening 1169/2011, artikel 18(1)

²⁴⁷ Zie <https://www.kvk.nl/internationaal/hs-codes-en-goederencodes-bij-buitenlandse-handel/>

Land / regio	Vrijstelling melk	Vrijstelling groente en fruit
Kroatië	---	100% groente- en fruitsappen zonder toegevoegde suiker of kunstmatige zoetstoffen
Letland	---	Groente- en fruit sappen en nectars, drank met minimaal 10% groente- en fruitsappen indien niet gemaakt van concentraat, hooguit 10% toegevoegde suiker en zonder additieven en smaakstoffen
Nederland	minimaal 0,02 gram melkvet per 100 milliliter	---
Polen	een van een selecte groep melkproducten is het eerstgenoemde ingrediënt op het voedsel etiket	minimaal 20% groente- of fruitsap ; en maximaal 5% suikergehalte
Portugal	'op basis van melk, van soja of van rijst'	sappen en nectars van groente, fruit, zeewier; en graan-, amandel-, cashewnoot- en hazelnootdranken

Er kunnen ook andere redenen zijn om producten uit te zonderen van een suikerbelasting. Bijvoorbeeld, het Hongaarse ministerie van Financiën motiveerde het uitzonderen van een pak suiker met het argument dat consumenten zelf kunnen bepalen hoeveel suiker zij gebruiken in hun eten. Dit is aan te vullen met de opmerking dat het direct eten van lepels suiker geen normale consumptie is. Er valt wat op deze redenering af te dingen, omdat kookboeken een bepaalde hoeveelheid suiker voorschrijven en consumenten ook bij jam in de hand hebben hoeveel daarvan zij op hun brood doen.

Een betere reden om een pak suiker uit te zonderen van een suikerbelasting, is dat van het eten dat de consument met suiker bereid, niet vooraf te bepalen is of het meer of minder dan 6% suikergehalte bevat, in tegenstelling tot voorverpakt eten. Als Nederland er toch voor zou kiezen om een pak suiker te belasten, dan zou Nederland niet het enige Europese land zijn. In Noorwegen geldt momenteel een belasting van NOK 9,18 per kilo (€ 0,79) op kristalsuiker, poedersuiker, kandij, suikerklontjes en parelsuiker.²⁴⁸ Ook suikeroplossingen die deze suikers bevatten, vallen onder de Noorse suikerbelasting. Vanwege de lage prijs per kilo suiker zou een vast tarief per kilo van rond één euro de prijs van suiker met 50% of meer kunnen verhogen, wat de vraag oproept of dit proportioneel is ten opzichte van eindproducten met een hogere prijs per kilo en suikergehaltes die de consument niet kan beïnvloeden.

Sectie 2.3.3 bevat een lijst van motivaties voor een productafbakening in de Ierse belasting op suiker gezoete dranken waarvan de Commissie heeft geoordeeld dat deze een afwijking van staatssteun regels rechtvaardigen. Nederland kan aan deze motivaties geen rechten ontleen, maar ze kunnen wel dienen als inspiratie.

Alle uitzonderingen moeten expliciet en eenduidig worden benoemd en gemotiveerd om te voldoen aan staatssteunregels, en de kans op ongelijke behandeling van gelijke gevallen door verschillende inspecteurs te minimaliseren. Er zijn handleidingen die beschrijven welke

²⁴⁸ The Norwegian Tax Administration. (z.d.). Sugar Tax. <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/sugar/>

producten in welke categorie vallen (zie sectie 2.4). Hierbij horen concurrerende producten ofwel beide belast ofwel beide vrijgesteld te worden om te voldoen aan de non-discriminatie eis. En moeten twijfelgevallen expliciet worden genoemd – dit kan in een dynamisch document waar de wet die de suikerbelasting regelt naar verwijst.

Sectie 2.4 geeft voorbeelden van afbakeningsmogelijkheden op detailniveau. In de afbakening van productgroepen waarvoor de suikerbelasting is doorgerekend (sectie 2.6 en bijlage C), is rekening gehouden met dergelijke afwegingen. Echter, deze afbakening is door Ecorys gemaakt voor de doorrekening terwijl de uiteindelijke afbakening af hoort te hangen van politieke overwegingen – met name over hoe zwaar gezondheidsaspecten wegen.

Belastbaar product – heffingsmaatstaf

Voor de maatstaf van heffing ligt kilogram of liter van het eindproduct voor de hand, met gelijke tarieven. Voor producten als chocola, koek en snoep ligt heffing op basis van kilogram (gewicht) van het eindproduct voor de hand, terwijl voor toetjes en ijs heffing op basis van liters (volume) voor de hand ligt. De reden om in beide gevallen dezelfde tarieven te hanteren, is dat een liter water op kamertemperatuur 0.998 kilo weegt, dus er is nauwelijks verschil tussen de hoeveelheid in gewicht en volume. We bevelen expliciet niet aan om belasting te heffen per kilogram suiker in het eindproduct maar op basis van het totale gewicht van het eindproduct, om te voorkomen dat bedrijven bij marginale productaanpassingen steeds weer opnieuw het juiste belastingtarief zouden moeten bepalen (zie ook sectie 7.3).

Voor bakmixen, sausmixen, puddingmixen en babyvoeding mixen stellen wij voor om het gewicht van de mix zelf te belasten en niet het gewicht dat ontstaat na menging van de mix met andere ingrediënten, zoals in de Wvad het geval is voor siropen die met water worden vermengd om limonade te maken. Een motivering hiervoor is dat deze mixen slechts één van vaak meerdere ingrediënten zijn en de andere ingrediënten ook suiker kunnen bevatten. Bovendien zijn de mengverhoudingen van met name bakmixen vrij laag, zodat het verschil tussen heffing op grond van het gewicht van de mix zelf of het product dat na menging ontstaat, beperkt kan zijn.

Het is aan te bevelen expliciet te vermelden dat het gewicht van het eindproduct wordt belast en niet het gewicht van de suiker in het eindproduct. Verder is het aan te bevelen expliciet te vermelden dat het netto gewicht of volume wordt belast, dus exclusief de verpakking. In bijvoorbeeld een verpakking van bonbons in een relatief zware doos, of in het geval van chocolademunten in wikkels zoals van Steenland²⁴⁹, maakt het gewicht van de verpakking een relatief groot verschil.

Voor de administratie ligt het voor de hand om het gewicht of volume niet alleen op het voedingsetiket te vermelden, maar de verkochte hoeveelheid in gewicht of volume, evenals het suikergehalte, per verkocht item ook verplicht te stellen op de factuur (of indien geen factuur is verzonden, het verplichte verzendbewijs). Dit voor het geval dat de koper de producten voorverpakt en van een etiket voorziet.

²⁴⁹ Zie <https://www.steenland.nl/>

Belastbaar product – belastingtarief

Argument tegen een vast tarief ongeacht suikergehalte (variant 1)

Een vast tarief ongeacht suikergehalte (variant 1 in sectie 3.2) heeft het voordeel van de eenvoud, maar het nadeel dat ook suikervrije producten worden belast en deze variant grotendeels voorbij gaat aan de referentieregeling om juist producten met 'veel' suiker te belasten. Daarnaast kan een vast tarief ertoe leiden dat goedkope producten met weinig suiker zoals magere yoghurt relatief zwaar worden belast en dure producten zoals chocola en suikerhoudende kauwgom nauwelijks worden belast in verhouding tot hun prijs. Beide zijn in tegenspraak met het algemene gezondheidsdoel dat met een suikerbelasting wordt beoogd.

Keuze tussen vast of gestaffeld tarief vanaf een suikerdrempel (variant 2 en 3)

Er is geen wezenlijk verschil tussen een vast of gestaffeld tarief vanaf een suikerdrempel voor het totale suikergehalte (dus inclusief zowel natuurlijke als toegevoegde suiker). In wezen is een vast tarief vanaf een suikerdrempel de meest eenvoudige vorm van een staffel met steeds hogere tarieven vanaf steeds hogere suikerdrempels. Het enige verschil met een uitgebreider gestaffeld tarief is dat er dan meerdere belastingdrempels zijn waarboven het tarief nog hoger is. Beide varianten zijn te motiveren vanuit dezelfde gezondheidsdoelstelling om overmatige suikerconsumptie te bestrijden.

Wel kan gemotiveerd worden dat een gestaffeld tarief beter recht doet aan het gelijkheidsbeginsel, omdat een belangrijk uitgangspunt van een suikerbelasting is dat meer suiker minder gezond is. Het gelijkheidsbeginsel houdt ook in dat ongelijke gevallen ongelijk behandeld moeten worden. Dat wil bijvoorbeeld zeggen dat een product met 25% suiker volgens het uitgangspunt van de belasting minder gezond is en dus zwaarder belast zou moeten worden dan een product met 10% suiker. Dit pleit ervoor om een product met een suikergehalte in een hogere categorie zwaarder te belasten.

Aan de andere kant is er een administratieve reden om het aantal staffels beperkt te houden. Als het tarief per gram suiker toeneemt dan vereist dit een grote mate van nauwkeurigheid om het suikergehalte te meten. Dit is echter niet eenvoudig omdat het natuurlijk suikergehalte van fruit, noten, groenten en andere ingrediënten van jaarlijks en regionaal kan verschillen door variaties in de hoeveelheid zonuren, het moment van oogsten e.d. Bovendien kunnen producenten de samenstelling van ingrediënten aanpassen, bijvoorbeeld aan de smaak van de consument, omdat een ingrediënt niet meer goed verkrijgbaar is, of omdat wordt overstapt naar een andere leverancier van grondstoffen. Als producenten bij elke marginale productverandering het suikergehalte en de bijbehorende belasting opnieuw moeten uitzoeken, verhoogt dit hun administratieve lasten onevenredig en belemmert deze product-innovatie. Deze lasten gaan verder dan de lasten om het juiste suikergehalte op het etiket te vermelden omdat bij het laatste een geringe foutmarge is toegestaan. Bijvoorbeeld, een verhoging van het suikergehalte van 0,05 gram per 100 gram product hoeft niet te leiden tot een aanpassing van het voedsel etiket maar kan ertoe leiden dat een product onder een hoger belastingtarief valt. Bovendien heeft het aanpassen van een voedsel etiket geen financiële consequenties en een suikergehalte dat een belastingdrempel overstijgt wel.

Argument tegen toegevoegde suiker als criterium voor belastbare producten (variant 4)

Indien suiker is toegevoegd aan voedingsmiddelen, dan dient dit vermeld te worden in de ingrediëntenlijst. Een belasting op basis van aanwezigheid van suiker in de ingrediëntenlijst is voor etenswaren echter niet aan te raden. In dit geval is namelijk een belangrijke vraag hoe om te gaan met ingrediënten die toegevoegde suiker bevatten, zoals chocolade, slagroom, zoete popcorn et cetera. Dus als een fabrikant geen suiker toevoegt maar wel chocolade of slagroom, dan is de vraag of het product als product met toegevoegde suiker moet worden beschouwd. Voor chocolade e.d. is duidelijk dat het ingrediënt toegevoegde suiker bevat, maar voor andere producten niet. Stel bijvoorbeeld dat fabrikant A suiker aan yoghurt toevoegt en vervolgens aan fabrikant B verkoopt. Fabrikant B voegt daar vervolgens aardbeien aan toe en stelt het etiket samen. Dan zou de etiketteringswet moeten verplichten dat fabrikant B vermeldt dat er al toegevoegde suiker in de yoghurt zat. Handhaving hierop zal echter dermate moeilijk zijn, dat deze variant daarom af te raden is.

Argument tegen verhoging van het btw-tarief (variant 5)

Verhoging van het btw-tarief is juridisch niet houdbaar omdat voor de btw aanvullende eisen worden gesteld aan de belastingneutraliteit. Bijvoorbeeld, twee vrijwel identieke producten als pindakaas met een suikergehalte net boven of net onder de belastingdrempel (bijvoorbeeld 6% suikergehalte) zijn in de ogen van de consument vergelijkbaar. Een verkoper van het product net boven de belastingdrempel wordt benadeeld ten opzichte van de verkoper van het product net onder de belastingdrempel. Waar dit voor een nationale belasting met een tarief per gewicht is te rechtvaardigen met het gezondheidsdoel, laat de jurisprudentie rond het neutraliteitsbeginsel van de btw daar weinig ruimte toe (zie belastingvariant 5 in sectie 3.2). Een *ad valorem* suikerbelasting (dat wil zeggen een suikerbelasting in de vorm van een percentage van de verkoopwaarde) is om dezelfde reden niet juridisch houdbaar, omdat een *ad valorem* belasting equivalent is met een verhoging van het btw-tarief.

Belastbaar feit – plaatsing van product

Het belastbare feit en de belastingplichtige zijn nauw aan elkaar gerelateerd. Een Nederlandse suikerbelasting moet 'plaatsing' van het product in Nederland betreffen en dan treft het feit tegelijk degene die het product plaatst. Voordat we ingaan op een omschrijving van de 'plaatsing' van het product dat belast wordt, is het nodig om het fiscaal discriminatieverbod te bespreken, dat discriminatie van producten bij handel tussen EU-lidstaten verbiedt.

Verder is relevant dat Artikel 1(3) van EU Richtlijn 2020/262²⁵⁰ in de laatste alinea eist dat een verbruiksbelasting niet mag leiden tot formaliteiten in de handel tussen EU-lidstaten: *"De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."* De Richtlijn definieert 'dergelijke' belastingen eerder in artikel 1(3) als nationale belastingen op andere producten dan accijnsgoederen en nationale belastingen op diensten [...]. Deze eis is vergelijkbaar met de eis van artikel 3(3) in de zogenaamde Accijnsrichtlijn van 1992.²⁵¹ Ook in Nederlandse jurisprudentie is dit geweest.²⁵²

²⁵⁰ De Raad van de Europese Unie (2020). Richtlijnen: Houdende een algemene regeling inzake accijns (L 58/4). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020L0262>

²⁵¹ Raad van de Europese Unie (1992). RICHTLIJN 92/ 12/EEG VAN DE RAAD: betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop. In Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0012>

²⁵² Bijvoorbeeld BNB 2001/241 in een zaak rond verbruiksbelasting alcoholvrije dranken. .

Dit discriminatieverbod is iets anders dan het concept van belastingneutraliteit van de btw, dat is ontwikkeld in EU-jurisprudentie maar dat niet wettelijk gedefinieerd is.²⁵³ Het is algemeen geaccepteerd dat belasting neutraliteit specifiek is voor alleen het btw systeem, of preciezer gezegd voor de juridische interpretaties rond btw-vrijstellingen.²⁵⁴ Dit specifieke concept van belastingneutraliteit is geen principe van algemeen EU-recht en is dus niet van toepassing op nationale suiker belastingen. In Nederlandse wetgeving bestaat geen aanvullend principe van belastingneutraliteit (bovenop de Europese regels).

Aan de Europese eis dat een verbruiksbelasting niet leidt tot formaliteiten bij handel tussen EU-lidstaten, kan op verschillende manieren worden voldaan, althans voor bedrijven in andere landen, zolang:

- a. De producten die worden overgebracht uit andere EU-lidstaten of die worden geïmporteerd uit derde landen van buiten de EU, bij verder verplaatsing binnen Nederland gelijk belast worden als binnenlandse producten.
- b. De producten die worden overgebracht naar andere EU-lidstaten of die worden geëxporteerd naar derde landen buiten de EU niet onderworpen zijn aan de belasting op het betreffende product dan wel Nederlandse bedrijven teruggaaf kunnen vragen.

Voor bedrijven in Nederland zijn formaliteiten bij handel over de grens echter niet uit te sluiten. Om geen belasting af te dragen over producten die naar andere landen zijn vervoerd, zal toch moeten worden aangetoond dat deze zijn overgebracht naar een andere EU-lidstaat of zijn uitgevoerd naar een derde land buiten de EU. De meest voor de hand liggende wijze is om overbrenging naar andere EU-lidstaten of export naar derde landen aan te tonen. Echter, dit betreft een formaliteit om géén belasting af te dragen, en bovendien moet overbrenging naar andere EU-lidstaten of export naar derde landen toch al worden bijgehouden in verband met btw-regels; dus dit is geen extra formaliteit die volgt uit de verbruiksbelasting. Als producten niet gelijk bij overbrengen of import naar Nederland worden belast, leidt dit vanzelfsprekend evenmin direct tot formaliteiten bij handel over de grens. Weliswaar moet bij overbrenging uit een andere EU-lidstaat of bij import uit een land buiten de EU de aankomst bij een entrepot of opslag worden gemeld, maar dit geldt ook bij aankomst vanuit een andere locatie binnen Nederland, dus deze formaliteit is niet verbonden aan handel over de grens. Bovendien vereisen ook btw regels al dat de ontvanger producten die uit een andere EU-lidstaat zijn overgebracht of uit een derde land zijn geïmporteerd, moet bijhouden. Ook hier is dus geen extra formaliteit die voortvloeit uit de verbruiksbelasting.

In een stelsel van schorsing van belasting kan echter wel een administratieve formaliteit ontstaan. In de Wvad moet een bedrijf dat een vergunning heeft om onder schorsing van belasting te handelen, belasting afdragen indien het product wordt verplaatst van de inrichting van dat bedrijf naar een locatie die geen inrichting is, bijvoorbeeld een winkel die geen vergunning heeft om onder schorsing van belasting te handelen. De winkel hoeft dan geen belasting af te dragen omdat de belasting al is afgedragen bij het verlaten van de inrichting. Echter als deze winkel een product van buiten Nederland haalt, dan moet de winkel wel belasting afdragen in de Wvad. De winkel moet dus bijhouden welke producten deze van binnen Nederland en van buiten Nederland heeft gehaald. Echter, dit moet ook al vanwege de

²⁵³ Recitals 5, 30 and 34 of the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.

²⁵⁴ Amand, C. (2013). VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system? *World Journal of VAT/GST Law*, 2(3), 163–181. doi:10.5235/20488432.2.3.163; Famulska, T., Rogowska-Rajda, B. (2018). Principle of VAT Neutrality and the Reverse Charge Mechanism. *e-Finance: Financial Internet Quarterly*, 14(3), 87-97.

btw waarvoor deze verplichting Europees geregeld is. De Wvad veroorzaakt op dit punt dus geen extra administratieve formaliteit.

Zoals hierboven genoemd zijn er verschillende manieren om te voorkomen dat een verbruiksbelasting leidt tot formaliteiten aan de grens. Voordat we de Wvad bespreken, bespreken wij hoe Hongarije de verbruiksbelasting heeft geregeld.

Voorbeeld 1: Hongarije, belasting bij eerste binnenlandse verkoop

De begrippen zijn op verschillende manieren te definiëren. Hongarije definieert het belastbare product, het belastbare feit en de belastingplichtige als volgt:²⁵⁵

- Artikel 2 voorverpakte producten als gedefinieerd in bijlage 1 zijn belastbaar
- Artikel 3 (1) Belastbare feit is ofwel (a) de eerste binnenlandse verkoop, ofwel (b) “als het is gebruikt door de belastingplichtige voor de binnenlandse productie van zijn eigen producten en die producten worden verkocht zonder dat het goed wordt overgebracht naar een andere EU-lidstaat of wordt geëxporteerd naar een derde land buiten de EU”²⁵⁶; (2) De belastingplichtige moet op de factuur, het verzendbewijs of het verkoop document vermelden dat deze belastingplichtig is
- Artikel 4 De belastingplichtige is in geval van (1a) de persoon die het product voor het eerst op de binnenlandse markt verkoopt en in geval van (1b) de persoon of organisatie die het belastbare product koopt

Ook bij deze formulering is geen sprake van extra formaliteiten bij handel over de grens boven op de formaliteiten die voortvloeien uit de btw-regels. Artikel 7(3)(c) van de bovengenoemde Hongaarse suikerbelasting voorkomt het risico van dubbele belasting:

- Artikel 7(3)(c) De verkoop van een belastbaar product volgens artikel 3, lid 1 is vrijgesteld van belasting, dat de koper gebruikt om er zijn eigen belastbaar product mee te maken, waarna deze de volksgezondheids-productbelasting betaalt.

Volgens artikel 7(4) is de voorwaarde waaronder de verkoop niet belastbaar is, dat de koper op het moment van verkoop zijn intentie meldt aan de verkoper (doorverkoop naar het buitenland of eigen productie) en bovendien op het moment van doorverkoop of betaling van de productbelasting aan de verkoper het aantal eenheden meldt dat naar het buitenland is doorverkocht of gebruikt voor productie, en het aantal eenheden binnen 366 verifieerbaar verantwoordt. Vervolgens regelt artikel 7(5) een aanvullende meldplicht aan de verkoper als de koper in tegenstelling tot zijn intentie de producten toch binnenlands verkoopt, of die voor eigen verbruik gebruikt, waarna de belastingplichtige (verkoper) de verschuldigde belasting bepaalt inclusief de boete voor late betaling aan de belastingautoriteit. De wet regelt dit niet, maar het lijkt impliciet dat de verkoper de verschuldigde belasting in dit geval in rekening kan brengen bij de koper.

²⁵⁵ Wolters Kluwer Hungary Kft (2011). Act CIII of 2011 on the public health product tax. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100103.tv>

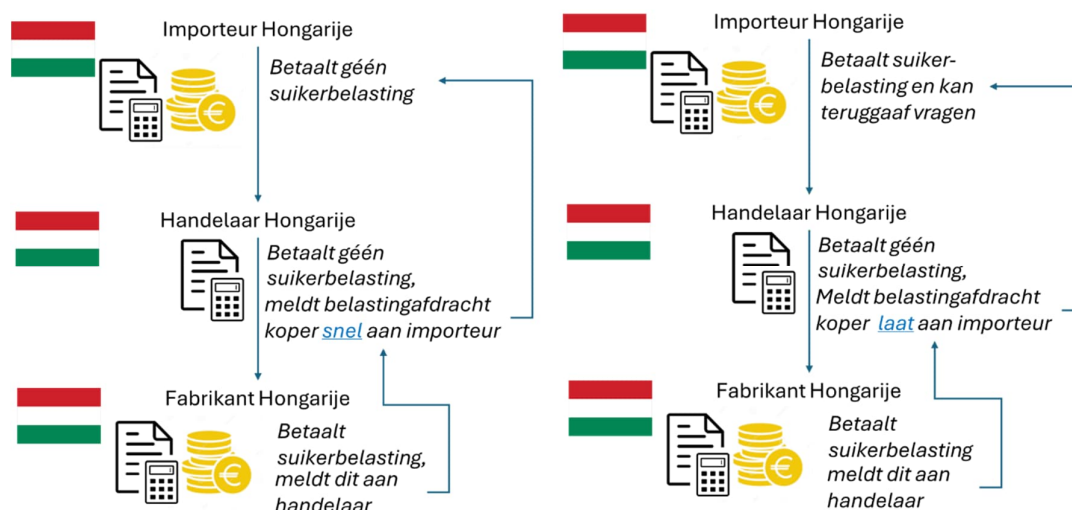
²⁵⁶ Artikel 3(1)(b) verwijst naar artikel 89(1) en 98 van de Hongaarse btw wet waar overbrengen en export worden gedefinieerd. In artikel 3(1)(b) verwijst ‘het’ impliciet naar het ingekochte (voorverpakte) belastbare product

Kortom, als de koper van plan is het product over te brengen naar een andere EU-lidstaat, het te exporteren naar een derde land buiten de EU of om er een eigen product mee te maken en te verkopen²⁵⁷, dan is de verkoper vrijgesteld, en anders moet de verkoper belasting afdragen. Hierdoor wordt in de regel de eerste binnenlandse verkoop belast.

Artikel 8(3) van de suikerbelasting HU bepaalt dat als het aantal verkochte belastbare producten afneemt na belastingaangifte en voor de belastingheffing, de belastingplichtige dit aantal in mindering kan brengen, en artikel 8(6) dat de belastingplichtige na belastingheffing teruggaaf van de belasting kan aanvragen (tenzij de belastingschuld meer dan HUF 100.000 of omgerekend € 250 bedraagt). Dit geldt echter alleen als de koper volgens artikel 7(3) het product overbrengt naar een andere EU-lidstaat of exporteert naar een land buiten de EU, ofwel het product gebruikt om een ander product te maken dat deze naar een andere EU-lidstaat overbrengt of exporteert naar een land buiten de EU, ofwel het product om er een ander belastbaar product mee te maken waarover de koper belasting afdraagt.

De wet op de suikerbelasting HU voorziet niet in de situatie waar tussen de eerste binnenlandse verkoper en de fabrikant nog een handelaar zit, wat zonder verdere regeling een risico op dubbele belasting oplevert. Dit risico is te voorkomen door de tussenhandelaar te verplichten om aan de verkoper te melden of de koper aan de voorwaarden van artikel 7(3) voldoet – we hebben echter niet verder gezocht naar verdere regelgeving van de suikerbelasting HU. Figuur 7.1 toont aan hoe het belastbaar feit in Hongarije is geregeld.

Figuur 7.1 Belastbaar feit Hongarije, in principe eerste binnenlandse verkoop



Het systeem in Hongarije werkt omdat de koper wettelijk verplicht is om aan de verkoper te laten weten, zelfs als de koper er geen direct belang bij heeft als de prijs eenmaal is betaald:

- hoe deze van plan is het belastbare product te gebruiken;
- én hoe deze het belastbare product heeft gebruikt als dat afwijkt van de gemelde intentie.

²⁵⁷ In welk geval de koper belasting afdraagt als deze het gekochte product gebruikt om er een belastbaar product mee te maken, en de koper geen belasting afdraagt als deze het gekochte product gebruikt om er een niet-belastbaar product mee te maken. In beide gevallen is de koper echter vrijgesteld van belasting.

In het Hongaarse systeem hangt het belastbare feit dus niet alleen af van wie de koper is, maar ook van wat de intentie van de koper is, wat niet altijd bekend hoeft te zijn op het moment van de aankoop. Ondernemers in Hongarije krijgen wel meer tijd om het belastbare feit aan te geven, dat kan tegelijk met de btw-aangifte terwijl volgens de Wvad in Nederland bedrijven zonder vergunning voor een inrichting wekelijks aangifte moeten doen. De Nederlandse Douane hecht wel aan het wekelijkse regime omdat bedrijven komen en gaan. Bovendien hangt het belastbare feit in de Wvad af van waar het product naar toe gaat, dat is volgens de Nederlandse Douane beter te controleren dan wie de koper en verkoper zijn.

Voorbeeld 2: Wvad

In de Nederlandse Wvad is de zogenaamde uitslag het belastbare feit.²⁵⁸ Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen houders van een vergunning voor een inrichting en anderen die belastbare producten voorhanden hebben zonder vergunning voor een dergelijke inrichting:

- Wie een vergunning heeft voor een inrichting, moet periodiek (maandelijks) aangifte doen en moet belasting afdragen over de zogenaamde uitslag, namelijk over producten die buiten de inrichting worden gebracht, bijvoorbeeld om de producten te brengen naar een andere locatie binnen Nederland die geen inrichting is (artikel 3 Wvad).
- Wie geen vergunning heeft voor een inrichting en geen particuliere eindverbruiker is, moet wekelijks aangifte doen en belasting betalen over de belastbare producten (a) waarvan de belasting nog niet is geheven, en (b) die deze voorhanden heeft in het kader van de onderneming (artikel 4 Wvad).
- Particulieren die een product overbrengen uit een andere EU-lidstaat voor eigen gebruik vallen niet onder de belasting (want geen belastbaar feit) (artikel 4(1)(c) Wvad).

In de Wvad zijn producenten van alcoholvrije dranken verplicht om een vergunning voor een inrichting te hebben volgens artikel 39(1)(a).²⁵⁹ Het staat niet expliciet in de wet maar handelaren kunnen een vergunning voor een inrichting aanvragen, die de Douane dan ook weer beoordeelt. Een handelaar die geen vergunning heeft voor een inrichting, moet in de praktijk uiterlijk de vrijdag van de week, volgend op de week dat hij de alcoholvrije dranken vanuit een ander land voorhanden heeft gekregen in Nederland, belasting betalen. Immers, als de belastbare producten zijn vervoerd uit een inrichting, dan is sprake van uitslag en moet de vergunninghouder voor die inrichting belasting afdragen. Als de leverancier geen vergunning voor een inrichting heeft, dan heeft de leverancier die producten ofwel uit het buitenland gehaald en zelf de verbruiksbelasting betaald, ofwel de producten zijn uit een andere locatie binnen Nederland naar de leverancier vervoerd en de belasting is eerder in de waardeketen geheven.

Voor toepassing van een suikerbelasting op etenswaren heeft dit systeem een aantal nadelen:

- Teruggaaf van belastingen bij bestemmingswijzigingen, bijvoorbeeld als een belastbaar product dat een handelaar zonder een inrichting uit een ander land heeft gehaald, na de week waarin deze daarover belasting heeft betaald, alsnog wordt vervoerd naar een locatie buiten Nederland. Overigens stelt de Douane dat de ondernemer een vergunning voor een inrichting moet aanvragen als deze vaker goederen overbrengt naar een andere EU-lidstaat of exporteert naar een derde land buiten de EU.

²⁵⁸ Wvad, artikel 3 en 4; Belastingdienst. (2020). Belastbaar feit uitslag. https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HVAD/belastbare_feiten-belastbaar_feit_uitslag.htm

²⁵⁹ Met een uitzondering van producenten van hoogstens 12.000 vruchten- of groentesap in een kalenderjaar, en een uitzondering van hoogstens twee achtereenvolgende kalenderjaren waarin de producent meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap produceert

- Er moeten veel vergunningen worden afgegeven als er veel producenten zijn²⁶⁰.
- Als de productieketen lang is, dan vereist het systeem dat alle tussenschakels de verbruiksbelasting vermelden zolang het product niet aan de eindverbruiker wordt verkocht. Volgens de Douane is dit geen probleem want ook de btw wordt op elke factuur gemeld waardoor de handelsstromen te volgen zijn.
- Kleine producenten zoals banketbakkers en restaurants die belastbare producten vervaardigen en direct aan de eindconsument verkopen, hebben ten opzichte van hun omzet relatief grote administratieve lasten om een systeem op te zetten voor het afdragen van suikerbelasting; overigens zal bij restaurants en mogelijk ook bij veel banketbakkers geen sprake zijn van (voorverpakte) producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is, die niet worden belast in de suikerbelasting zoals wij die voorstellen.

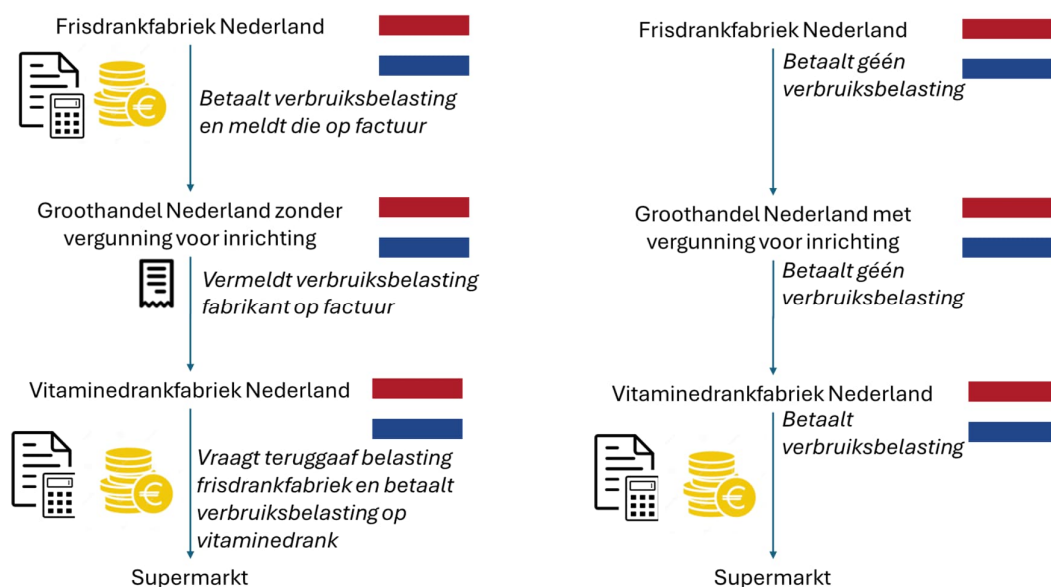
Figuur 7.2 laat zien hoe de Wvad werkt bij handel binnen Nederland via een tussenschakel, een groothandel. In de linker kolom heeft de groothandel geen vergunning voor een inrichting. De mineraalwaterfabrikant moet belasting afdragen omdat zijn product niet naar een andere inrichting gaat. De Wvad verplicht de fabrikant niet om de verbruiksbelasting op de factuur te melden, maar zou dat wel moeten doen om dubbele belasting verderop in de keten te voorkomen. De groothandel dient de verbruiksbelasting van de mineraalwaterfabriek op de factuur aan de vitaminedrankfabriek te melden. De laatste kan dan de verbruiksbelasting die de mineraalwaterfabrikant heeft betaald terugvragen van de Douane. Over de vitaminedrank die deze produceert en verkoopt aan een supermarkt,²⁶¹ draagt deze vervolgens belasting af.

In de rechter kolom heeft de groothandel wel een vergunning voor een inrichting. De mineraalwaterfabrikant hoeft dan geen belasting af te dragen omdat zijn product naar een andere inrichting gaat. De groothandel hoeft evenmin belasting af te dragen omdat het product naar een andere inrichting gaat, namelijk die van de vitaminedrankfabrikant. De laatste draagt vervolgens belasting af op het product dat deze maakt en verkoopt aan een supermarkt. Het voorbeeld verduidelijkt ook dat de groothandel er zelf belang bij heeft om een vergunning voor een inrichting aan te vragen, ook al is dit wettelijk niet verplicht.

²⁶⁰ Voor alcoholvrije dranken zijn er circa 15 producenten van frisdrank en mineraalwater, en 10 van vruchten- en groentesappen met meer dan 12.000 liter per jaar, volgens de CBS Enquête Werkgelegenheid en Lonen van 2009 (meest recente detailgegevens) – exclusief 30 bierbrouwerijen waarvan enkele alcoholarm bier maken. Daarentegen zijn er 1.000 fabrikanten van relevante etenswaren. Daarnaast zijn er nog 1.350 winkels die mogelijk voorverpakte producten maken, inclusief 745 supermarkten, avondwinkels en dergelijke en 120 warenhuizen. De 265 producenten en 245 winkels van vis, vlees en gevogelte zijn niet meegenomen – zij worden wel relevant als gemarineerd vlees of gepaneerde vis belastbaar worden. CBS. (2009). Bedrijven; economische activiteit, grootte en rechtsvorm, SBI'93. <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/71545ned/table?ts=1711565567685>. Selectie van vierde- en vijfde-digit (sub-) klassen.

²⁶¹ Een supermarkt krijgt in de regel geen vergunning voor een inrichting omdat deze direct aan de Nederlandse consument verkoopt

Figuur 7.2 Schorsing van belasting bij handel binnen Nederland via groothandel zonder of met vergunning



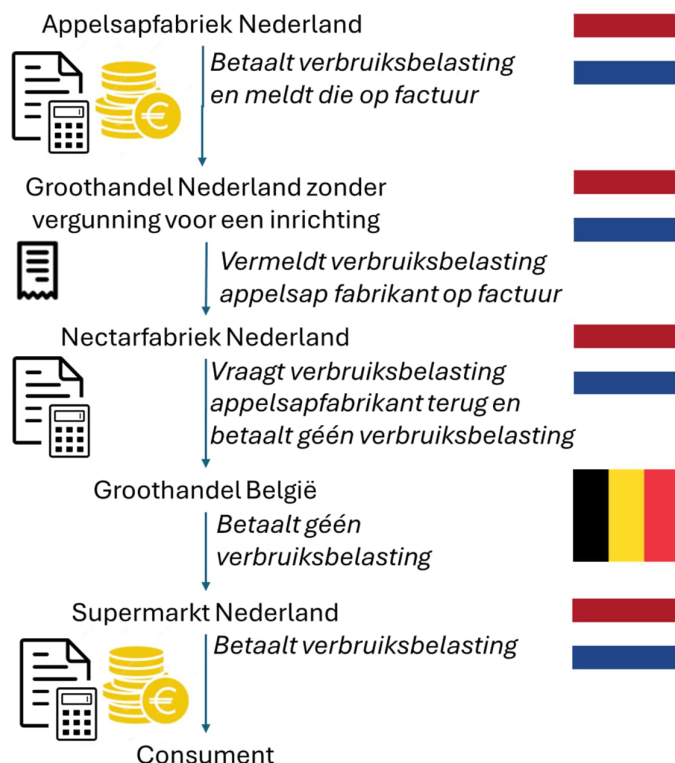
In de Wvad is dit vergunningstelsel administratief hanteerbaar omdat het aantal producenten van alcoholvrije dranken beperkt is (15 van vruchten- en groentesappen en 20 van mineraalwater en frisdrank in een telling van 2009 toen gegevens over aantallen bedrijven nog gedetailleerd gepubliceerd werden).²⁶² Hierbij geldt de aantekening dat in Nederland producenten van minder dan 12.000 liter vruchten- of groentesap per jaar zijn vrijgesteld van de verbruiksbelasting²⁶³ – dit bijvoorbeeld om supermarkten waar consumenten hun eigen sinaasappelsap kunnen persen vrij te stellen.

Indien de handel via het buitenland verloopt, dan kan het bedrijf dat het product naar het buitenland laat vervoeren, een verbruiksbelasting die eerder in de handelsketen is betaald, terugvragen. In het hypothetische voorbeeld van Figuur 7.3 vraagt de nectarfabriek de verbruiksbelasting terug die de appelsapfabrikant heeft betaald. De nectarfabriek hoeft geen belasting af te dragen omdat het product naar België gaat. Als een Nederlandse supermarkt dit product koopt, heeft deze het product voorhanden en dient deze de verbruiksbelasting te betalen.

²⁶² Het aantal producenten van alcoholvrije dranken is momenteel wellicht iets groter dan 15 omdat verschillende brouwerijen inmiddels alcoholvrij of alcoholarm bier verkopen, die als limonade tellen. Ministerie van Algemene Zaken (2024). Verhoging belasting op alcoholvrije dranken. Koopkracht | Rijksoverheid.nl. <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/koopkracht/verhoging-belasting-op-frisdrank>

²⁶³ Artikel 15a Wvad.

Figuur 7.3 Schorsing van belasting – risico op dubbele belasting met een langere productieketen



Vergunning voor inrichting bij suikerbelasting

Een aandachtspunt bij een stelsel van vergunningen voor een inrichting is wie verplicht zou moeten worden om zo'n vergunning aan te vragen. Dat zouden in ieder geval de producenten van suiker of suikerhoudende producten moeten zijn. Aan opslagbedrijven zou een minimale eis gesteld kunnen worden aan de gemiddelde voorraadomvang of verbruiksbelasting dat deze op hun facturen melden, voordat zij een vergunning mogen of moeten aanvragen.

Alternatief van stickers als belastbaar feit

Als alleen producten belastbaar zijn waarvoor een voedingsetiket verplicht is, dan heeft dit als voornaamste voordeel dat het aantal belastingplichtigen reduceert. Bij vrijstelling van producten waarvoor geen etiketteringsplicht geldt (zie sectie 2.3.3), worden in de praktijk zelfstandige banketbakkers die dagverse producten aan consumenten verkopen of restaurants die zelfgemaakt ijs als toetje serveren, vrijgesteld. Dit vermindert het aantal verplichte vergunninghouders met mogelijk 1.350 winkels en 6.715 horeca bedrijven (cijfers 2009). Dat maakt de uitvoering van de suikerbelasting administratief hanteerbaarder. Alsnog blijven er mogelijk 1.000 belastingplichtige bedrijven over (cijfers 2009). Zoals betoogd in die sectie, is administratieve beheersbaarheid een juridisch houdbare rechtvaardiging voor een dergelijke vrijstelling van belasting.

We hebben overwogen om het uitgangspunt dat alleen producten worden belast waarvoor een voedingsetiket verplicht is, te gebruiken om het belastbaar feit te vereenvoudigen. Het belastbaar feit zou in deze overweging geformuleerd als volgt kunnen worden:

- Voor een fabrikant: het stickeren van een belastbaar product met een verplicht voedings-etiket, tenzij deze (a) het product overbrengt naar een andere EU-lidstaat of (b) exporteert naar een derde land.
- Voor een handelaar: het overbrengen naar Nederland of importeren van een belastbaar product met een voedingsetiket of het stickeren van dat product, tenzij de handelaar het product (a) weer overbrengt naar een andere EU-lidstaat, of (b) weer exporteert naar een derde land of (c) verzendt naar een fabrikant binnen Nederland.

Een producent die een belastbaar product inkoopt van een binnenlandse handelaar of een andere binnenlandse producent, zou dan moeten vragen om het product zonder voedings-etiket te leveren. Het probleem is dat het feit of een product wel of niet een voedingsetiket heeft, niet controleerbaar is. Al met al heeft het belastbare feit van de Wvab de voorkeur boven een belasting bij de eerste binnenlandse verkoop of het stickeren.

Belastingplichtige

De belastingplichtige is het bedrijf met een locatie binnen Nederland waar een belastbaar product wordt voorzien van een voedingsetiket en dat niet overbrengt naar een andere EU-lidstaat of exporteert naar een derde land, of het bedrijf dat een belastbaar product met een voedingsetiket overbrengt uit een andere EU-lidstaat overbrengt of vanuit een derde land importeert, indien deze het belastbare product met voedingsetiket niet overbrengt naar een andere EU-lidstaat of naar buiten de EU exporteert of naar een fabrikant binnen Nederland verzendt.

Verhoging belastingdrempel voor het suikergehalte

Een verdere mogelijkheid om het aantal belastingplichtige bedrijven en dus de administratieve lasten te beperken, is om de belastingdrempel voor het suikergehalte te verhogen. Wij stellen minimaal een belastingdrempel van 6% suikergehalte voor, om het aantal probleemgroepen van etenswaren te verminderen waarbinnen sommige producten passen in de Schijf van Vijf en andere niet (sectie 2.2). Echter, hoe hoger de belastingdrempel hoe minder producten belastbaar zijn, en dus ook hoe minder producenten belastingplichtig zijn (Tabel 7.2). In alle gevallen zijn er uitschieters naar boven zoals pindakaas met 11% suiker of brownie toetjes met 35% suiker, of juist naar beneden zoals honing met 75% suiker. Bijvoorbeeld,

- Bij een drempel van 80% vallen bijna alleen suiker, pepermunt en honing onder de belastbare groepen, met enkele uitschieters voor snoep (chupa chups, stophoest, suikerpastilles, salmiaksnoepjes) en snackrepen (dextro energy).
- Bij een drempel van 70% worden daarnaast ook gedroogde cranberries met suiker, kauwgom met suiker en sommige jams met toegevoegde suiker belast.
- Bij een drempel van 60% worden daarnaast ook chocola en chocoladepasta belast.
- Enzovoorts voor lagere drempels.

Tabel 7.2 Suikergehaltes van enkele onderzochte typen producten

Typen producten	Suikergehalte
Suiker, pepermunt	90%-100%
Honing	80%-90%
Meeste snoep	50%-90%
Gedroogde cranberries met suiker	70%-80%
Kauwgom met suiker	60%-70%

Typen producten	Suikergehalte
Jams met toegevoegde suiker	50%-70%
Chocola ; chocoladepasta	40%-60%
Gedroogde dadels met suiker	40%-50%
Zoete popcorn ; ontbijtkoek	30%-50%
Koekjes	10%-50%
Ontbijtgranen ; snackrepen ^{a)} ; sauzen incl. sausmixin	10%-40%
Kookchocolade; eetbaar ijs ; taart en gebak ;	20%-30%
Toetjes incl. toetjesmixin	6%-30%
Jams zonder toegevoegde suiker; snackrepen	10%-20%
Babyvoeding incl. mixen ;	6%-20%
Beschuit ; sommige pindakaas ; bakmixin ; chocoladebroodjes e.d. ;	6%-10%

a) voor snackrepen zijn er echter meerdere uitschieters tot 81% suikergehalte. Bron: Ecorys Internet search

Tabel 7.3 geeft een schatting van het aantal belastingplichtige producenten naar de belastingdrempel voor het suikergehalte. Deze schatting is gebaseerd op de meest recente gepubliceerde gegevens in het benodigde detail, van 2009 en is daarom alleen indicatief. Bij een belastingdrempel van 6% suikergehalte worden vooral het grootste deel van de circa 500 broodbakkerijen niet meer belast, met uitzondering van bijvoorbeeld bakkers van roomboter croissants of sommige roggebrood (met een suikergehalte van 7% of 8%). Bij een belastingdrempel van 20% suikergehalte worden aanvullend ook 70 producenten van bewerkt groente en fruit grotendeels niet meer belast, evenals circa 60 producenten van bijvoorbeeld babyvoeding, snackrepen en dergelijke. Bij een belastingdrempel van 30% worden daarnaast ook de meeste van circa 85 fabrikanten van toetjes en ijs niet meer belast. Bij 50% worden daarnaast ook de meeste van circa 85 banketfabrieken niet meer belast. Bij nog hogere belastingdrempels neemt het aantal belastbare producenten niet veel meer af.

Tabel 7.3 Schatting aantal belastingplichtige producenten naar belastingdrempel voor suikergehalte

Suikergehalte	Aantal belastingplichtige producenten
0%	1000
6%	460
10%	420
20%	250
30%	165
40%	165
50%	80
60%	70
70%	70
80%	70
90%	10

Bij een hogere belastingdrempel geldt wel dat de belastinginkomsten en de gezondheidseffecten afnemen. Een ruwe schatting van de afname van belastinginkomsten kan worden gemaakt op basis van Tabel 5.15 in sectie 5.8.

Belastbaar moment en verschuldigdheid

Het belastbare moment is het moment waarop het belastbare feit volgens de wet heeft plaatsgevonden. Dit is bijvoorbeeld op het moment van verkoop (zoals bij de Hongaarse suikerbelasting) of in geval van de Wvad de zogenaamde uitslag (artikelen 18 en 19 Wvad). Bij de Hongaarse suikerbelasting vallen het belastbare moment en het belastbare feit samen voor handelaren die een belastbaar product uit een ander land inkopen, terwijl het belastbare moment (verkoop) verschilt van het belastbare feit (inkoop) bij producenten van belastbare product. Bij de Wvad vallen belastbaar moment en belastbaar feit altijd samen. Voor inrichtingen zijn zowel het belastbare feit en het belastbare moment het moment waarop het product wordt verplaatst van de inrichting naar een andere locatie binnen Nederland die geen inrichting is. Voor belastingplichtigen die geen inrichting hebben, zijn het belastbare feit en het belastbare moment het moment waarop het product voorhanden is (als niet eerder in de waardeketen belasting is betaald).

Ook het precieze moment waarop het belastbare feit volgens de Wvad gemeld moet worden, verschilt tussen vergunninghouders van een inrichting voor verbruiksbelastinggoederen en belastingplichtigen die geen inrichting hebben.²⁶⁴

- vergunninghouders moeten de verbruiksbelasting periodiek (maandelijks) aangeven;
- overige belastingplichtigen de verbruiksbelasting wekelijks moeten aangeven.

Voor belastingplichtigen die geen vergunning hebben van een inrichting voor verbruiksbelastinggoederen volgens de Wvad, geldt dat er een kans is dat het belastbare product na de week waarin belasting is afgedragen, verloren gaat, wordt vernietigd, of naar het buitenland of een inrichting zijn overgebracht. In dat geval ontstaat recht op teruggaaf van belasting (artikel 33 Wvad). Of de verbruiksbelasting wekelijks of maandelijks wordt aangegeven maakt niet uit voor het risico op teruggaaf omdat het de afnemer is die belasting kan terugvragen (als de leverancier de hoogte van de verbruiksbelasting op de factuur heeft gezet).

Belastbaar moment producenten

Er zijn twee argumenten om voor producenten het belastbare moment te leggen bij de verkoop of bij de verzending van het product en niet bij de koop of ontvangst. Het eerste argument is dat de producent gedurende de productiefase kraker bij kas zit. Dit argument wordt genoemd door het Deense ministerie van Financiën. Een tweede argument is dat dit de verhouding binnen de keten ten goede kan komen. Uit interviews is gebleken dat producenten er belang bij hebben om eerder vervaardigde producten het eerst te verkopen, terwijl hun afnemers belang hebben bij zo vers mogelijke producten, zodat de consument het product langer in de kast kan houden. Dit geeft een spanningsveld bij onderhandelingen over de versheid en de prijs van producten. Als het belastbare moment bij inkoop of ontvangst van het product wordt gelegd, dan vergroot dit het belang van de producent om eerder vervaardigde producten het eerst te verkopen, en dus het spanningsveld bij onderhandelingen in de waardeketen.

²⁶⁴ Belastingdienst (2024). Aangifte accijns en verbruiksbelastingen.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane_voor_bedrijven/accijns_en_verbruiksbelasting/inleiding_accijns_verbruiksbelastingen/aangifte-accijns-en-verbruiksbelastingen/

Een argument om het belastbare moment te leggen bij de verzending van het product is dat dit een verifieerbaar feit is. Een verkoop of een factuur kan minder goed verifieerbaar zijn in het geval van boekhoudkundige vereffeningen tussen verkoper en koper, wat de controle bemoeilijkt. Weliswaar is er bij 'echte' verkoop waarop de koper het bedrag heeft overgemaakt, sprake van meer liquiditeit om de belasting af te dragen, echter de verkoper kan intussen weer nieuwe aankopen hebben gedaan. Bovendien moet de belastingplichtige volgens artikel 23 Wvad zekerheid stellen om de belasting te kunnen voldoen, en dat is in de praktijk het handigste in de vorm van een kasreserve.

Overigens moet een fabriek – die is verplicht om een vergunning voor een inrichting te hebben – volgens de Wvad pas aangifte te doen (en de belasting te betalen) op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin geleverd is. Bij een factuurtermijn van 30 dagen is de levering dan al betaald.

Belastbaar moment handelaren

Handelaren kunnen de momenten van inkoop en verkoop makkelijker op elkaar afstemmen, dus is er meestal weinig verschil tussen die twee momenten en is het precieze belastbare moment van minder belang. Bij de wekelijkse aangifte van de Wvad moet de verbruiksbelasting uiterlijk de vrijdag van de week volgend op de week waarop het belastbare goed is ontvangen, worden gedaan.

Specifiek voor invoer van belastbare producten uit derde landen ligt koppeling met de douaneaangifte voor de hand, zoals dat ook bij alcoholvrije dranken het geval is volgens de Wvad.

Concluderend, lijken de definitie van het belastbare moment en de verschuldigdheid in de Wvad geen probleem, en zouden dat evenmin moeten zijn voor een suikerbelasting op etenswaren. Ook het voorkomen van dubbele regelgeving is een reden om voor het belastbare moment en de verschuldigdheid aan te sluiten bij de Wvad.

7.3 Uitvoeringsaspecten bedrijven

Administratieve lasten en vestigingskeuze bedrijven

Uit de gesprekken met de industrie blijkt dat de keuze voor investeringen in Nederland een optelsom is van factoren. De administratieve lasten die gepaard gaan met een eventuele suikerbelasting dragen daar negatief aan bij. Industriepartijen vrezen een aanzienlijke stijging in administratieve lasten bij invoering van de suikerbelasting. Deze lasten zouden vooral ontstaan als diverse suikerbronnen verschillend worden belast, en bedrijven voor elk product het passende tarief moeten vaststellen. Met name in de berekening, controle, evaluatie en aanpassingen aan de producten die ontstaat bij invoering van de suikerbelasting. Vooral bij Deense banketbakkers en chocoladefabrikanten kan de administratieve last erg oplopen bij elke kleine aanpassing, volgens een Deense ondernemersvereniging. Voor elk nieuw product dat ze ontwikkelen, moeten ze bepalen of het belastbaar is. Een producent van bonbons is daar volgens eigen zeggen jaarlijks 1.000 uur aan kwijt, om het product in een laboratorium te testen, te bepalen of het product belastbaar is en indien het belastbaar is, het eventueel aan te passen om er een niet-belastbaar product van te maken, zo stelt deze ondernemers-

vereniging.²⁶⁵ Deze extra lasten remmen daarom ook de innovatie van nieuwe producten. Dit probleem is ook door een Nederlandse industriepartij benoemd. Het probleem is niet dat het bepalen van het suikergehalte veel tijd of geld kost, maar dat het bij elkaar optelt bij veel experimenten en marginale productaanpassingen.

Voor Nederland pleit de noodzaak om eenvoudig te kunnen vaststellen of een product belastbaar is, voor een suikerbelasting met tarieven die hetzelfde zijn voor alle producten boven een bepaald suikergehalte, en het belasten van brede groepen producten. De suikerbelasting die in dit rapport is voorgesteld, is simpeler dan de Deense omdat de voorgestelde belasting alleen afhangt van de hoeveelheid suiker en niet ook van de hoeveelheid cacao, chocolade, de vorm van chocolade en dergelijke.

Het Hongaarse ministerie van Financiën gaf aan dat belasting op basis van het suikergehalte volgens het etiket en de aanwezigheid van suiker in de ingrediëntenlijst om te bepalen of sprake is van toegevoegde suiker, nauwelijks aanvullende administratieve lasten oplevert voor bedrijven. Daarom oordelen wij dat een belasting op producten vanaf een bepaald suikergehalte geen zware aanvullende administratieve lasten oplevert.

Belastbaar product

Industriepartijen geven aan dat er veel belang is bij heldere definities, duidelijke regels en uitzonderingen die geen ruimte laten voor interpretatieverschillen. Dit zou het aantal rechtszaken kunnen minimaliseren. De afbakening moet tekstueel duidelijk zijn; GN-codes kunnen daarbij een hulpmiddel zijn. Hoofdstuk 2 en bijlage C gaan daarop in. Bedrijven die handel drijven met andere landen zijn al bekend met GN-codes; echter voor kleine bedrijven kan de tijd voor het zoeken naar de juiste GN-code oplopen tot een of twee dagen – het vinden van een GN-code die in de buurt komt, kan vrij snel maar het vinden van de juiste GN-code in een lijst van 100.000 codes, of enkele duizenden codes die relevanter zijn, hebben de onderzoekers in deze studie als erg tijdrovend ervaren. Daarom zouden GN-codes alleen aanvullend op een tekstuele omschrijving moeten zijn.

Definitie overige belasting elementen

Sommige industriepartijen geven aan dat de systematiek van een eventuele suikerbelasting zou moeten aansluiten bij de bestaande verbruiksbelasting (Wvad) om de extra administratieve lasten te minimaliseren. De Wvad levert voor huidige belastingplichtigen relatief weinig administratieve lasten of complexiteit op, blijkt uit de antwoorden van deze industriepartijen.

Verhoudingen binnen de keten

Veel industriepartijen geven aan bezorgd te zijn dat een suikerbelasting kan leiden tot verslechterende verhoudingen binnen de keten, aangezien de prijsdruk toeneemt bij invoering van een suikerbelasting. Dit is zeker een argument bij producten met een lage verkoopprijs per kilogram, zoals een pak suiker of een pak yoghurt. Veel producten met een lage prijs per kilo zoals brood, yoghurt en dergelijke hebben een suikergehalte onder 6%. De verhoudingen binnen de keten zijn een aanvullend argument om de belastingdrempel op minimaal 6% te stellen. Voor een pak suiker is het suikergehalte per definitie 100%, en zijn de lage prijs per

²⁶⁵ En over 100 år gammel dansk afgift skaber massivt bøvl og byrder for danske bagere, konditorer og chokoladeproducenter. (z.d.). Dansk Erhverv. <https://www.danskerhverv.dk/presse-og-nyheder/nyheder/2023/april/en-over-100-ar-gammel-dansk-afgift-skaber-massivt-bovl-og-byrder-for-danske-bagere-konditorer-og-chokoladeproducenter/>

kilo en de verhoudingen binnen de keten een extra argument om dit product vrij te stellen, naast het argument dat consumenten een pak suiker gebruiken om er eten mee te zoeten, waarbij niet bekend is of het suikergehalte van het gezoete product boven of onder de belastingdrempel zou vallen (zie vorige sectie 7.2).

Administratieve lasten bedrijven

Als we kijken naar bekende literatuur over de uitvoeringsaspecten van een soortgelijke belasting in Denemarken blijkt dat daar de administratieve lasten van die belasting worden geschat op tussen de 16²⁶⁶ en 50²⁶⁷ miljoen DKK per jaar, omgerekend 2,1 tot 6,7 miljoen EUR.²⁶⁸ De lage schatting komt van de overheid en de hoge schatting van de industrie. In procenten van het BBP van omgerekend € 374.680 miljoen (circa € 375 miljard) in 2023, is dit 0,0006% tot 0,0018% van het BBP.

Als het Deense percentage van de administratieve lasten in verhouding tot het BBP wordt toegepast op het Nederlandse BBP van € 1.034.086 miljoen (circa € 1 biljoen), komt dit overeen met administratieve lasten van een chocoladebelasting Deense stijl van € 5,8 tot 18,5 miljoen per jaar in Nederland. Echter, in Denemarken worden alleen producten belast waar chocola in zit.²⁶⁹ De administratieve lasten van de suikerbelasting die in dit rapport is onderzocht, omvat een grotere groep producten waar niet noodzakelijk chocola in zit. De administratieve lasten van een suikerbelasting bedragen daarom waarschijnlijk een veelvoud van 5,8 tot 18,5 miljoen euro per jaar. Aangezien het aantal snoep- en chocoladeproducenten in Nederland circa 85 bedraagt (cijfers 2009) en bij een belastingdrempel van 6% circa 460 bedrijven belast zouden worden, is een ruwe schatting van de administratieve lasten van de suikerbelasting circa 30 tot 100 miljoen euro per jaar.

In Denemarken zijn de administratieve lasten voor enkele bedrijven erg hoog omdat het voor sommige producten (met name sommige bonbons) lastig kan zijn om te bepalen of het product belastbaar is. Bij de suikerbelasting die wij voorstellen is het eenvoudig om vast te stellen of een product belastbaar is, namelijk op basis van het suikergehalte op het verplichte voedingsetiket. Daarom liggen de administratieve lasten voor bedrijven van een Nederlandse suikerbelasting waarschijnlijk dicht bij de 30 miljoen dan bij de 100 miljoen euro.

Doenvermogen – begrijpelijkheid

Het concept van doenvermogen slaat primair op het vermogen van burgers om een wet of regeling te begrijpen en ernaar te handelen.²⁷⁰ Voor nieuwe wet- en regelgeving een zogenaamde uitvoeringsanalyse de norm.²⁷¹ De doenvermogenstoets is daar een onderdeel van. Met de uitvoering van een suikerbelasting zullen alleen bedrijven direct te maken

²⁶⁶ Schatting Deense overheid. Nielsen, M. (2019). Joachim B. har fået svar på chokolade-spørgsmål - populær kage skal måske på laboratorium. nyheder.tv2.dk. <https://nyheder.tv2.dk/politik/2019-04-10-joachim-b-har-faaet-svar-paa-chokolade-spoergsmaal-populaer-kage-skal-maaske-paa-laboratorium>

²⁶⁷ Schatting Deense werkgeversorganisatie Dansk Erhverv
²⁶⁸ Maart 2024

²⁶⁹ De lijst producten die worden belast indien er chocola in zit, staan in artikel 22 van de Deense chocoladebelasting. Deze producten omvatten niet alleen chocola (GN-code 1806) maar ook 1901 (meel- en melkproducten met een maximale hoeveelheid cacao), 1904 (cornflakes, popcorn e.d.), 1905 (deegwaren), 2008 (bereide noten en fruit), 2106 (overig bereid voedsel) en 2202 (niet-alcoholische dranken).

²⁷⁰ Kenniscentrum voor beleid en regelgeving. (z.d.). <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/verplichte-kwaliteitseisen/doenvermogen>

²⁷¹ Kenniscentrum voor beleid en regelgeving. (z.d.). Uitvoeringsanalyse. <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/achtergrond-beleidskompas/verplichte-kwaliteitseisen/uitvoerbaarheid-en-handhaafbaarheid-uh/uitvoeringsanalyse>

hebben. De uitgangspunten van het doenvermogen kunnen echter ook worden toegepast op de uitvoering door bedrijven.

Voor het doenvermogen is het allereerst belangrijk dat een wet of regeling begrijpelijk is. Deze analyse richt zich grotendeels op de uitvoerbaarheid voor de overheid, maar ook voor andere belanghebbenden. De Wvad is overigens een wet die inmiddels meer dan 30 jaar geleden tot stand is gekomen. De oorspronkelijke Wvad kwam in 1992 tot stand. Echter, dit betrof een omwerking van een nog oudere accijnswet van 1971, in verband met de Europese accijnsrichtlijn, toen Europees geharmoniseerde accijnzen aan nieuwe regels moesten voldoen en niet-geharmoniseerde accijnzen apart geregeld moesten worden als een andere indirecte belasting. De Wvad is sindsdien niet substantieel gemoderniseerd. Dit pleit ervoor om ondanks de roep van industrievertegenwoordigers en de Douane om de suikerwet niet onder te brengen in de Wvad in de huidige vorm. Immers, een suikerbelasting gaat veel nieuwe bedrijven treffen die nu niet bekend zijn met de Wvad.

De Wvad is om twee redenen niet makkelijk te doorgronden. De eerste reden is dat sommige definities verspreid over de hele wet voorkomen, wat niet-juristen snel op het verkeerde been zet. De tweede reden is dat een regel alleen impliciet duidelijk is uit een opsomming van uitzonderingen. Beide redenen illustreren wij hieronder met een voorbeeld.

In de Wvad zijn bijvoorbeeld sommige definities verspreid over verschillende artikelen die ver uit elkaar staan. Zo lijkt bijvoorbeeld uit artikel 4(1) en 4(2) Wvad te volgen dat een consument belastingplichtig is als deze een product laat bezorgen door een buitenlandse leverancier. Echter, pas in artikel 39(1)(b) wordt deze situatie expliciet uitgezonderd van belasting.

Een ander punt dat de Wvad niet direct duidelijk maakt, is de implicatie van verbodsbepaling in artikel 39(1)(a), die vervaardiging van belastbare producten buiten een inrichting verbiedt (met enkele uitzonderingen). Hieruit en uit artikel 14(1) volgt direct dat producenten een vergunning voor een inrichting **moeten** hebben, en dat de uitvoerder hun vergunning-aanvragen moet beoordelen. De indirecte implicatie is dat wat niet verboden is, toegestaan is. Dit impliceert bijvoorbeeld dat handelaren een vergunning voor een inrichting **mogen** aanvragen. En het impliceert ook dat de uitvoerder de vergunning kan verlenen, maar ook kan weigeren. Het feit dat verschillende mogelijkheden impliciet zijn, heeft tot gevolg dat niet uit de wet duidelijk is welke mogelijkheden de wetgever beoogt.

Een ander punt dat niet verplicht is in de Wvad, is dat leveranciers de betaalde verbruiksbelasting op hun factuur moeten vermelden. Deze verplichting is wel aan te raden om extra werk bij de klant te voorkomen om de bewijslast voor het terugvragen van belasting te vereenvoudigen.

Doenvermogen – handelen in specifieke situaties

Voor het doenvermogen is het naast de begrijpelijkheid van de wet of regeling belangrijk dat mensen ernaar kunnen handelen. Hierbij moet specifiek worden gelet op de mogelijkheid om ook in specifieke situaties effectief te kunnen handelen. In de oorspronkelijke context van burgers gaat het bijvoorbeeld om de complexiteit of volgtijdelijkheid van verplichtingen, en het vermogen van mensen om effectief te handelen in stressvolle situaties. Voor bedrijven is het bijvoorbeeld belangrijk dat eenvoudig na te gaan is of een product belastbaar is. Als bedrijven voor sommige producten bij elke aanpassing van de productformule uitgebreide laboratorium

tests moeten uitvoeren om vast te stellen of het product belastbaar is, dan tast dit het doenvermogen aan.

Doenvermogen – Overgangstermijn

Een gevolg van een suikerbelasting is dat bedrijven hun administratiesysteem moeten aanpassen, wat tijd kost. In interviews is gesteld dat een overgangstermijn van twee jaar redelijk is. De Engelse frisdrankbelasting had bijvoorbeeld een 'grace period' van twee jaar, en volgens een studie droeg dit mede bij aan het grote effect van deze belasting.²⁷² Die twee jaar kunnen volgens interviews wel al gerekend worden vanaf het moment dat de tekst van de wet op hoofdlijnen bekend is.

Bij een keuze voor etikettering of eerste binnenlandse verkoop (Hongaarse stijl) is het niet nodig om vergunningen te verplichten. Als toch wordt gekozen voor verplichte vergunningen (om alle relevante producenten en handelaren in beeld te hebben), dan is te overwegen om de vergunningen in eerste instantie pro forma af te geven. Als zoals in de Wvad wordt geregeld dat geen belastbare producten worden vervaardigd zonder vergunning, en als aan de vergunning voorwaarden worden gesteld die de uitvoerder vooraf moet controleren, dan moet na ingang van de suikerbelasting een aanvullende overgangstermijn worden geregeld om aan de voorwaarden voor vergunningen te voldoen en om de uitvoerder de tijd te geven op de voorwaarden te controleren.

7.4 Uitvoeringsaspecten overheid

Wijze van productafbakening

Wij raden aan om eventuele vrijstellingen van de suikerbelasting zo duidelijk mogelijk in tekst af te bakenen, met GN-codes als aanvullend hulpmiddel voor bedrijven die hiermee vertrouwd zijn omdat zij veel inkopen over de grens doen. De indelingsregels die bepalen onder welke GN-code een product valt, zijn dermate gecompliceerd dat de Douane adviseert om eerst de afbakening in tekst te formuleren. Op het detailniveau van GN-posten geven onderzoekers de Douane hier gelijk in, echter het vrijstellen van hele GN-hoofdstukken als bijvoorbeeld GN-hoofdstuk 04 'Onbewerkt fruit' of hoofdstuk 12 'Zaden' schept duidelijkheid over veel twijfelgevallen.

De precieze afbakening met GN-codes hoeft niet in een wet te worden vastgelegd, maar kan ook in een ministeriële regeling of een document met voorschriften worden vastgelegd, waarbij de wet verwijst naar die regeling of dat document. Bij een ministeriële regeling besluit de minister over aanvullende details, bij een document met voorschriften kan dat worden uitbesteed aan een door de overheid ingestelde commissie. En mocht de wet voor een specifiek product geen uitsluitel bieden, dan kan dit in het ondergeschikte document vastgelegd worden zonder dat het in de Tweede Kamer besproken moet worden.

In de wet zou bijvoorbeeld ook vastgelegd kunnen worden dat producten die nu nog niet worden belast, later alsnog belast kunnen worden, als aan bepaalde criteria is voldaan.

²⁷² Allais O., Enderli G., Sassi F., Soler L. (2023). Effective policies to promote sugar reduction in soft drinks: lessons from a comparison of six European countries. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4364868>

Een document met voorschriften zou wel expliciet een wettelijke status moeten worden toebedeeld. Een voorbeeld van zo'n document is het document 'Richtsnoeren Leveringen en Diensten'²⁷³ dat Artikel 1.13(3) van de Aanbestedingswet 2012 wettelijke status toebedeelt:

- “Bij algemene maatregel van bestuur wordt een richtsnoer aangewezen waarin voorschriften zijn vervat ...”

Tot slot kan de overheid juridische handvatten aanreiken, die duidelijkheid verschaffen maar die niet wettelijk zijn vastgelegd. Voor de Wvad zijn dergelijke handvatten online te vinden²⁷⁴ en ook Denemarken heeft juridische handvatten uitgewerkt.²⁷⁵ Hongarije stelde in een interview dat ondernemers met vragen over de productafbakening bij een helpdesk terecht kunnen. Nederland heeft een algemeen informatienummer over douanezaken.²⁷⁶ Aangezien Hongarije een speciale helpdesk voor vragen over de productafbakening heeft en gezien de complexiteit van een (uitgebreide) productafbakening van suikerhoudende etenswaren, is dat ook voor Nederland te overwegen bij een suikerbelasting.

Draagvlakvergroting door oormerken van inkomsten uit suikerbelasting

Uit onderzoek van Eykelenboom (2022) onder een representatief panel van Nederlanders boven de 18 jaar blijkt dat het draagvlak voor een belasting op suikerhoudende dranken wordt verhoogd wanneer de inkomsten daarvan worden geoormerkt voor gezondheidsinitiatieven.²⁷⁷ Bijna 40% van de respondenten is voorstander van een suikerbelasting, terwijl het percentage hoger ligt (55%) wanneer de belastinginkomsten worden geoormerkt (zie onderstaande Tabel 7.4). De genoemde percentages zijn mogelijk niet direct toepasbaar op een suikerbelasting op etenswaren. Daarnaast is het belangrijk op te merken dat het oormerken van inkomsten mogelijk lastig is om in Nederland in te voeren. Het zou mogelijk indirect kunnen worden gedaan door de suikerbelasting aan te kondigen en tegelijkertijd bijvoorbeeld meer budget vrij te maken voor de zorg.

Tabel 7.4 Resultaten enquête over draagvlak voor suikerbelasting

Enquêtevraag	Oneens (%)	Neutraal (%)	Eens (%)
Ik ben voorstander van het introduceren van een belasting op suikerhoudende dranken.	43,4	16,8	39,8
Ik ben voorstander van het introduceren van een belasting op suikerhoudende dranken als strategie om overgewicht terug te dringen.	42,8	15,2	42,0
Ik ben voorstander van het introduceren van een belasting op suikerhoudende dranken als de inkomsten worden gebruikt voor gezondheidsinitiatieven.	31,8	13,7	54,5

Bron: opmaak Ecorys. Gebaseerd op Eykelenboom, M. (2022). To tax or not to tax: the acceptability, feasibility and effectiveness of a sugarsweetened beverage tax in the Netherlands. [PhD-Thesis - Research and graduation internal, Vrije Universiteit Amsterdam].

²⁷³ Van Der Klaauw-Koops, F., Schmidt, A., Schrijfgroep Richtsnoeren Leveringen en Diensten, Kwint, J., Van Laerhoven, D., Schrijver, C., Blokker, A., Van Thiel, N., & De Jong, K. (2013). Richtsnoeren leveringen en diensten.

²⁷⁴ Belastingdienst (2023). Handboek verbruiksbelasting alcoholvrije dranken (HVAD). <https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HVAD/index.html> Sectie 1.2 van dit document stelt dat het bedoeld is als instructie en naslagwerk.

²⁷⁵ E.A.2.3.8 Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse. (z.d.). info.skat. <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084594>

²⁷⁶ Douanetelefoon. <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/contact-douane/content/douanetelefoon>

²⁷⁷ Eykelenboom, M., Van Stralen, M. M., Olthof, M. R., Renders, C. M., & Steenhuis, I. (2020). Public acceptability of a sugar-sweetened beverage tax and its associated factors in the Netherlands. *Public Health Nutrition* (Wallingford), 1–11. <https://doi.org/10.1017/S1368980020001500>

Uitvoeringskosten overheid

Zowel de Douane, het Deense en het Hongaarse ministerie van Financiën geven aan weinig concrete gegevens te kunnen verschaffen over de uitvoeringskosten van een eventuele suikerbelasting voor de overheid. Uit de interviews met de Douane en het Deense ministerie van Financiën komt wel naar voren dat de uitvoeringskosten niet zozeer toenemen met het aantal belaste producten, maar met het aantal belastingplichtige bedrijven. Het kost in het bijzonder meer moeite om nieuwe bedrijven te monitoren dan om bedrijven te monitoren die al een tijd gemonitord worden.

Daarnaast komt naar voren dat hoe specifiek de wetgeving wordt, hoe meer uitvoeringskosten daaraan hangen. Bij de Douane werken op dit moment 250 fte's bij de administratie en handhaving van accijnzen. Het aantal extra fte, welke nodig zouden zijn voor de administratie en handhaving van een eventuele suikerbelasting, zal voornamelijk afhangen van de handhavingsambitie.

Bij gebrek aan gegevens worden de uitvoeringskosten voor de overheid gelijk verondersteld aan de administratieve lasten voor bedrijven, omdat wederzijdse communicatie en verwerking van transacties dezelfde hoeveelheden vergelijkbare activiteiten betreffen.

7.5 Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur heeft geen invloed op de juridische houdbaarheid van een suikerbelasting zelf, maar wel op verschillen tussen beslissingen van verschillende inspecteurs. Het risico op rechtszaken over beslissingen van verschillende inspecteurs kan worden verminderd door duidelijkheid te schaffen over welke producten wel en niet belast worden.

Voor een definitie van het **belastbare product** zijn de volgende elementen van belang om te definiëren bijvoorbeeld in dit hoofdstuk voorgesteld:

- beperking tot etenswaren;
- geen belasting van producten die alleen bedoeld zijn om drank mee te maken (vb. koffiemelkpoeder);
- wel of geen belasting van producten met alleen zoetstoffen;
- belasting vanaf een bepaald suikergehalte;
- voor mixen belasting vanaf een hoger suikergehalte (vb. puddingmix);
- niet belasten van een pak suiker omdat niet bekend is of het suikergehalte van het product na toevoeging van suiker door de consument boven of onder de drempel van het suikergehalte ligt;
- beperking tot etenswaren waarvoor een voedingsetiket verplicht is;
- aan afbakening van producten die om gezondheidsoverwegingen toch niet belast worden.

Wat de afbakening betreft van producten die om gezondheidsoverwegingen toch niet belast worden, moet elke afbakening gemotiveerd worden, ongeacht op welke van twee manieren deze producten worden afgebakend:

- op basis van een minimale hoeveelheid gezonde ingrediënten;
- op basis van GN-codes met de motivering dat (vrijwel) alle producten in de betreffende categorie passen in de Schijf van Vijf.

De [heffingsmaatstaf](#) kan in kilo's of liters van het eindproduct met in beide gevallen hetzelfde tarief. Voor mixen (vb. puddingmixen) moet een vermenigvuldigingsfactor worden gespecificeerd, ook als die 1 is (en gewoon het gewicht van de mix wordt belast).

Wat betreft de [belastingtarieven](#), zijn een vast tarief vanaf een bepaald suikergehalte, een gestaffeld tarief en een belasting op alleen producten met toegevoegde suiker vanaf een bepaald totaal suikergehalte alle drie juridisch houdbare opties. Een belasting op alleen producten met toegevoegde suiker zorgt voor problemen bij het gebruik van ingrediënten waar suiker aan is toegevoegd, bijvoorbeeld als de ingrediëntenlijst alleen yoghurt vermeld zonder erbij te vermelden dat aan die yoghurt suiker is toegevoegd. Een gestaffeld tarief voldoet het beste aan het gelijkheidsbeginsel om soortgelijke producten (met soortgelijke suikergehaltes) gelijk te belasten; echter een groot aantal staffels zorgt voor administratieve problemen bij kleine productwijzigingen (bijvoorbeeld verandering van leverancier) met marginale veranderingen in suikergehalte.

Voor het [belastbare feit](#) is een stelsel van schorsing zoals in de Wvad aan te raden, met de aanpassing dat leveranciers verplicht zouden moeten worden om de verbruiksbelasting die deze betaald of die eerder in de keten is betaald, op de factuur te vermelden, om de bewijslast voor klanten voor het recht op de teruggaaf van belasting te vereenvoudigen, als inderdaad eerder al verbruiksbelasting is betaald.

De [belastingplichtige](#) kan worden gedefinieerd in lijn met het belastbare feit. Om het aantal belastingplichtigen te reduceren, kan worden overwogen om het suikergehalte vanaf welke etenswaren worden belast, te verhogen. Een verhoging van de belastingdrempel van 6% suikergehalte naar 20% of 50% reduceert het aantal belastingplichtige bedrijven van circa 500 naar respectievelijk circa 250 en 80.

Als het [belastbare moment](#) heeft verzending van het product als voordeel boven bijvoorbeeld het moment van verkoop dat van de plaats van levering en ontvangst beter is vast te stellen dat deze in Nederland liggen dan voor de koper en verkoper, en de verzending als belastbaar moment sluit daar beter op aan.

Wat [uitvoeringsaspecten voor bedrijven](#) betreft, heeft belasting op het suikergehalte volgens het verplichte voedingsetiket als voordeel dat dit geen extra administratieve lasten betreft. Bij een eventuele belasting op alleen producten met toegevoegde suiker kan worden gekeken naar de aanwezigheid van suiker in de verplichte ingrediëntenlijst. De tarieven die zijn doorgerekend, leiden voor sommige producten zoals met name toetjes en koekjes (met relatief lage prijzen per kilo) tot een veel sterkere afname van de consumptie dan voor andere producten, bleek eerder uit sectie 5.8. Toch raden wij voor alle producten (met gegeven suikergehalte) dezelfde belastingtarieven aan om rechtszaken te voorkomen over de indeling van een product. Wij ramen de [administratieve lasten voor bedrijven op circa € 50 miljoen per jaar](#), op basis van een extrapolatie van Deense administratieve lastenschattingen voor hun chocoladebelasting.

Voor het doenvermogen van bedrijven zijn verder relevant:

- begrijpelijkheid van de wetstekst;
- voorkomen van extra laboratoriumtests bij marginale productaanpassingen die tot gevolg kunnen hebben dat het suikergehalte met 0,1 gram verandert en het product onder een ander tarief valt, door niet per gram suiker te belasten;
- eenvoudig te bepalen of (veel) eerder in de waardeketen al suikerbelasting is betaald, door bedrijven te verplichten eerder betaalde suikerbelasting op hun factuur te melden;
- overgangstermijn van twee jaar;
- indien stelsel met vergunningen: ofwel pro forma vergunningen ofwel extra lange overgangstermijn.

Over de [uitvoeringskosten van de overheid](#) zijn weinig gegevens bekend om die te schatten. Wel geven autoriteiten aan dat de kosten niet zozeer toenemen met het aantal belastbare producten, maar meer met het aantal belastingplichtige bedrijven. In het volgende hoofdstuk zullen wij uitgaan van vergelijkbare uitvoeringskosten als voor het bedrijfsleven, dus circa € 50 miljoen per jaar.

8 Kosten-batenafweging

In dit hoofdstuk worden de twee hoofdvragen van het onderzoek beantwoord: of een suikerbelasting effectief is en hoe deze vorm te geven is. Om de effectiviteitsvraag te beantwoorden, volgen wij in sectie 8.1 het economisch afwegingskader van het Centraal Planbureau.²⁷⁸ Dit leidt tot een bredere beantwoording van de effectiviteitsvraag dan alleen met betrekking tot de suikerconsumptie. In sectie 8.2 beantwoorden wij de tweede hoofdvraag. In sectie 8.3 trekken wij conclusies over de voor- en nadelen van verschillende varianten en opties van een suikerbelasting.

8.1 Economisch afwegingskader

Om voor fiscale instrumenten een kosten-baten afweging te maken, gebruikt het Centraal Planbureau een economisch afwegingskader, dat bestaat uit de beantwoording van de volgende vragen:

Tabel 8.1 CPB economisch afwegingskader voor fiscale maatregelen

Afwegingsvraag	Conclusie indien antwoord = Nee
1. Wegen de baten op tegen de kosten?	Maatregel is niet economisch te rechtvaardigen
2. Zo ja, geeft de belasting de gewenste gedragsprikkel?	Maatregel is niet doeltreffend
3. Zo ja, is het effect groot genoeg om het doel te bereiken?	Maatregel is niet doeltreffend
4. Zo ja, is de lastenverzwaring acceptabel?	Ongunstige verhouding kosten en baten
5. Zo ja, zijn onbedoelde gedragsreacties beperkt t.o.v. doel?	Overweeg maatregel met minder onbedoelde reacties
6. Zo ja, zijn de verdelingseffecten acceptabel of te corrigeren?	Overweeg andere maatregel en/of vorm van compensatie
7. Zo ja, maak juridische en bestuurlijke overwegingen (buiten economisch afwegingskader CPB)	Denk aan bijvoorbeeld uitvoeringskosten, doen-vermogen, rechtsbeginselen

Bron: CPB.

In deze sectie volgen wij het bovenstaande afwegingskader, met dit verschil dat de uitvoeringskosten al onderdeel zijn van de kosten-baten afweging. In de volgende sectie bespreken wij de juridische en bestuurlijke overwegingen. In sectie 8.3 maken wij de voor- en nadelen van verschillende varianten en opties inzichtelijk en beredeneren wij welke varianten en opties het meest doeltreffend of doelmatig zijn.

²⁷⁸ Centraal Planbureau. (2023). Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten. <https://www.cpb.nl/een-economisch-afwegingskader-voor-belastinginstrumenten>

Afwegingsvraag 1: wegen de baten op tegen de kosten?

De kosten en baten van een suikerbelasting bestaan uit:

- kosten en baten gerelateerd aan zorgkosten en gezonde levensjaren;
- kosten en baten gerelateerd aan de belastingoverdracht;
- arbeidsproductiviteitsverandering.

Zorgkosten en waardering van gezonde levensjaren

In het overzicht van kosten en baten staan wij eerst stil bij de afweging tussen zorgkosten en gezonde levensjaren. De suikerbelasting bespaart zorgkosten die samenhangen met diabetes, hartaanvallen en beroertes. Daartegenover staan toenemende zorgkosten die samenhangen met ouderdom, doordat het aantal sterfgevallen afneemt. De toename van ouderdomsgerelateerde zorgkosten overstijgt de besparing bij zorgkosten die samenhangen met de suikerconsumptie (Tabel 8.2). Daartegenover staat dat aan een toename van gezonde levensjaren (QALY's) ook een waarde kan worden toegekend.

Een recente publicatie van een werkgroep adviseert om een gezond levensjaar op € 50.000 te waarderen.²⁷⁹ Deze waarde zouden wij hebben genomen als geen aparte berekening van de productiviteitswinst was gemaakt. Het is namelijk niet duidelijk in hoeverre de verdien-capaciteit in de nutswaardering van een gezond levensjaar is inbegrepen. De productiviteitswinst betreft een financiële bate in de vorm van een geldstroom, waar de nutswaardering van een gezond levensjaar dat niet is. Om dubbeltelling van de verdien-capaciteit in QALY's en de productiviteitswinst te voorkomen, reken wij op advies van een lid van de werkgroep met een bedrag van € 20.000 per QALY, enigszins conservatief gebaseerd op referentiewaarden van 2008.²⁸⁰ Als de verandering in zorgkosten positief is, maar per QALY lager zijn dan € 20.000 dan kan de suikerbelasting als kosteneffectief voor de gezondheid worden beschouwd.

Administratieve lasten, uitvoeringskosten en gevolgen winst

Een suikerbelasting is deels een zero-sum game, waarin tegenover extra belastinginkomsten voor de staat extra uitgaven door consumenten staan, aan wie de belastingafdracht wordt doorberekend, met uitzondering van enkele groepen basisproducten waarvoor supermarkten en winkels de belasting naar verwachting slechts voor 70% doorberekenen. Daarnaast leidt de verschuiving van consumptie als gevolg van de suikerbelasting tot winnaars en verliezers, waarbij de voedingsindustrie en de supermarkten een afname van omzet en winst zullen zien en van stijgende omzetten en winst alleen te zeggen is dat deze 'elders' in de economie zullen voorkomen.

²⁷⁹ Technische Werkgroep Kosten en baten van preventie (2023), Preventie op waarde schatten, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2024/01/17/preventie-op-waarde-schatten-advies-technische-werkgroep-kosten-baten-preventie>

²⁸⁰ Van Den Berg, M., De Wit, G., Vijgen, S., Busch, M., & Schuit, A. (2008). Kosteneffectiviteit van preventie: kansen voor het Nederlandse volksgezondheidsbeleid. NTVG. <https://www.ntvg.nl/artikelen/kosteneffectiviteit-van-preventie-kansen-voor-het-nederlandse-volksgezondheidsbeleid>.

Het CPB rekende in 2009 met 19.000 per QALY. Pomp, M., Brouwer, W., & Rutten, F. (2007). QALY-tijd: Nieuwe medische technologie, kosteneffectiviteit en richtlijnen. In CPB Document. Centraal Planbureau. <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/qaly-tijd-nieuwe-medische-technologie-kosteneffectiviteit-en-richtlijnen.pdf>.

Het zorginstituut hanteert afhankelijk van de ernst van de aandoening een referentiewaarde van € 10.000 tot 80.000 per QALY (2015). In euro's van 2023 zou met hogere referentiewaarden per QALY gerekend kunnen worden ten opzichte van 2008 of 2009. Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (2016). Zorginstituut stelt rapport 'kosteneffectiviteit in de praktijk' vast. Nieuwsbericht | Zorginstituut Nederland.

De kosten in de vorm van extra uitgaven door consumenten (van € 691 miljoen tot € 1.152 miljoen) en lagere winst voor detailhandelaren (van € 44 miljoen tot € 96 miljoen) zijn gelijk aan de baten voor de overheid in de vorm van extra belasting inkomsten (Tabel 8.3). Het winstverlies van detailhandelaren is 11% van de belastinginkomsten in variant 2 met vaste tarieven omdat daar het tarief voor basisproducten in die variant het hoogst is. In variant 3 (met staffels) is het tarief voor belastbare basisproducten, die veelal suikerpercentages onder 20% hebben het laagst, en is het winstverlies 6% van de belastinginkomsten. Ook in variant 4 (alleen belasting als suiker is toegevoegd) is het winstverlies 6% van de belastinginkomsten, omdat toevoeging van suiker minder vaak voorkomt bij basisproducten.

Daarnaast leidt suikerbelasting naar schatting tot een afname van de winst bij de voedselindustrie zonder of met gestaffelde belasting van rond € 120 miljoen of € 140 miljoen per jaar, en bij supermarkten van rond € 26 miljoen of € 29 miljoen per jaar. De winstafname bij supermarkten is inclusief de afname van de winst doordat 0,4% van de Nederlanders mogelijk als gevolg van de suikerbelasting hun dagelijkse boodschappen niet meer in Nederland doen. Daartegenover staan zoals hierboven gemeld grotere omzetten en winsten 'elders' in de economie.

De netto kosten-baten verhouding van de belastingheffing bestaat daarom vooral uit de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten voor de overheid. De administratieve lasten voor het bedrijfsleven worden geraamd op tussen € 30 miljoen en 100 miljoen per jaar op basis van een extrapolatie van Denemarken, met de kanttekening dat de jaarlijkse uitvoeringskosten dichterbij 30 miljoen liggen dan bij 100 miljoen. Daarom is uitgegaan van jaarlijks € 50 miljoen voor het bedrijfsleven. Over de uitvoeringskosten voor de overheid zijn geen gegevens bekend, maar is verondersteld dat die vergelijkbaar zijn met die voor het bedrijfsleven. De totale uitvoeringskosten voor bedrijfsleven en overheid samen bedragen dus € 100 miljoen per jaar.

Afweging kosten zorg en uitvoering en waardering gezonde levensjaren

De verandering in kosten (zorg en uitvoering belastingheffing door bedrijfsleven en overheid) per QALY variëren van € 7.179 per QALY in variant 4 tot € 8.271 per QALY in variant 2, zoals blijkt uit Tabel 8.2. De toename in kosten is dus in alle drie doorgerekende belastingvarianten lager dan de referentiewaarde. Vanuit gezondheidsoverwegingen alleen al is de suikerbelasting dus kosteneffectief. Daarbij moet worden aangetekend dat de berekende gezondheidswinst wordt bereikt in een 'steady state', wanneer de huidige generatie 20-jarigen overlijdt, dus na circa 50 jaar.

Tabel 8.2 **Zorgkosten en QALY's**

	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
A. Δ ouderdomsgerelateerde zorgkosten (€ per jaar)	362.000.000	426.000.000	332.000.000
B. Δ suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten (€ per jaar)	-257.000.000	-304.000.000	-266.000.000
C = Uitvoeringskosten belastingheffing	100.000.000	100.000.000	100.000.000
D = A+B+C = Δ zorg- en uitvoeringskosten (€ per jaar)	205.000.000	222.000.000	166.000.000

	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
E. Δ gezonde levensjaren (QALY's per jaar)	24.813	28.961	23.187
F = D/E = Δ zorgkosten per QALY (€ per QALY)	8.271	7.671	7.179

Arbeidsproductiviteitswinst

Tot slot draagt een toename van de arbeidsproductiviteit bij aan de baten van een suikerbelasting, door een lager ziekteverzuim en een afname van de arbeidsongeschiktheid. De productiviteitswinst is berekend op basis van loonkosten maal deeltijdfactor en is dus kleiner dan de productiviteitswinst voor bedrijven. Bovendien is productiviteitswinst door verminderde sterfte voor de pensioendatum niet meegerekend. De productiviteitswinst is dus enigszins conservatief berekend. Uitgaven aan arbeidsongeschiktheidsuitkeringen en bijstand bij blijvende arbeidsongeschiktheid zijn evenmin meegerekend, echter dergelijke uitkeringen zijn ook zero-sum (uitgaven overheid = inkomsten uitkeringsontvangers). Net als voor de zorgkosten is ook voor de arbeidsproductiviteit de 'steady state' uitkomst berekend, die wordt bereikt als de huidige generatie 20-jarigen is overleden.

De baten worden vooral behaald in de vorm van productiviteitswinst en gezonde levensjaren. Deze overtreffen ruimschoots de toename van zorgkosten wegens ouderdom en de uitvoeringskosten. Per saldo variëren de 'steady state' netto baten van € 911 miljoen per jaar in variant 2 tot € 1,1 miljard per jaar in variant 3 (Tabel 8.3).

Tabel 8.3 Kosten-baten inschatting suikerbelasting (in miljoenen euro's)

	Variant 2 (€1,10 als > 6% suiker)	Variant 3 (staffel 0,90 – 1,80 - 2,70)	Variant 4 (€1,10 als toevoeging & >6% suiker)
A Belastinginkomsten staat	884	1.225	735
B Verandering consumentensurplus	-788	-1.152	-691
C Verandering winst detailhandel	-96	-73	-44
D. Uitvoeringskosten bedrijven	-50	-50	-50
E. Uitvoeringskosten overheid	-50	-50	-50
F = A + B + C + D + E Saldo belastingheffing	-100	-100	-100
G. Gezonde levensjaren @€ 20.000 per QALY	496	579	464
H. Besparing suikerconsumptie gerelateerde zorg	+257	+304	+266
I. Besparing ouderdomsgerelateerde zorg	-362	-426	-332
J = I + G + H Totale gezondheidswinst incl. QALY's	391	457	397
K Arbeidsproductiviteitswinst	620	741	703
Totaal = F + J + K	911	1.098	1.001

De eerste vraag van het economisch afwegingskader kan dus voor elke variant positief worden beantwoord: de baten wegen op tegen de kosten.

Afwegingsvraag 2: geeft de belasting de gewenste gedragsprikkel?

De gewenste gedragsprikkel zijn drievoudig:

- bedrijven verlagen het suikergehalte van belaste producten;
- bedrijven verhogen de prijs van belaste producten;
- consumenten kopen minder producten met hoge suikergehaltes.

Bedrijven: grotendeels prijsverhoging, verlaging suikergehalte is onzeker

Over de eerste gedragsprikkel voor bedrijven geeft de literatuur over het algemeen geen eenduidig antwoord. De belangrijkste reden is dat de verlaging van het suikergehalte deels een autonome trend is. Bij frisdranken is het suikergehalte in 2023 in EU landen met een suikerbelasting niet significant lager en evenmin sterker afgenomen tussen 2015 en 2023 dan in EU landen zonder suikerbelasting.

De invoering van een frisdrankbelasting in Polen laat zien dat deze kan leiden tot het op de markt brengen van suikervrije producten die in andere landen al verkocht worden. Voor een suikerbelasting in Nederland op etenswaren lijkt dat niet het geval. Bovendien is verlaging van het suikergehalte volgens producenten voor etenswaren problematischer dan voor dranken. Een Hongaarse studie biedt de sterkste aanwijzing voor verlaging van ongezonde ingrediënten als gevolg van een gezondheidsbelasting, echter het is niet duidelijk of producenten het gehalte van suiker, zout, vet of andere ingrediënten hebben verminderd.

Wat wel voor de hand ligt, is dat het suikergehalte van producten net boven de belastingdrempel wordt verlaagd tot net onder het suikergehalte waarboven een (hogere) suikerbelasting wordt geheven. Van de drie doorgerekende varianten is in de variant met gestaffelde tarieven is het grootste effect te verwachten omdat er in die variant meerdere belastingdrempels zijn. In de variant waarin alleen toegevoegde suiker wordt belast, is het kleinste effect te verwachten omdat er minder producten worden belast.

Uit een analyse van een verhoging van de chocoladebelasting in Denemarken tussen 2010 en 2013 (in meerdere stappen) blijkt dat de belastingverhoging gemiddeld vrijwel één-op-één werd doorberekend aan de consument. In de grote EU landen met een frisdrankbelasting (Frankrijk en Polen) is ook sprake van 100% prijsdoorberekening. Bij kleinere EU landen gold dat de frisdrankbelasting naar schatting voor 70% is doorberekend naar de consument. Hieruit trekken wij de conclusie dat de suikerbelasting grotendeels (aanne: voor basisproducten) tot volledig (aanne: voor overige etenswaren) zou worden doorberekend naar de consument.

Consumenten: belasting reduceert consumptie producten met hogere suikergehaltes

Ook bij consumenten is deels sprake van een autonome trend waarbij toetjes en koekjes minder gekocht worden. Daartegenover staat dat chocola meer gekocht wordt, al verschuift binnen de productgroep chocola de aankoop autonoom van chocola met hoge suikergehaltes naar meer bittere varianten met lagere suikergehaltes.

De autonome trend neemt niet weg dat de consumptie van etenswaren gevoelig is voor de prijs. De prijsgevoeligheid is kleiner dan bij alcoholvrije dranken. Bovendien is bij etenswaren

in tegenstelling tot dranken weinig sprake van substitutie tussen producten. Dat wil zeggen, als vruchtensappen en frisdranken worden belast, dan verschuift de consumptie naar mineraalwater en melk. Bij etenswaren worden met enkele uitzonderingen geen duidelijke product substituties geschat, dat wil zeggen het is niet duidelijk of consumenten overstappen van belaste producten naar producten die passen in de Schijf van Vijf of juist niet.

De prijselasticiteit is het sterkst bij bakkerswaren (koekjes, gebak, taart). Hier leidt een procent prijsverhoging tot circa een procent mindere consumptie. Bij toetjes, chocola (inclusief chocoladepasta), suikerwaren en broodbeleg als honing en jams leidt een procent prijsverhoging tot een half tot 0,7 procent minder consumptie.

Concluderend is het gewenste effect van lagere suikergehaltes onzeker, maar leidt een suikerbelasting tot gewenste gedragseffecten in de vorm van prijsverhogingen door producenten en detailhandel, en lagere consumptie van suikerhoudende etenswaren bij consumenten.

Afwegingsvraag 3: is het effect groot genoeg om het doel te bereiken?

De belastingtarieven zijn zodanig gekozen dat zij leiden tot gemiddeld 20% prijsstijging van belaste producten. De vraag is of dit belastingtarief voldoende hoog is om het gewenste effect te bereiken.

De schatting is dat de suikerbelasting leidt tot 30% afname van de consumptie van koekjes en 30% tot 40% afname van de consumptie van toetjes. De afname bij deze productgroepen is het grootst omdat de prijs per kilo hier het laagst is. De suikerbelasting leidt bovendien tot een lagere consumptie van chocola, suikerwaren en zoet broodbeleg. De afname is het grootst in de variant met gestaffelde tarieven (ruim 10% voor chocola, suikerwaren en honing tot 25% bij jams), omdat in deze variant producten met een hoger suikergehalte extra worden belast. Bij jams is de prijs per kilo lager dan voor chocola, suikerwaren en honing en is het effect op de consumptie groter.

De suikerbelasting leidt gemiddeld naar schatting tot circa 5 gram minder suiker per dag in de variant met gestaffelde tarieven en tot circa 4 gram minder suiker per dag in de overige twee doorerekende varianten. Ten opzichte van de gemiddelde suikerinname van 122 gram per dag is dit een procentuele afname van 3% tot 4%. Echter, in de groep van top 20% suikerconsumenten is de daling in suikerconsumptie 13 gram per dag in de variant met gestaffelde tarieven en 10 tot 11 gram in de overige twee doorberekende varianten. Het aandeel van de top 20% suikerconsumenten is voor de meeste productgroepen met hogere suikergehaltes tussen 21% en 27%. Alleen bij koekjes (42%), taart (33%) en zoete broodjes zoals chocoladebroodjes en croissants (64%) is het aandeel van top 20% suikerconsumenten in de totale consumptie in kilo's substantieel hoger. Bij de top 20% suikerconsumenten is de reductie in suikerinname daarom geschat op 6% tot 7%.

Het effect is relatief klein omdat het aandeel van belastbare etenswaren in kilo's en liters (1 liter = 1 kilo gerekend) slechts 7% is. Het aandeel van alcoholvrije dranken (vruchtensappen, frisdranken, mineraalwater, melk, koffie, thee, chocolademelk) is 56% volgens cijfers van RIVM. En ook in niet-belaste etenswaren (met minder dan 6% suikergehalte) zit suiker, al is het in mindere mate.

Concluderend is het effect van de suikerbelasting op de totale suikerinname beperkt (3 tot 4% minder suiker), maar gelet op het aandeel van 7% van belaste producten in de totale consumptie van levensmiddelen toch relatief groot. Bovendien is de reductie van suikerinname circa twee keer zo groot bij de top 20% suiker consumenten. Of het effect groot genoeg is, is een politieke afweging.

Afwegingsvraag 4: is de lastenverzwaring acceptabel?

Bij deze afwegingsvraag wordt de suikerbelasting in een groter pakket van maatregelen geplaatst. De baten van de suikerbelasting op etenswaren alleen al overtreffen de kosten, zoals blijkt uit de beantwoording van de eerste afwegingsvraag.

Daarnaast zou deze belasting een aanvulling zijn op de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken en voorlichtingscampagnes. In het afwegingskader meldt het CPB zelf dat deze verbruiksbelasting vooral effectief is in een pluriform pakket van maatregelen. In het kader van draagvlak blijkt volgens een proefschrift van Eykelenboom dat circa 40% van de bevolking voorstander is van een suikerbelasting (in het algemeen, niet specifiek op etenswaren) en dat dit toeneemt tot circa 55% als de opbrengst van de belasting wordt besteed in de zorg. Er lijkt dus een draagvlak te zijn voor een suikerbelasting als pakket van maatregelen.

Een suikerbelasting op etenswaren heeft bovendien als voordeel dat frisdranken en vruchtensappen niet meer in het bijzonder uitgelicht worden om te belasten, terwijl andere producten zoals met name suikerwaren en chocola maar ook ijs, koekjes, taart en gebak hogere suikergehaltes hebben.

Of het draagvlak voldoende is om de lastenverzwaring als acceptabel te beschouwen, is een politieke afweging.

Afwegingsvraag 5: zijn onbedoelde gedragsreacties beperkt t.o.v. doel?

Er zijn verschillende mogelijke onbedoelde gedragsreacties, zowel van bedrijven als van consumenten. Bij bedrijven is er een risico dat ze producten oneigenlijk classificeren in een niet-belaste productgroep. Dit kan voorkomen worden door een eenduidige afbakening en door meer dan minimale hoeveelheden van een gezond ingrediënt te eisen voor een vrijstelling. Ook illegale grenshandel is een aandachtspunt. Wel geldt dat producten die een Nederlandse winkel in een Duitse winkel inkoopt, geen Nederlands voedingsetiket heeft, wat illegaal is en waarop te handhaven is. Tot slot is er een risico dat op het voedingsetiket een te laag suikergehalte wordt gemeld. Dit komt voor, maar is niet noodzakelijk opzettelijk volgens een interview met NVWA.

Bij consumenten is de schatting dat 0,4% van de Nederlanders als gevolg van een suikerbelasting de boodschappen voor dagelijkse levensbehoeften niet meer in Nederland gaan. Dit loopt mogelijk op tot 8% in Limburg, waar aan beide kanten van de grens met Duitsland veel mensen wonen en veel grote winkelcentra zijn. Tot slot is er een risico dat consumenten overstappen naar andere ongezonde producten, echter de kruiselasticiteiten wijzen gemiddeld niet op vervanging van suikerhoudende producten door specifieke andere ongezonde producten. Dit impliceert dat consumenten belaste etenswaren zowel door gezonde als ongezonde producten vervangen. Dit geldt zowel voor de top 20% suikerconsumenten als voor de overige 80% van de bevolking.

Al met al concluderen wij dat de gedragsreacties met de juiste vormgeving van een suikerbelasting waarschijnlijk beperkt zijn, met mogelijke uitzondering voor winkelen over de grens in Limburg.

Afwegingsvraag 6: zijn de verdelingseffecten acceptabel of te corrigeren?

Een suikerbelasting leidt tot de grootste koopkrachteffecten in de variant met gestaffelde tarieven. In deze variant stijgen de uitgaven naar schatting met gemiddeld 0,2% van het netto huishoudinkomen, rekening houdend met veranderingen in het consumptiepatroon. Echter voor de 20% laagste huishoudinkomens stijgen de uitgaven met gemiddeld 0,32% van het netto huishoudinkomen. Voor de 20% hoogste huishoudinkomens stijgen de uitgaven daarentegen met slechts 0,15% van het huishoudinkomen in deze variant. In de overige belastingvarianten stijgen de uitgaven met gemiddeld 0,08% tot 0,14% van het huishoudinkomen.

Het is natuurlijk mogelijk om gemiddeld genomen alle extra huishouduitgaven te compenseren. Omdat mensen gemiddeld slechts 3% van hun inkomen uitgeven aan producten die met een suikerbelasting belast zouden worden, zou het effect op de suikerconsumptie beperkt zijn. Indien wordt gekozen om alleen lage inkomens procentueel ten opzichte van het netto huishoudinkomen niet zwaarder te treffen dan de hoge inkomens, dan is voor de 20% laagste huishoudinkomens gemiddeld een compensatie van € 28 per jaar nodig in de variant met gestaffelde tarieven. Dit zou € 43 miljoen per jaar kosten, op een totale belastingopbrengst in de orde van grootte van € 1 miljard.

Tot slot leidt de verschuiving van consumptie tot winnaars en verliezers bij bedrijven. Hierbij zijn de verliezen geconcentreerd bij de voedselindustrie (afname winst bij een belasting zonder staffels van circa € 120 miljoen per jaar of bij een belasting met staffels van circa € 140 miljoen per jaar) en de supermarkten (afname winst bij een belasting zonder staffels van circa € 26 miljoen per jaar of bij een belasting met staffels van circa € 29 miljoen per jaar). Daartegenover staan toenemende omzetten en winsten 'elders' in de economie. Of de afname van winsten acceptabel is, moet mede beoordeeld worden in de context van winstmarges. In 2022 bedroegen deze gemiddeld 18,6% voor A-merken in de voedselindustrie in 2022 en 3% bij de supermarkten.

Is een suikerbelasting effectief?

Bij afwegingsvraag 3 was de conclusie dat een suikerbelasting de suikerconsumptie vermindert. Ten opzichte van de totale suikerconsumptie is het effect weliswaar beperkt, maar ten opzichte van het suikergehalte in belaste producten is het toch aanzienlijk. De reden waarom het effect op de totale suikerconsumptie beperkt is, is dat ook in gezonde producten suiker zit, en in fruit zelfs relatief veel. Ook is in dit onderzoek alleen een suikerbelasting op etenswaren onderzocht en niet op alcoholvrije dranken. In termen van kosten en baten geldt dat de suikerbelasting meer baten dan kosten oplevert, vooral in de vorm van productiviteitswinst. Dit is nog exclusief de waardering van gezonde levensjaren (QALY's) die weliswaar in geld uit te drukken is, maar geen financiële kasstroom genereert.

In deze studie is gebleken dat een verhoging van btw op suikerhoudende etenswaren juridisch niet houdbaar is. Dat geldt ook voor verlaging van btw op groente en fruit volgens een eerdere studie. Ook minimum unit pricing is volgens sectie 3.4 niet effectief. Hieruit concluderen wij dat

de suikerbelasting ook efficiënt is, in de zin van effectiever dan alternatieven. Wel is het goed om de suikerbelasting zo efficiënt mogelijk in te richten, waar de volgende sectie op ingaat.

8.2 Juridische en bestuurlijke overwegingen

In deze sectie beantwoorden wij de tweede onderzoeksvraag, hoe een belasting kan worden vormgegeven die bijdraagt aan de vermindering van suikerconsumptie via etenswaren. Wij bespreken eerst de juridische en vervolgens de bestuurlijke overwegingen bij een suikerbelasting. De conclusies over de juridische overwegingen zijn vooral gebaseerd op de secties 2.3, 7.1 en 7.2, terwijl de uitvoeringsaspecten vooral gebaseerd zijn op de secties 7.2 tot en met 7.4.

Juridische overwegingen

De belangrijkste juridische aspecten om rekening mee te houden bij een suikerbelasting zijn:

- coherentie met EU-regelgeving in het algemeen;
- risico van verschillende belasting van soortgelijke producten;
- zwakke argumentatie van uitzonderingen om producten op grond van gezondheidsoverwegingen wel of niet te belasten;
- risico van formaliteiten bij handel over de grens;
- risico op dubbele belasting;
- risico op verschillende beslissingen over de belastbaarheid door verschillende inspecteurs (maar sommigen vinden dit totaal irrelevant).

Coherentie met EU-regelgeving in het algemeen

De onderstaande EU-regelgeving is met name relevant voor een suikerbelasting:

- Artikel 107 en 108 van het verdrag betreffende de werking van de EU (VWEU) over staatssteun regels en Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip [staatssteun](#).
- Artikel 1 t/m 3 van de accijnsrichtlijn 2020/262 over de voorwaarden waaronder [nationale indirecte belastingen](#) zijn toegestaan.
- Btw-richtlijn 2022/542 voor de [definitie van overbrengen](#) en de (juridisch onhoudbare) btw-variant.
- EU Verordening 1169/2011 over [voedingsetiketten](#) indien informatie wordt gebruikt zoals op het voedingsetiket vermeld moet worden, wat wij aanbevelen.
- Verordening (EG) nr. 2184/97 over de [indeling van producten](#) in GN-codes.
- specifiek voor consumenten die producten bij supermarkten over de grens bestellen: de EU Verordening 1072/2009 over [cabotage](#) en het Benelux-verdrag over vrij verkeer van vervoer.

Het belang van deze regels wordt verderop besproken bij de juridische en bestuurlijke aspecten

Risico van verschillende belasting van soortgelijke producten

Staatssteun regels verbieden om soortgelijke producten of ondernemingen ongelijk te behandelen, tenzij de verschillen in behandeling volgen uit een zogenaamde referentie-regeling die objectief moet zijn en een publiek doel moet dienen. Een suikerbelasting die producten vanaf een bepaald suikergehalte belast, kan een referentieregeling zijn als deze

objectief is. Aanbevolen wordt om grote groepen producten in een GN-hoofdstuk allemaal te belasten of allemaal vrij te stellen. Een belasting vanaf 6% suikergehalte vermijdt daarbij de belasting van producten met minder dan 4% of 5% suikergehalte die niet passen in de Schijf van Vijf terwijl producten met iets hogere suikergehaltes onder 6% die wel passen in de Schijf van Vijf toch belast worden.

Op de referentieregeling kunnen uitzondering worden gemaakt, mits goed is gemotiveerd dat de uitzondering de ongelijke behandeling van soortgelijke producten of bedrijven rechtvaardigt. Een beperking van de suikerbelasting tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is, is een rechtvaardiging op administratieve gronden die is toegestaan in EU-regelgeving (Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip staatssteun). Een juridische toets op de Ierse belasting op suikerhoudende dranken geeft verder inzicht in het soort motivaties dat is toegestaan om afwijkingen op de referentieregeling te rechtvaardigen, ook al kan Nederland daar geen rechten aan ontleen:

- aanwezigheid van noodzakelijk geachte voedingsstoffen;
- kleine omvang verpakkingsmateriaal (volgt ook uit EU Verordening 1169/2011);
- bedrijven of personen die jaarlijks geringe hoeveelheden verkopen.

Zwakke argumentatie voor uitzonderingen

Uitzonderingen op de referentieregeling moeten goed gemotiveerd worden, zoals hierboven vermeld. Het is lastig te zeggen wanneer een motivatie sterk is, maar de volgende aspecten dragen bij aan de kracht ervan:

- Gebaseerd op feiten of onderzoek, bijvoorbeeld dat bepaalde voedingsstoffen essentieel zijn, of gebaseerd op waargenomen prijzen, op onderzoek naar consumentengedrag enzovoorts; het liefst met referenties naar het bronmateriaal.
- Kwantitatieve informatie, bijvoorbeeld dat groente en fruit in een 'normaal' dieet voor meer dan bijvoorbeeld 50% voorzien in de consumptie van bepaalde essentiële voedingsstoffen.
- Aansluiting bij EU-regelgeving, bijvoorbeeld bij de minimale hoeveelheid vanaf welke essentiële voedingsstoffen op het voedingsetiket vermeld moeten worden, dat kan dan de hoeveelheid zijn vanaf welke een product is vrijgesteld van de suikerbelasting.

Risico van formaliteiten bij handel over de grens

De accijnsrichtlijn verbiedt voor nationale indirecte belastingen dat handel over de grens leidt tot formaliteiten. De Wvad is zo opgesteld dat daar geen sprake van is: alleen het voorhanden hebben of het verzenden naar een andere locatie in Nederland die geen inrichting is, is belastbaar, niet het overbrengen vanuit een andere EU-lidstaat of het importeren vanuit een derde landen buiten de EU. Bij overbrengen naar een andere EU-lidstaat of bij export naar een derde land buiten de EU, hoeft geen belasting afgedragen te worden en kan belasting die eerder in de keten in Nederland is betaald, teruggevraagd worden na overhandigen van geldig bewijsmateriaal. Hoewel een nationale suikerbelasting op andere manieren vormgegeven kan worden om formaliteiten bij handel over de grens te vermijden, bevelen wij aan om voor de suikerbelasting het stelsel van de Wvad te hanteren

Risico van dubbele belasting

Dubbele belasting is niet wettelijk verboden maar wordt algemeen onwenselijk geacht. In de Wvad wordt het risico op dubbele belasting vermeden doordat leveranciers geacht worden om de verbruiksbelasting die zij betalen of die eerder in de keten is betaald, te vermelden op de factuur, ook al is dit niet wettelijk geregeld. Een aanbeveling voor een suikerbelasting is om

deze verplichting wel wettelijk te regelen. Dit bespaart namelijk werk voor klanten om het recht op teruggaaf van belasting te bewijzen.

Risico op verschillende beslissingen door verschillende inspecteurs in vergelijkbare gevallen

In de praktijk is dit risico vooral aanwezig bij de beoordeling of een product belastbaar is. Zowel de Douane als het bedrijfsleven hameren erop dat de belastbare producten duidelijk geformuleerd moeten zijn. Welke producten belastbaar zijn, moet vooral tekstueel duidelijk zijn. Verwijzing naar andere regelgeving of afbakening schept ook duidelijkheid, bijvoorbeeld de afbakening van medicijnen door de Zorgautoriteit om medicijnen vrij te stellen van de suikerbelasting. GN-codes zouden hooguit aanvullend kunnen zijn.

Bestuurlijke overwegingen

Een suikerbelasting is hoe dan ook gecompliceerd omdat er veel afwegingen op veel terreinen moeten worden gemaakt. Wij beperken ons hier tot de belangrijkste fiscale aspecten, met een verwijzing naar hoofdstuk 7 voor verdere uitwerking. Het gaat in het bijzonder om:

- het belastbaar product;
- het belastingtarief;
- het belastbare feit;
- de belastingplichtige;
- het belastbare moment en de verschuldigdheid.

Aanvullend bespreken wij enkele overwegingen betreffende het doenvermogen van bedrijven.

Belastbaar product

Het belastbare product kan worden gedefinieerd als een product dat suiker bevat zoals dat in de voedingswaarde op een voedingsetiket vermeld moet worden. Producten met kunstmatige zoetstoffen kunnen al dan niet belast worden; in het geval deze niet belast worden raden wij aan een artikel op te nemen die de mogelijkheid biedt om deze in de toekomst alsnog te belasten, bijvoorbeeld na een evaluatie op een bepaald moment. Hierbij kan per liter of per kilo van het eindproduct worden belast. Wij raden af om te belasten per kilo suiker in het eindproduct, om herhaaldelijke laboratoriumtests te voorkomen bij marginale productwijzigingen die tot 0,1 gram suiker meer of minder kunnen leiden met het risico dat het product in een hoger of lager tarief valt. Het ligt verder voor de hand om producten vanaf een bepaald suikergehalte te belasten, waarbij wij een belastingdrempel van 6% suikergehalte aanbevelen om veel probleemgevallen te vermijden waarbij producten met lagere suikergehaltes die niet passen in de Schijf van Vijf worden vrijgesteld en producten met hogere suikergehaltes die wel passen in de Schijf van Vijf worden belast. Verder raden wij aan om grote groepen producten ofwel allemaal te belasten ofwel allemaal vrij te stellen, en uitzonderingen waar mogelijk te baseren op minimale hoeveelheden essentieel geachte voedingsstoffen.

Om redenen van administratieve hanteerbaarheid raden wij aan om alleen producten te belasten waarvoor een voedingsetiket verplicht is. Het is dan namelijk direct duidelijk wat het suikergehalte is, evenals andere informatie waarop de suikerbelasting eventueel kan worden gebaseerd.

Wij raden verder aan om alle siropen, poeders en tabletten die bedoeld zijn om drank mee te maken, vrij te stellen omdat die thuishoren in de Wvaf of een eventuele herziening daarvan. Siropen of mixen raden wij aan te belasten indien het suikergehalte van het bedoelde eind-

product boven een bepaald percentage valt dat hoger is dan 6%, en indien dat het geval is de siroop of mix om etenswaren te maken per liter of kilo van de siroop of mix met het standaard tarief te belasten.

Het belastingtarief

Wij bevelen een van twee varianten van het belastingtarief aan:

- een vast tarief vanaf een bepaald suikergehalte;
- een gestaffeld tarief vanaf een bepaald suikergehalte.

Onder de alternatieven die zijn overwogen, zou een belasting ongeacht suikergehalte ook suikervrije producten bijvoorbeeld vet belasten, wat niet logisch is. Een belasting op alleen producten met toegevoegde suiker leidt tot problemen met toevoegingen van suiker in ingekochte ingrediënten. Bijvoorbeeld als fabrikant A aan fabrikant B yoghurt levert, is op dat moment geen voedingsetiket verplicht. Fabrikant B weet dus niet of fabrikant A suiker heeft toegevoegd aan de yoghurt, en voor de uitvoerder van de suikerbelasting is dit lastig te controleren. Een btw-verhoging van 9% naar 21% voor suikerhoudende producten is juridisch niet houdbaar.

Wij bevelen een suikerbelasting vanaf (minimaal) 6% suikergehalte aan, om problemen met het belasten van producten die passen in de Schijf van Vijf en het vrijstellen van producten die niet passen in de Schijf van Vijf, grotendeels te vermijden.

Een gestaffeld tarief heeft het voordeel dat producten met hogere suikergehaltes zwaarder worden belast. Deze variant levert ook een grotere gezondheidswinst op. Wij raden echter aan om het aantal staffels (suikergehaltes vanaf welke een hoger tarief geldt) beperkt te houden. In de variant die wij doorrekenen, zijn de tarieven per kilo of liter van het eindproduct:

- € 0,90 tussen 6% en 20% suikergehalte;
- € 1,80 tussen 20% en 50% suikergehalte;
- € 2,70 boven 50% suikergehalte.

Belastbare feit

Wij bevelen aan om het belastbare feit hetzelfde te definiëren als in de Wvad. Echter, wel met de toevoeging dat leveranciers verplicht moeten worden om de verbruiksbelasting die zij betalen of die eerder in de keten is betaald, te vermelden op hun factuur. Dit om de bewijslast te verminderen voor klanten die recht hebben op teruggaaf van belasting. Het enige nadeel van het stelsel van schorsing is dat dit vooral werkt als het aantal bedrijven dat onder schorsing van belasting kan handelen, beperkt is en dus te controleren is.

De belastingplichtige

De belastingplichtige kan worden gedefinieerd in lijn met het belastbare feit. Om het aantal belastingplichtigen te reduceren, kan worden overwogen om het suikergehalte vanaf welke etenswaren worden belast, te verhogen. Een verhoging van de belastingdrempel van 6% suikergehalte naar 20% of 50% reduceert het aantal belastingplichtige bedrijven van circa 500 naar respectievelijk circa 250 en 80. Wij gaan er hierbij vanuit dat alleen producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is, worden belast, anders beloopt het aantal belastingplichtigen in de duizenden.

Het is natuurlijk mogelijk om te beginnen met een belastingdrempel van 50% suikergehalte, en dit op vaste momenten in de toekomst af te bouwen naar uiteindelijk 6% suikergehalte, zodat het aantal belastingplichtigen stapsgewijs toeneemt.

Het belastbare moment en de verschuldigdheid

Het belastbare moment en de verschuldigdheid zijn eveneens het best hetzelfde te definiëren als in de Wvad of een eventuele herziening daarvan, om verschillen in belastingmomenten te voorkomen. Als het belastbare moment heeft verzending van het product als voordeel boven bijvoorbeeld het moment van verkoop dat van de plaats van levering en ontvangst beter is vast te stellen dat deze in Nederland liggen dan voor de koper en verkoper, en de verzending als belastbaar moment sluit daar beter op aan dan het moment van verkoop.

Doenvermogen bedrijven

- Begrijpelijkheid van de wetstekst.
- Voorkomen van extra laboratoriumtests bij marginale productaanpassingen die tot gevolg kunnen hebben dat het suikergehalte met 0,1 gram verandert en het product onder een ander tarief valt, door niet per gram suiker te belasten.
- Eenvoudig te bepalen of (veel) eerder in de waardeketen al suikerbelasting is betaald, door bedrijven te verplichten eerder betaalde suikerbelasting op hun factuur te melden.
- Overgangstermijn van twee jaar.
- Indien stelsel met vergunningen: ofwel pro forma vergunningen ofwel extra lange overgangstermijn.

8.3 Conclusie

Een suikerbelasting met een tarief dat leidt tot gemiddeld 20% prijsstijging van belaste producten resulteert in de drie onderzochte belasting varianten tot een aanzienlijke belastingopbrengst van rond € 1 miljard per jaar. Een dergelijke belasting zou effectief zijn om de suikerconsumptie te verminderen, met 13 gram suiker per dag voor de top 20% suikerconsumenten en 4 gram per dag gemiddeld in de staffelvariant. De reductie van suikerconsumptie gerelateerde zorgkosten en de productiviteitswinst de toename van ouderdomsgerelateerde zorgkosten overtreffen. Dit is exclusief de een in geld uitgedrukte waardering van gezonde levensjaren (QALY's) waar geen financiële kasstroom mee gemoeid gaat.

Een suikerbelasting is juridisch houdbaar, mits de belasting geschiedt op grond van objectieve criteria en een duidelijk publiek doel dient. Een btw-verhoging van suikerhoudende etenswaren is echter niet juridisch houdbaar vanwege het fiscale neutraliteitsbeginsel. Om praktische redenen raden wij aan een suikerbelasting te heffen vanaf 6% suikergehalte. Uitzonderingen om producten vrij te stellen die ondanks hoge suikergehaltes passen in de Schijf van Vijf, bijvoorbeeld fruit, zijn mogelijk maar moeten goed gemotiveerd worden. Ook uitzonderingen om administratieve hanteerbaarheid zijn mogelijk mits in overeenstemming met EU wetgeving, bijvoorbeeld een beperking tot producten waarvoor een voedingsetiket verplicht is. Het is aan te bevelen om belastbare producten eerst eenduidig in tekst te definiëren, en pas daarna met GN-codes aan te vullen; bijvoorbeeld eerst fruit uitzonderen en dan met GN-codes te verduidelijken wat men onder fruit verstaat.

Een suikerbelasting is ook uitvoerbaar als deze aansluit bij de Wvad, waarbij wij aanbevelen om te verplichten dat leveranciers de verbruiksbelasting op hun factuur melden die zij hebben betaald of die eerder in de keten is betaald. Om overgangsproblemen te verminderen, zijn verschillende opties mogelijk:

- Stapsgewijze verlaging van het suikergehalte vanaf welke producten belast worden, bijvoorbeeld van 50% naar 20% naar 6% waardoor het aantal belastingplichtigen geleidelijk zou toenemen.
- Een overgangstermijn van twee jaar.
- Indien een stelsel met vergunningen: een extra lange overgangstermijn ofwel in eerste instantie pro forma vergunningen verlenen om te voorkomen dat bedrijven wegens capaciteitsproblemen bij de beoordeling van de vergunningaanvraag hun activiteiten moeten staken.

Bij de keuze tussen belastingvarianten moet een afweging worden gemaakt tussen voor- en nadelen (Tabel 8.4), waarbij de onderzoekers hieronder hun voorkeuren uitspreken.

Tabel 8.4 Overzicht voor- en nadelen van belastingvarianten

Onderwerp	Juridische houdbaarheid	Vermijding rechtszaken	Vermijding dubbele belasting	Uitvoerbaarheid overheid	Uitvoerbaarheid bedrijven	Belastingopbrengst	Gezondheidswinst	Vermijden grensformaliteiten	Behoud bedrijven voor Nederland
Belasting varianten									
2. Vast tarief ongeacht suiker%	+	--	0	++	++	++	++	0	0
2. Vast tarief vanaf 6% suiker	++	+	0	++	++	++	++	0	0
3. Idem, staffeltarief	++	+	0	++	++	++	++	0	0
4. Idem, alleen als suiker toegevoegd	++	+	0	+	+	++	++	0	0
5. btw 21% vanaf 6% suiker	--	--	0	0	0	++	++	0	0
Variant belastbaar feit									
4. Vergelijkbaar met Wvad	+	0	0	0	0	0	0	0	0
5. Eerste binnenlandse verkoop	+	-	0	-	-	0	0	0	0
6. Op basis van etikettering	+	-	0	--	-	0	0	-	0
Belastingdrempel suikergewicht									
6%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
20%	0	0	0	+	0	-	-	0	0
50%	0	0	0	++	+	--	--	0	0

Voorkeur variant met staffels

Een vast tarief ongeacht suikergehalte en een btw-verlaging leiden tot vermijdbare rechtszaken. Van de overige varianten is een belasting op alleen producten met toegevoegde suiker minder goed uitvoerbaar. Tussen een vast tarief vanaf 6% suiker en staffels vanaf 6% suiker verschillen de uitkomsten weinig. De onderzoekers hebben een voorkeur voor de staffelvariant omdat deze leidt tot een grotere gezondheidswinst terwijl deze volgens de Douane nauwelijks tot extra uitvoeringskosten leidt; ook voor bedrijven niet omdat ze toch al verplicht zijn het suikergehalte op het etiket te vermelden. Wel raden wij een beperkt aantal

staffels aan om te voorkomen dat elk product bij een kleine wijziging in het suikergehalte van 0,1% meer of minder steeds in een ander tarief kan vallen.

Voorkeur belastbaar feit als in Wvad

Een belastbaar feit voor de suikerbelasting zoals in de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) heeft het voordeel dat deze weinig aanpassing zou vergen voor de Douane. Het is wel aan te bevelen om Nederlandse bedrijven wettelijk te verplichten de suikerbelasting die zij of bedrijven eerder in de handelsketen hebben betaald, op hun factuur te vermelden, om het recht op belastingteruggaaf ter vermijding van dubbele belasting beter controleerbaar te maken. Een belasting op de eerste binnenlandse verkoop heeft het nadeel dat kopers ook andere bedrijfsonderdelen kunnen zijn die komen en gaan. Een variant met een belastbaar feit op basis van etikettering bij leveringen tussen bedrijven (waar voedsel-etiketten nog niet verplicht zijn) heeft als nadeel dat dit feit achteraf niet te controleren is.

Voorkeur belasting vanaf 6% suikergehalte

De administratieve kosten voor bedrijven en overheid hangen vooral af van het aantal belastingplichtigen en niet zozeer van het aantal producten. Als de suikerbelasting pas vanaf een hoger suikergehalte wordt geheven, reduceert dit niet alleen het aantal belaste producten maar ook het aantal belastingplichtige bedrijven. Daartegenover staat dat een belasting op minder producten leidt tot een lagere gezondheidswinst, waarbij de financiële baten van de gezondheidswinst de uitvoeringskosten verre overtreffen.

Bijlage A: Geraadpleegde bronnen

Geraadpleegde literatuur

- Aindrias Ó Caoimh en Wolf Sauter, 2016, Criterion of advantage, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), *State aid law of the European Union*, OUP, p. 69.
- Allais O., Enderli G., Sassi F., Soler L. (2023), Effective policies to promote sugar reduction in soft drinks: lessons from a comparison of six European countries, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4364868> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4364868>
- Amand, C. (2013). VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system? *World Journal of VAT/GST Law*, 2(3), 163–181. doi:10.5235/20488432.2.3.163
- Apekey et. Al. (2022), Comparison of the Effectiveness of Low Carbohydrate Versus Low Fat Diets, in *Type 2 Diabetes: Systematic Review and Meta-Analysis of Randomized Controlled Trials*. *Nutrients*, 2022 Oct 19;14(20):4391. doi: 10.3390/nu14204391
- Aune D., Sen A., Prasad M. et al. (2016) BMI and all cause mortality: systematic review and non-linear dose-response meta-analysis of 230 cohort studies with 3.74 million deaths among 30.3 million participants. *BMJ*. 2016;353:i2156. doi:10.1136/bmj.i2156
- Benhadi, R., & Demirci, Y. (2018). Toepassing relativiteitsvereiste uit artikel 8:69a AWB: Stand van zaken anno 2017. https://www.hekkelman.nl/app/uploads/2019/02/5ae97edb554df_Rachid_benhadi_Toepassing_relativiteitsvereiste_uit_artikel_869.pdf
- Bergman, U. M., & Hansen, N. L. (2019). Are Excise Taxes on Beverages Fully Passed through to Prices? The Danish Evidence. *Finanzarchiv*, 75(4), 323-356. <https://doi.org/10.1628/fa-2019-0010>
- Bíró, A. (2015). Did the junk food tax make the Hungarians eat healthier?. *Food Policy*, 54, 107-115. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2015.05.003>
- Boogers, R. J. (2014). Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en privaatrechtelijk overheidshandelen. In *bg.legal*. Tijdschrift voor Praktisch Bestuursrecht. https://bg.legal/wp-content/uploads/2015/12/2014.04_redactioneel_commentaar_algemene_beginselen_overheidshandelen.pdf
- Borsch-Supan A., Brandt M., Hunkler C. et al. Data Resource Profile: the Survey of Health, Ageing and Retirement in Europe (SHARE), *Int J Epidemiol* 2013;42:992-1001.
- Boshuizen H.C., Lhachimi S.K., van Baal P.H.M. et al. The DYNAMO-HIA model: an efficient implementation of a risk factor/chronic disease Markov model for use in health impact assessment (HIA). *Demography*. 2012;49(4):1259-1283. doi:10.1007/s13524-012-0122-z
- Bureau Stedelijke Planning, I&O Research, & BRO. (2022). Ruimtelijk koopgedrag in de Randstad en Noord Brabant. In *Winkelen in Veranderende Tijden*. https://www.kso2021.nl/downloads/rapportage/KSO21_Hoofdrapport-Koopstromenonderzoek-2021.pdf
- Chawla et al. (2020), The Effect of Low-Fat and Low-Carbohydrate Diets on Weight Loss and Lipid Levels: A Systematic Review and Meta-Analysis, *Nutrients*, 2020 Dec 9;12(12):3774. doi: 10.3390/nu12123774.
- Chen, L., Wu, W., Zhang, N., Bak, K. H., Zhang, Y., & Fu, Y. (2022b). Sugar reduction in beverages: Current trends and new perspectives from sensory and health viewpoints. *Food Research International*, 162, 112076. <https://doi.org/10.1016/j.foodres.2022.112076>

- Cisotta, Roberto, 2016, Criterion of selectivity, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), State aid law of the European Union, OUP
- City Deal. (2021). Gemeentelijk instrumentarium voor een gezonde voedselomgeving. In Agendastad. https://agendastad.nl/content/uploads/2021/01/gem_instr_voedselomgeving-def-21_01_2021.pdf
- Cornielje, S.B. (2016), Fusies en overnames in de Europese btw, Cornielje, S. (2016). Fusies en overnames in de Europese BTW. [Tilburg University]. Wolters Kluwer. https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/18166450/Cornielje_Fusies_23_09_2016_emb_tot_23_09_2017.pdf
- Csákvári, T., Elmer, D., Németh, N., Komaromy, M., Mihály-Vajda, R., & Boncz, I. (2023). Assessing the impact of Hungary's public health product tax: an interrupted time series analysis. *Central European Journal Of Public Health*, 31(1), 43–49. <https://doi.org/10.21101/cejph.a7284>
- Doll, T. M., Fulgoni, V. L., Zhang, Y., Reimers, K. J., Packard, P. T., & Astwood, J. D. (2009). Potential Health Benefits and Medical Cost Savings from Calorie, Sodium, and Saturated Fat Reductions in the American Diet. *American Journal of Health Promotion*, 23(6), 412–422. <https://doi.org/10.4278/ajhp.080930-QUAN-226>
- DYNAMO-HIA project. Workpackage 7: Overweight and Obesity. Report on data collection for overweight and obesity prevalence and related relative risks. Accessed March 12, 2022. https://www.dynamohia.eu/sites/default/files/2018-04/BMI_WP7-datareport_20100317.pdf
- Ecorys (2023), Territoriale leveringsbeperkingen, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/11/27/territoriale-leveringsbeperkingen-rapport-ecorys>
- Europese Commissie. (2019). Publicatieblad van de Europese Unie: Mededelingen en bekendmakingen (2019/C 119/01). Publicatieblad van de Europese Unie. https://eservices.minfin.fgov.be/extTariffBrowser/FileResourceForHomePageServlet?fname=gn_toelichtingen_2019_geconsolideerde.pdf&lang=NL
- Eykelenboom et al. 2023. Impact van een getrapte verbruiksbelasting op de verkoop van suiker via alcoholvrije dranken RIVM-rapport 2023-0314. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).
- Eykelenboom et al. 2024. Doorrekening impact Nationaal Preventieakkoord: deelakkoord overgewicht Worden de ambities voor 2040 bereikt? RIVM-rapport 2023-0414. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).
- Eykelenboom, M., Van Stralen, M. M., Olthof, M. R., Renders, C. M., & Steenhuis, I. (2020). Public acceptability of a sugar-sweetened beverage tax and its associated factors in the Netherlands. *Public Health Nutrition (Wallingford)*, 1–11. <https://doi.org/10.1017/s1368980020001500>
- Famulska, T., & Rogowska-Rajda, B. (2018). Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism. *Financial Internet Quarterly*, 14(3), 87-97. <https://doi.org/10.2478/fiqf-2018-0022>
- GBD 2015 Obesity Collaborators. Health effects of overweight and obesity in 195 countries over 25 years. *N Engl J Med*. 2017;377(1): 13-27.
- Gezondheidsraad (2015). Richtlijnen goede voeding 2015
- Hancher, L., & López, J. J. P. (2021). Research Handbook on European State Aid Law. Edward Elgar Publishing.
- Heijink R., van Baal P., Oppe M., Koolman X., Westert G. Decomposing cross-country differences in quality adjusted life expectancy: the impact of value sets. *Popul Health Metr*. 2011;9(1):17. doi:10.1186/1478-7954-9-17

- Hofmann, H. C. H., & Micheau, C. (2016). *State aid Law of the European Union*. Oxford University Press.
- Hoogendoorn, M., Galekop, M. M. J., & Van Baal, P. (2023). The lifetime health and economic burden of obesity in five European countries: what is the potential impact of prevention? *Diabetes, Obesity & Metabolism (Print)*, 25(8), 2351–2361.
<https://doi.org/10.1111/dom.15116>
- Janssen L.M.M., Hiligsmann M., Elissen A.M.J., Joore M.A., Schaper N.C., Bosma J.H.A., Stehouwer C.D.A., Sep S.J.S., Koster A., Schram M.T., Evers S.M.A.A. Burden of disease of type 2 diabetes mellitus: cost of illness and quality of life estimated using the Maastricht Study. *Diabet Med.* 2020 Oct;37(10):1759-1765.
- Lenderink, T., Nijenhuis, H., Nordeman, R., & AnalyZus. (2020). *Koopstromen Oost-Nederland 2019*. In I&O Research (pp. 1–84) [Report]. I&O Research.
<https://www.kso2019.nl/downloads/rapportage/HOOFDRAPPORT%20KSO2019.pdf>
- Lienemeyer, Max en Flavia Tomat, 2016, Chapter 14 – Application to specific fields – fiscal aid, in: Leo Flynn et al. (eds.), *EU Competition Law: State aid*, vol IV, 2 edn, Cleays & Casteels Pub
- Mirrahimi, A., Souza, R., Chiavaroli, L., Sievenpiper, J., Beyene, J., Hanley, A., Augustin, L., Kendall, C., & Jenkins, D. (2012). Associations of Glycemic Index and Load With Coronary Heart Disease Events: A Systematic Review and Meta-Analysis of Prospective Cohorts. *Journal of the American Heart Association: Cardiovascular and Cerebrovascular Disease*, 1. <https://doi.org/10.1161/JAHA.112.000752>.
- Murphy, S., & Johnson, R. (2003). The scientific basis of recent US guidance on sugars intake. *The American journal of clinical nutrition*, 78 4, 827S-833S .
<https://doi.org/10.1093/AJCN/78.4.827S>.
- National Tax and Customs Administration. (2022). *Public Health Product Tax 2022 II*. semester. National Tax And Customs Administration.
- Pesaresi, N., & Flynn, L. (2016). *EU Competition Law: State aid*.
- Poi, B. P. (2012). Easy Demand-System Estimation with Quads. *The Stata Journal*, 12(3), 433–446. <https://doi.org/10.1177/1536867x1201200306>
- Pomp, M., Brouwer, W., & Rutten, F. (2007). QALY-tijd: Nieuwe medische technologie, kosteneffectiviteit en richtlijnen. In CPB Document. Centraal Planbureau.
- Rapp, Julia, 2021, *Taxation and State aid*, in: Leigh Hancher and Juan Jorge Piernas López (eds.) *Research handbook on European State aid law*, Edgar Elgar
- RIVM. (2016). *Voedselconsumptie 2012-2016: Wat, waar en wanneer* [Report].
<https://www.rivm.nl/sites/default/files/2018-11/Factsheet%20Voedselconsumptie%202012%20-%202016%20Wat%2C%20waar%20en%20wanneer.pdf>
- RIVM. (2020). *Suikertaks: een vergelijking tussen drie Europese landen: Kenmerken en effecten van een belasting op suikerhoudende dranken, met overwegingen voor Nederland*. In Rijksinstituut Voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM).
<https://doi.org/10.21945/rivm-2020-0112>
- RIVM. (2020). *Voedselkeuzelogo's onder de loep* [Report].
<https://www.rivm.nl/sites/default/files/2019-11/Factsheet%20RIVM%20voedselkeuzelogo.pdf>
- Sauter, W., & O Caoimh, A. (2016). Criterion of advantage. In H. Hofmann, & C. Micheau (Eds.), *State aid law of the European Union* (pp. 84-128). Oxford University Press.

- SEO Economisch Onderzoek. (2023). Een btw-nultarief voor groente en fruit: voor- en nadelen van mogelijke afbakeningsvarianten. SEO Economisch Onderzoek.
<https://www.seo.nl/wp-content/uploads/2023/03/2023-32-btw-nultarief-eindrapport.pdf>
- Skatteministeriet. (2016). Status over grænsehandel 2016 Skatteministeriet.
<https://skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/status-over-graensehandel-2016>
- Skatteministeriet. (2017). Status over grænsehandel 2017 Skatteministeriet.
<https://skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/status-over-graensehandel-2017>
- Soekhlal R., Burgers L., Redekop W., Tan S.S. Treatment costs of acute myocardial infarction in the Netherlands. *Netherlands Heart Journal* 2013;21(5):230-235.
- Sullivan P.W., Slejko J.F., Sculpher M.J., Ghushchyan V. Catalogue of EQ-5D scores for the United Kingdom. *Med Decis Making*. 2011;31(6): 800-804.
doi:10.1177/0272989X11401031
- Szyszczak, Erika, 2016, Distortion of competition and effect on trade between Member States, in: Herwig Hofmann en Claire Micheau (eds.), *State aid law of the European Union*, OUP, p. 152; zie ook Mededeling van de Commissie van 19 juli 2016 betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB C 262 van 19.07.2016, punten 190 e.v.
- Ter Borg S, Steenbergen E, Milder IEJ, Temme EHM. Evaluation of Nutri-Score in Relation to Dietary Guidelines and Food Reformulation in The Netherlands. *Nutrients*. 2021; 13(12):4536. <https://doi.org/10.3390/nu13124536>
- Thow AM, Downs SM, Mayes C, Trevena H, Waqanivalu T, Cawley J. Fiscal policy to improve diets and prevent noncommunicable diseases: from recommendations to action. *Bull World Health Organ*. 2018 Mar 1;96(3):201-210. doi: 10.2471/BLT.17.195982. Epub 2018 Feb 5. PMID: 29531419; PMCID: PMC5840623.
- Turck, D., Bohn, T., Castenmiller, J., De Henauw, S., Hirsch-Ernst, K. I., Knutsen, H. K., Maciuk, A., Mangelsdorf, I., McArdle, H. J., Naska, A., Peláez, C., Pentieva, K., Siani, A., Thiès, F., Tsabouri, S., Adan, R. A., Emmett, P. M., Galli, C., Kersting, M., . . . Vinceti, M. (2022). Tolerable upper intake level for dietary sugars. *EFSA Journal*, 20(2).
<https://doi.org/10.2903/j.efsa.2022.7074>
- United Nations. (2018). Classification of Individual Consumption According to Purpose (COICOP) 2018. In *Statistical Papers Series M*. United Nations.
https://unstats.un.org/unsd/classifications/unsdclassifications/COICOP_2018_-_pre-edited_white_cover_version_-_2018-12-26.pdf
- Universiteit Gent. (2017). 'De economische kost van diabetes mellitus type II in België'. Faculteit Economie en Bedrijfskunde.
- Van Den Berg, M., De Wit, G., Vijgen, S., Busch, M., & Schuit, A. (2008). Kosteneffectiviteit van preventie: kansen voor het Nederlandse volksgezondheidsbeleid. *NTvG*.
<https://www.ntvg.nl/artikelen/kosteneffectiviteit-van-preventie-kansen-voor-het-nederlandse-volksgezondheidsbeleid>
- Van Der Klaauw-Koops, F., Schmidt, A., Schrijfgroep Richtsnoeren Leveringen en Diensten, Kwint, J., Van Laerhoven, D., Schrijver, C., Blokker, A., Van Thiel, N., & De Jong, K. (2013). Richtsnoeren leveringen en diensten.
- Van Eeden M., van Heugten C., van Maastricht G.A., van Mierlo M., Visser-Meily J.M., Evers S.M. The burden of stroke in the Netherlands: estimating quality of life and costs for 1 year poststroke. *BMJ Open*. 2015 Nov 27;5(11):e008220.
- Van Rossum et al. 2023. Wat eet en drinkt Nederland? Resultaten van de Nederlandse voedselconsumptiepeiling 2019-2021. Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu.

- Van Schoonhoven A.V., Gout-Zwart J.J., de Vries M.J.S., van Asselt A.D.I., Dvortsin E., Vemer P., van Boven J.F.M., Postma M.J. Costs of clinical events in type 2 diabetes mellitus patients in the Netherlands: A systematic review. *PLoS One*. 2019 Sep 6;14(9):e0221856.
- Vega-López, S., Venn, B., & Slavin, J. (2018). Relevance of the Glycemic Index and Glycemic Load for Body Weight, Diabetes, and Cardiovascular Disease. *Nutrients*, 10. <https://doi.org/10.3390/nu10101361>
- Vlek, R., Boone, J., De Vos, B., Helmes, R., Georgiev, E., Vogels, J., Rijgersberg, H., Heuer, H., Van Leeuwen, S., & Top, J. (2022). Transparant over voedsel : Op weg naar digitale uitwisseling van betrouwbare informatie uit de voedselproductieketen. <https://doi.org/10.18174/566916>
- Voedingscentrum (2020). Richtlijnen Schijf van Vijf
- Wageningen University, Kenniscentrum suiker & voeding, & RIVM (2014). Consumptie van suikers in Nederland [Report]. <https://www.kenniscentrumsuiker.nl/images/pdf/Consumptie-van-suikers-voor-de-pers.pdf>
- Welsh, J., Wang, Y., Figueroa, J., & Brumme, C. (2018). Sugar intake by type (added vs. naturally occurring) and physical form (liquid vs. solid) and its varying association with children's body weight, NHANES 2009–2014. *Pediatric Obesity*, 13, 213 - 221. <https://doi.org/10.1111/ijpo.12264>.
- Wierzejska, R. E. (2022). The Impact of the Sweetened Beverages Tax on Their Reformulation in Poland—The Analysis of the Composition of Commercially Available Beverages before and after the Introduction of the Tax (2020 vs. 2021). *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(21), 14464.
- World Health Organisation (2015). Guideline: Sugars intake for adults and children. Geneva: World Health Organisation
- World Health Organization (2016). WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks.
- World Health Organization (2022). WHO Manual on Sugar-Sweetened Beverage Taxation Policies to Promote Healthy Diets.
- World Health Organization (2023). 'Use of non-sugar sweeteners: WHO guideline'
- World Health Organization. (2016). Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases. In Technical Meeting Report (pp. 5–6). https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2
- World Health Organization.(2016). Report of the commission on ending childhood obesity.

Geraadpleegde websites

- Advocaat-bestuursrecht. (2023). Beginselen behoorlijk bestuur. Advocaat-bestuursrecht. <https://advocaat-bestuursrecht.com/beginselen-behoorlijk-bestuur/>
- Albert Heijn, <https://www.ah.nl/producten> (voor diverse producten)
- Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (2022). Farber Zwaanswijk Advocaten. <https://www.fzadvocaten.nl/advocaat-bestuursrecht/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur>
- Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (ABBB) (2021). De Jong Juristen Zwolle BV. <https://www.juristenzwolle.nl/blogs/juridisch/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur-abb/>

- Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (z.d.).
JouwAdvocaat. <https://www.jouwadvocaat.nl/pagina/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur?type=101>
- Beginselen van behoorlijk bestuur nader toegelicht - Omgevingsadvocaat. (2021).
Omgevingsadvocaat. <https://www.omgevingsadvocaat.nl/beginselen-behoorlijk-bestuur/>
- Belastingdienst (2020). Belastbaar feit
uitslag. https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HVAD/belastbare_feiten-belastbaar_feit_uitslag.htm
- Belastingdienst. (2023). Gelijkheidsbeginsel.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/gelijkheidsbeginsel
- Belastingdienst. (2024). Bijzonderheden per verbruiksbelastinggoed.
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane_voor_bedrijven/accijns_en_verbruiksbelasting/inleiding_accijns_verbruiksbelastingen/bijzonderheden_per_verbruiksbelastinggoed/
- Belastingdienst. (2024). Aangifte accijns en
verbruiksbelastingen. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane_voor_bedrijven/accijns_en_verbruiksbelasting/inleiding_accijns_verbruiksbelastingen/aangifte-accijns-en-verbruiksbelastingen/
- berekenenbtw. (z.d.). Een verschil in btw op konijnen- en caviavoer, dat is gek! Berekenenbtw. <https://www.berekenenbtw.net/verschil-btw-op-konijnen-en-caviavoer-is-gek/>
- Canadian Sugar Institute (n.d.). Nutritional value. <https://sugar.ca/sugar-basics/frequently-asked-questions-about-sugar/nutritional-value>
- CBS. (z.d.). Consumentenprijzen; prijsindex
2015=100. <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83131NED/table?ts=1712761469902>
- Centraal Planbureau. (2023). Een economisch afwegingskader voor
belastinginstrumenten. <https://www.cpb.nl/een-economisch-afwegingskader-voor-belastinginstrumenten>
- De grootste uitdaging bij herformulering zit in de textuur. (z.d.).
WUR. <https://www.wur.nl/nl/onderzoek-resultaten/onderzoeksinstituten/food-biobased-research/show-fbr/de-grootste-uitdaging-bij-herformulering-zit-in-de-textuur.htm>
- E.A.2.3.8 Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse. (z.d.).
info.skat. <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084594>
- En over 100 år gammel dansk afgift skaber massivt bøvl og byrder for danske bagere, konditorer og chokoladeproducenter. (z.d.-b). Dansk
Erhverv. <https://www.danskerhverv.dk/presse-og-nyheder/nyheder/2023/april/en-over-100-ar-gammel-dansk-afgift-skaber-massivt-bovl-og-byrder-for-danske-bagere-konditorer-og-chokoladeproducenter/>
- Kenniscentrum voor beleid en regelgeving (z.d.). 3.2.3 Algemene
rechtsbeginselen. <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/32-rechtmatigheid/323-algemene-rechtsbeginselen>
- Kenniscentrum voor beleid en regelgeving. (z.d.). <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/verplichte-kwaliteitseisen/doenvermogen>
- Kenniscentrum voor beleid en regelgeving. (z.d.). Uitvoeringsanalyse.
<https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/achtergrond->

- beleidskompas/verplichte-kwaliteitseisen/uitvoerbaarheid-en-handhaafbaarheid-uh/uitvoeringsanalyse
- Michałowska, J. (2024). Grams to calories calculator. <https://www.omnicalculator.com/conversion/grams-to-calories>
- Ministerie van Algemene Zaken (2024). Verhoging belasting op alcoholvrije dranken. Koopkracht | Rijksoverheid.nl. <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/koopkracht/verhoging-belasting-op-frisdrank>
- Ministerie van Buitenlandse Zaken. (z.d.) Financiële belemmeringen. <https://ecer.minbuza.nl/ecer/dossiers/goederen-vrij-verkeer/financiele-belemmeringen.html>
- Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. (2016, 24 augustus). Zorginstituut stelt rapport 'kosteneffectiviteit in de praktijk' vast. Nieuwsbericht | Zorginstituut Nederland. <https://www.zorginstituutnederland.nl/actueel/nieuws/2015/06/26/zorginstituut-stelt-rapport-%E2%80%98kosteneffectiviteit-in-de-praktijk%E2%80%99-vast>
- Nielsen, M. (2019). Joachim B. har fået svar på chokolade-spørgsmål - populær kage skal måske på laboratorium. nyheder.tv2.dk. <https://nyheder.tv2.dk/politik/2019-04-10-joachim-b-har-faaet-svar-paa-chokolade-spoergsmaal-populaer-kage-skal-maaske-paa-laboratorium>
- Partnerschap Overgewicht Nederland. (2023). Richtlijn overgewicht en obesitas bij volwassenen en kinderen. https://richtlijndatabase.nl/richtlijn/overgewicht_en_obesitas_bij_volwassenen_en_kinderen/startpagina_richtlijn_overgewicht_en_obesitas_bij_volwassenen_en_kinderen.html
- Richtlijn Overgewicht en obesitas bij volwassenen en kinderen (z.d.). https://richtlijndatabase.nl/richtlijn/overgewicht_en_obesitas_bij_volwassenen_en_kinderen/startpagina_richtlijn_overgewicht_en_obesitas_bij_volwassenen_en_kinderen.html
- Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu. (2024). Nutri-Score. RIVM. <https://www.rivm.nl/voedsel-en-voeding/nutri-score>
- Snijders Advocaten (2021). Algemene beginselen van behoorlijk bestuur – Snijders Bestuursrecht. <https://www.snijders-advocaten.nl/actueel/algemene-beginselen-van-behoorlijk-bestuur/>
- Taric Support B.V., <https://www.taricsupport.com/nomenclature/en/0810209000.html> (diverse producten)
- Tariffnumber.com, <https://www.tariffnumber.com/2024/20089391> (diverse producten)
- The Norwegian Tax Administration. (z.d.). Sugar Tax. <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/sugar/>
- Van Dorssen, T., & Van Den Berg, E. (2024, 13 maart). Appelsientje ontwijkt suikertaks met truc: vleugje zuivel maakt sap belastingvrij. bnr.nl. <https://www.bnr.nl/nieuws/binnenland/10542731/appelsientje-ontwijkt-suikertaks-met-truc-twee-druppels-zuivel-en-sap-is-geen-sap-meer>
- Voedingscentrum (2024). 'Is de ene suiker beter dan de andere?'
- Voedingscentrum (2024). 'Wat is het verschil tussen totale, natuurlijke, toegevoegde en vrije suikers?'
- Voedingscentrum (2024). Waar is de Schijf van Vijf op gebaseerd?
- Voedingscentrum (z.d.). Suiker.

Voedingscentrum. (z.d.). De gezonde schoolkantine. <https://www.voedingscentrum.nl/professionals/gezonde-eetomgeving/de-gezonde-schoolkantine>

World Customs Organization. (z.d.). <https://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs-nomenclature-2022-edition.aspx>

Geraadpleegde wetgeving en jurisprudentie

Accijnsrichtlijn, Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking), OJ L 58, 27.02.2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020L0262>

Bundesministerium der justiz. (2006). Value Added Tax Act (UStG). https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_2.html

Deense chocoladebelasting, www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/1446

European Union's common system of Value added tax (VAT) | EUR-LEX. (z.d.). <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/the-european-union-s-common-system-of-value-added-tax-vat.html>

Finance Act (2017), deel II, hoofdstuk 1 Sugar Sweetened Drinks Tax, <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2017/act/41/enacted/en/print>

Hongaarse productbelasting voor de volksgezondheid (2011), Wolters Kluwer Hungary Kft. (2011). Wet CIII van 2011. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100103.tv>

Hongaarse productbelasting voor de volksgezondheid (2019), Ministry of Human Capacities (2019). https://health.ec.europa.eu/system/files/2019-07/ev_201906201_co012_en_0.pdf

Richtlijn 2006/125/EG van de Commissie van 5 december 2006 inzake bewerkte voedingsmiddelen op basis van granen en babyvoeding voor zuigelingen en peuters, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0125>

Richtlijn 92/ 12/EEG van de Raad: betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop. Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0012>

Tweede Kamer der Staten-Generaal. (2013). Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014). In Tweede Kamer Der Staten-Generaal (p. kst-33753-3). <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33753-3.pdf>

Uitspraak Belastingkamer Gerechtshof te Leeuwarden. (2001). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHLEE:2001:AB0621>

Uitspraak Gerechtshof Amsterdam afdeling strafrecht.(2020). <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHAMS:2019:4877>

Uitspraak Gerechtshof Amsterdam. (2002). <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHAMS:2002:AE6617>

Uitspraak Gerechtshof Arnhem. (2001). <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHARN:1997:AA1187>

Uitspraak Gerechtshof Arnhem. (2007). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:GHARN:2007:BB1495>

Uitspraak Hoge Raad. (2006). Rechtspraak. <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:HR:2006:AV0398>

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Verordening (EG) Nr. 2184/97 van de Commissie van 3 november 1997 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31997R2184>

Warenwetbesluit Cacao en chocolade - BWBR0012958 (2014, 13 december).
<https://wetten.overheid.nl/BWBR0012958/2014-12-13>

Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken - BWBR0005802. (2024, 1 januari).
<https://wetten.overheid.nl/BWBR0005802/2024-01-01>

Geraadpleegde databestanden

Databestand	Doel
Euromonitor International 2014-2023, totale omzet Nederland per 600 product-merk combinaties van relevante etenswaren (N=600)	Hierbij zijn prijzen en suikergehaltes van januari 2024 bij gezocht, om effecten van belastingvarianten op prijs, belastinginkomsten, consumptie en suikerinname door te rekenen. Ook consumptie-trends zijn hiermee onderzocht.
Household Budget Survey 2015, België, uitgaven, gekochte hoeveelheden en prijzen per huishouden en productgroep (N=6,135 huishoudens)	Gebruikt om prijselasticiteiten te schatten. Voor Nederland zijn in de HBS geen prijsgegevens beschikbaar, voor België wel
Household Budget Survey 2015, Nederland, uitgaven per huishouden en productgroep (N=14,408 huishoudens)	Gebruikt om effecten suikerbelasting op inflatie en koopkracht door te rekenen
European Health Interview Survey 2018, België	Gebruikt om BMI per combinatie van suikerconsumptiegroep en geslacht te bepalen. Voor Nederland zijn in de EHIS geen gegevens over suikerconsumptie beschikbaar, voor België wel
SHARE database	Productiviteitsaannames

Interviews

Interview partner	Datum
Douane	10 januari 2024
Vereniging voor de Bakkerij- en Zoetwarenindustrie	16 januari 2024
RIVM	17 januari 2024
VNO-NCW	26 januari 2024
GGD GHOR	20 februari 2024
Het Voedingscentrum	22 maart 2024
Expert indirecte belasting	5 april 2024

Schriftelijke vragenlijst

Organisatie
Centraal Bureau Levensmiddelenhandel (CBL)
Federatie Nederlandse Levensmiddelen Industrie (FNLI)
Fabrikanten en importeurs van frisdranken, waters en sappen (FWS)
Nederlandse Brood- en Banketbakkers Ondernemers Vereniging (NBOV)
Nederlandse Brouwers
Nederlandse Vereniging voor de Bakkerij (NVB)
Nederlandse Zuivel Organisatie (NZO)
Royal Cosun

Bijlage B: Belastingwetgeving Denemarken en Hongarije

Dit betreft een machinevertaling van de respectievelijke wetten, gecontroleerd op logica en op punten gecheckt met collega's die respectievelijk Deens en Hongaars als moedertaal spreken.
§ verwijst in deze bijlage naar een wetsartikel

Thema	Denemarken	Hongarije
Wet	Chokoladeafgiftsloven, www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/1446 Hoofdstuk 1 Belasting op chocola en suikerwerk: § 1- 18a Hoofdstuk 2: § 19- 21 (vervallen) Hoofdstuk 3 Dekkingsheffing: § 22 Hoofdstuk 4 Algemene bepalingen: § 22 - 35 Isafgiftsloven, www.retsinformation.dk/eli/lt/2018/127	Népegésszégügyi termékadó, 2022. II. Félév https://nav.gov.hu/pfile/file?path=/ugyfeligiranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022/53.-informacios-fuzet---nepegeszsegugyi-termekado
Andere wetten	btw-wet https://dansklove.dk/momsloven	Wet op gezondheidsbelastingen https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100103.tv btw-wet https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0700127.tv Hongaarse Voedselcodex (Magyar Élelmiszerkönyv) https://issuu.com/nebih_hivatal/docs/_lelmiszerk_nyv
Definities	Wisselkoersttarief DKK 1 = € 0,13	Wisselkoersttarief HUF 1 = € 0,0026 § 3 1) Voorverpakt product Een product wordt beschouwd als voorverpakt indien dit: • niet in aanwezigheid van de consument of eindgebruiker wordt verpakt en • de hoeveelheid ervan is vooraf bepaald en kan niet worden gewijzigd zonder de verpakking te openen of merkbaar te wijzigen, en - Ofwel wordt verkocht in een nominale hoeveelheid die overeenkomt met de vooraf door de verpakker bepaalde waarden – in massa- of volume-eenheden – - Ofwel per stuk is verpakt, ongeacht of product per stuk of op basis van gewicht wordt verkocht aan de consument. 2) Verkoop De levering van belastbare goederen onder bezwarende titel is een levering waarbij de ontvanger eigenaar wordt van de goederen. Op een kosteloze levering is geen belasting verschuldigd. 3) Aankoop De intracommunautaire verwerving of invoer van goederen in de zin van de btw-wet.

Thema	Denemarken	Hongarije
		4) Programma voor gezondheidsbevordering [...]²⁸¹ 5) Materiaal op basis van melk Producten die melk bevatten, zuivelproducten, in het bijzonder yoghurt, kefir, boter, kwark, room, melkpoeder, kaas, karnemelk.
Producten	Chokoladeafgiftsloven § 1, Isafgiftsloven § 1 1. Chokolade en dergelijke, cacaopasta, cacaopoeder, cacaoboter en andere cacaogerelateerde goederen. 2. Zoethoutextract, zoethout en allerlei soorten zoethout, zoals zoethoutwortelpoeder, en mengsels van ammonium en zoethoutwortel en dergelijke. 3. Marsepein, nougat en producten die hieruit bestaan 4. Zoetwaren, snoepjes, met suiker bedekte goederen, marshmallows, fondant, gesuikerde ontbijtgranen en dergelijke met toegevoegde essentie of kleur en alle andere suikerwaren. 5. Kauwgom 6. Gekonfijte vruchten en vruchtenschillen en andere gekonfijte producten, met uitzondering van de schil van citrusvruchten. 7. Sukade, jam en soortgelijke producten in de vorm van platen, staven, vormen en dergelijke. 8. Taarten, koekjes en dergelijke die gedeeltelijk uit schuimmassa bestaan, wanneer het gebakken product niet ten minste twee derde van het volume van het product uitmaakt. 9. Alle andere goederen die kunnen worden beschouwd als imitaties of vervangingen voor een van de bovengenoemde goederen gelet op de kwaliteit, het gebruik en de manier waarop ze op de markt worden gebracht. 10. Consumentenijis dat voor commerciële doeleinden wordt geproduceerd Met uitzondering van: 1. Goederen die volgens Art. 2 lid 1 letter a en b van de Geneesmiddelenwet als geneesmiddel worden gedefinieerd, en goederen die volgens artikel 3, lid 7 van de Wet experimentele regelingen met cannabis worden gedefinieerd als een eindproduct van cannabis 2. Poeders die minder dan 30 gram cacao per 100 gram product bevatten, die geacht worden uitsluitend bestemd te zijn voor de productie van cacaodranken	§ 4.3²⁸² 1. Voorverpakte producten met toegevoegde suiker vallend onder de GN codes 1704 (suikerwaar zonder cacao), 1905 (bakkerswaren) en 2105 (eetbaar ijs), die niet als chips zijn ingedeeld, die zoetstoffen of in totaal meer dan 25 gram suiker per 100 gram product bevatten, met uitzondering van: • Producten met minimaal 20 gram honing per 100 gram product, mits het totale suikergehalte niet hoger is dan 40 gram per 100 gram product • Producten met GN codes 1905 10 (bros gebakken brood, 'knäckebröd') en 1905 40 (geroosterd brood) 2. Voorverpakte producten vallend onder de GN codes 1704, 1905 en 2105, die niet als chips zijn ingedeeld, die ofwel zoetstoffen maar geen toegevoegde suikers bevatten, ofwel geen zoetstoffen maar wel toegevoegde suikers en in totaal hooguit 25 gram suiker per 100 gram product bevatten, met uitzondering van: • Producten met minimaal 20 gram honing per 100 gram product, mits het suikergehalte niet meer dan 25 gram per 100 gram product bedraagt • Producten met GN codes 1905 10 (bros gebakken brood, 'knäckebröd') en 1905 40 (geroosterd brood) • Brood en producten van de Hongaarse Voedingsmiddelen Codex, zoals waterbroodjes en melkbroodjes. 3. Voorverpakte producten met toegevoegde suiker en met minder dan 40 gram cacao per 100 gram product, vallend onder de GN code 1806 (chocola en cacaoproducten), die in totaal meer dan 40 gram suiker per 100 gram product of zoetstoffen bevat, met uitzondering van: • Producten met minstens 50% melkbasis materiaal • Producten onder punt 5 4. Idem als onder punt 3 voor producten die ofwel zoetstoffen maar geen toegevoegde suikers bevatten, ofwel geen zoetstoffen maar wel toegevoegde suikers en

²⁸¹ In Hongarije konden tot 1 januari 2019 uitgaven die voldoen aan de voorwaarden van het Programma voor gezondheidsbevordering tot een bepaald maximum van de belasting worden afgetrokken. Dit wordt niet verder uitgewerkt.

²⁸² § 4.1 (frisdranken), 4.2 (energiedranken), 4.4 (zoute snacks), 4.5 (sauzen), 4.6 (gearomatiseerd bier), 4.7 laag-alcoholische dranken met toegevoegde suiker en 4.9 alcoholische dranken

Thema	Denemarken	Hongarije
	3. Cacaodranken en andere cacaohoudende melkproducten en dergelijke met minder dan 5 gram cacao per 100 gram product die kant-en-klaar zijn voor consumptie 4. Puddingpoeder, dessertpoeder, fromagepoeder en cakepoeder met minder dan 25 gram cacao per 100 gram product 5. Massa's enzovoorts (botercrème mix, cake mix) die minder dan 5 gram cacao per 100 gram product bevatten 6. IJs dat uitsluitend binnen de vestiging wordt gereserveerd Voor uitzondering 2-5 moet de producent, goederenontvanger of groothandelaar het cacaogehalte duidelijk vermelden op de factuur, prijslijst enz., evenals op het consumenten etiket. Voor uitzondering 2 en 3 geldt bovendien dat de goederen door hun aard of gebruik niet kunnen worden beschouwd als vervangers of imitaties van belaste chocolade- en suikerwaren.	in totaal hooguit 40 gram suiker per 100 gram product bevatten. 5. Voorverpakte cacaopoeder²⁸³ met minder dan 40 gram cacao en minder dan 40 gram toegevoegde suiker per 100 gram product vallend onder GN code 1806, die geen zoetstoffen bevatten, die in totaal meer dan 40 gram suiker per 100 gram product bevatten 6. Voorverpakte cacaopoeder met minder dan 40 gram cacao per 100 gram product vallend onder GN code 1806, met ofwel zoetstoffen ofwel geen zoetstoffen maar wel toegevoegde suiker en in totaal hooguit 40 gram suiker per 100 gram product § 4.8 Jams e.d. 1. Voorverpakte producten met GN code 2007, met toegevoegde suiker en ofwel met zoetstoffen, of wel met meer dan 35 gram suiker per 100 gram product, met uitzondering van extra jam, extra gelei, marmelade en jam van speciale kwaliteit volgens de Hongaarse Voedselcodex 2. Idem ofwel met zoetstoffen en zonder toegevoegde suiker, ofwel zonder zoetstoffen en met toegevoegde suiker en hooguit 35 gram suiker per 100 gram product § 4.10 Delicatessen 1. Producten bereid uit oliehoudende zaden met GN-code 1904 die niet worden beschouwd als zoute snacks (§ 4.4) en die niet vallen onder snacks met GN code 2006 (gesuikerde groenten, fruit, noten, fruitschillen en andere eetbare onderdelen van planten) of 2008 (bereide fruit, noten en andere eetbare onderdelen van planten), met toegevoegde suiker en ofwel met zoetstoffen ofwel met meer dan 15 milligram suiker per 100 gram product, met uitzondering van producten die minstens 8 gram vezels per 100 gram product bevatten 2. Idem ofwel met zoetstoffen en zonder toegevoegde suiker, ofwel zonder zoetstoffen en met toegevoegde suiker en hooguit 15 milligram suiker per 100 gram product § 4.11 Voorverpakte zoete en hartige deegwaren 1. Producten met GN codes 1901 20 (mengsels en deeg van meel of melk), 1902 (pasta's), voorverpakte gesuikerde preparaten, en producten die niet als chips zijn ingedeeld met GN code 1905 90 80 (pizza's, quiches

²⁸³ Dat cacaoproducten zonder uitzondering van brood slaat op cacaopoeder, wordt overigens pas duidelijk in Artikel 6 waar de tarieven worden gespecificeerd.

Thema	Denemarken	Hongarije
		e.d. met minder dan 5 gr suiker per 100 gr product), met toegevoegde suiker en ofwel met zoetstoffen ofwel met meer dan 25 gr suiker per 100 gr product, met uitzondering van producten onder punt 3 hieronder 2. Idem als punt 1 voor producten met zoetstoffen en zonder toegevoegde suiker, of met zonder zoetstoffen en met toegevoegde suiker en in totaal hooguit 25 gr suiker per 100 gr product, met uitzondering van producten onder punt 3 hieronder 3. Producten met GN codes 1901 20 of 1902, voorverpakte gesuikerde preparaten, en producten die niet als chips zijn ingedeeld met GN code 1905 90 80 met een zoutgehalte van meer dan 1 g zout per 100 g Samengevat: voorverpakte producten met zoetstoffen of met toegevoegde suiker in de volgende product categorieën a. 1704 (suikerwaar zonder cacao), 1905 (bakkerswaren) en 2105 (eetbaar ijs) met uitzondering van: • producten met minimaal 20 gr honing per 100 gr product • 1905 10 (bros gebakken brood, 'knäckebröd') en 1905 40 (geroosterd brood) b. 1806 (chocola en cacaoproducten) met hooguit 40 gr cacao per 100 gr product, met uitzondering van: • Producten met minimaal 50% melkbasismateriaal c. 2007 (jams e.d.) Jams, met uitzondering van extra jams, extra gelei, marmelade of jams met speciale kwaliteit volgens de Hongaarse Voedselcodex d. 1904 (geroosterde en gepofte graan e.d.), 2006 (gesuikerde groenten, fruit, noten e.d.), 2008 (bereide fruit en noten e.d.) e. 1901 20 (mengsels en deeg van meel of melk), 1902 (pasta's) en 1905 90 80 (pizza's, quiches e.d.) Onderscheid naar suikergehalte en gekonfijte cacaopoeder is alleen van belang voor de belastingtarieven.
Tarieven	2023 (sinds 1 januari 2015): Chocolade en gesuikerde waren: Hooguit 0,5 gr suiker per 100 gr product: € 3.0 per kg Boven 0,5 gr suiker per 100 gr product: € 3.5 per kg Eetbaar ijs: Hooguit 0,5 gr suiker per 100 ml product: € 0,75 per liter Boven 0,5 gr suiker per 100 ml product: € 0,94 per liter	2023 (sinds 1 juli 2022): Opmerking: hoge tarief geldt ook bij toegevoegde suiker en zoetstoffen; lage tarief geldt ook zonder toegevoegde suiker en met zoetstoffen 1. Voorverpakt gesuikerd preparaat met meer dan 25 gr suiker per 100 gr: € 0,55 per kg 2. Voorverpakt gesuikerd preparaat met hooguit 25 gr suiker per 100 gr: € 0,17 per kg 3. Voorverpakte cacaoproducten met meer dan 40 gr suiker per 100 gr: € 0,55 per kg 4. Voorverpakte cacaoproducten met hooguit 40 gr suiker per 100 gr: € 0,17 per kg

Thema	Denemarken	Hongarije
		5. Voorverpakt gesuikerd cacaopoeder met meer dan 40 gr suiker per 100 gr: € 0,29 per kg 6. Voorverpakt gesuikerd cacaopoeder met hooguit 40 gr suiker per 100 gr: € 0,10 per kg 7. Voorverpakte jams e.d. met meer dan 25 gr suiker per 100 gr: € 2,03 per kg 8. Voorverpakte jams e.d. met hooguit 25 gr suiker per 100 gr: € 0,68 per kg 9. Gesuikerde of bereide granen, groenten, fruit, noten e.d. met meer dan 15 milligram suiker per 100 gr: € 0,55 per kg 10. Gesuikerde of bereide granen, groenten, fruit, noten e.d. met hooguit 15 milligram suiker per 100 gr: € 0,17 per kg 11. Mengsels en deeg van meel of melk, pasta's, pizza's, quiches e.d. met meer dan 25 gr suiker of meer dan 1 gr zout per 100 gr: € 0,55 per kg 12. Mengsels en deeg van meel of melk, pasta's, pizza's, quiches e.d. met hooguit 25 gr suiker en hooguit 1 gr zout per 100 gr: € 0,17 per kg
Opslag registratie	Chokoladeafgiftsloven § 3 Registratie entrepouthouder Geregistreerde entrepouthouder: (1) Commerciële productie van goederen genoemd in § 1.1 (chocolade etc.) mag alleen plaatsvinden bij bedrijven die zijn geregistreerd als entrepouthouder bij de Douane- en Belastingdienst (2) Iedereen die op commerciële basis coating van chocolade, cacao of een vervangingsproduct <u>vervaardigt</u> en niet volgens deze wet belastingplichtig is, <u>moet</u> de productie van coating melden voor de registratie als entrepouthouder bij de Douane- en Belastingdienst, tenzij de vervaardiging uitsluitend bestaat uit de toevoeging van vetten (kokosolie e.d.) aan ingekochte chocolade coatings. (3) Iedereen die op commerciële basis coating van chocolade, cacao of een vervangingsproduct <u>gebruikt</u> en niet volgens deze wet belastingplichtig is, <u>kan</u> registratie als entrepouthouder aanvragen (4) Wie producten met een coating van chocola, cacao of vervangers uit maximaal drie eigen verkooppunten verkoopt, kan worden vrijgesteld van registratie (5) Voor registratie moet het bedrijfspand worden goedgekeurd. Goedkeuring kan geweigerd of ingetrokken worden als het bedrijfspand een controle volgens § 23 onmogelijk maakt (6) Bedrijven die belastbare goederen verkopen via verkoop op afstand en zijn geregistreerd volgens artikel 47 lid 1 van de btw-wet, moeten als entrepouthouder zijn geregistreerd	Geen, http://www.eugyintezo.hu/index8.html Voor het doen van elektronische aangifte is wel registratie nodig bij het elektronisch klantendossier van de NAV (Nemzeti Adó- és Vámhivatal = Belasting- en Douane bureau)

Thema	Denemarken	Hongarije
	bij de Douane- en Belastingdienst. Dat zijn volgens de btw-wet alle bedrijven die goederen op afstand verkopen die niet zijn vrijgesteld van btw en die niet uitsluitend naar buiten de EU exporteren (7) Geregistreerde entrepouthouders ontvangen een certificaat § 4. Bedrijven die tussenhandel uitvoeren in belastbare goederen, en bedrijven die belastbare goederen verkopen vanuit 6 of meer verkooppunten die eigendom zijn van de vennootschap, kunnen de vennootschap registreren als entrepouthouder § 5. Geregistreerde entrepouthouders zijn gerechtigd belastbare goederen uit het buitenland of van geregistreerde entrepouthouders te ontvangen zonder belasting te betalen indien de goederen bestemd zijn voor 1) de vervaardiging van belastbare goederen 2) de wederverkoop in het groot, of 3) de verkoop vanuit 6 of meer detailhandels-verkooppunten die eigendom zijn van het bedrijf.	
Gewicht	§ 6 en 7: Bij registratie volgens... § 3 (1): ... Indien de bestaande voorraad van de door de onderneming vervaardigde of ter wederverkoop verkregen goederen kleiner is dan het verschil met de hoeveelheid van de geleverde goederen, dan wordt de ontbrekende hoeveelheid bij de levering inbegrepen § 3 (2): ... Voor producten met een coating van chocola, cacao of vervangers kan de Douane- en Belastingdienst toestaan dat de berekening wordt gemaakt op basis van het bedrag van het rekening-courant krediet dat is gebruikt voor de belastingvrije goederen die het bedrijf heeft geleverd. § 3 (3): ... het gewicht van de coating die is gebruikt voor de goederen die het bedrijf heeft geleverd in het belastingtijdvak moet worden doorgegeven § 4: het belastbare gewicht voor een belastingtijdvak wordt berekend op basis van de toevoeging aan het bedrijf in het tijdvak van goederen die op grond van § 5 aan het bedrijf zijn toegevoegd zonder dat de belasting is vereffend. § 8. Van het belastbaar gewicht berekend volgens Art. 6 en 7 wordt afgetrokken: 1) Goederen die overeenkomstig § 5 aan een andere geregistreerde entrepouthouder zijn geleverd 2) Goederen geleverd in het buitenland 3) Goederen die worden gebruikt voor de productie van andere goederen dan die in deze wet worden belast of	§ 5 De heffingsmaatstaf is de hoeveelheid, uitgedrukt in kilogram of liter van belastbare goederen die door de belastingplichtige zijn geleverd of verkregen. Bij de vaststelling van de maatstaf van heffing moet het gewicht van de verpakking buiten beschouwing worden gelaten. § 9 Administratieverplichting Uit het register moeten worden geschrapt - goederen die de belastingplichtige bezit op de eerste en de laatste dag van het belastingtijdvak - belastbare goederen die verworven, teruggenomen of anderszins ontvangen in dat tijdvak, die vrij van belasting zijn verkocht, zijn afgedankt, om niet zijn overgedragen, zijn vernietigd, verdwenen of anderszins verloren gegaan uit het bezit van de belastingplichtige de hoeveelheid belastbare producten, uitgesplitst naar product

Thema	Denemarken	Hongarije
	goederen die zijn belast overeenkomstig artikel 11 van de Wet diverse verbruiksbelastingen 4) Goederen die binnen het bedrijf uitsluitend worden gebruikt voor het testen van de aard van de goederen 5) Goederen die worden geleverd voor de vervaardiging van geneesmiddelen en cannabiseindproducten 6) Goederen die door beschadiging of dergelijke onbruikbaar zijn geworden of verloren zijn gegaan door inbraak, brand of schipbreuk 7) Goederen die worden teruggestuurd naar het bedrijf, als de koper de prijs van de goederen inclusief belasting terugkrijgt. Enkel het bedrijf dat het artikel terugneemt heeft recht op aftrek. Het recht op aftrek geldt alleen voor goederen die door de onderneming zijn geproduceerd of verhandeld, maar is niet afhankelijk van het feit dat het de onderneming is die de goederen oorspronkelijk voor belasting heeft vereffend. 8) Goederen die zijn vrijgesteld van belasting volgens artikel 9, lid 3 en 4	
Vrijstelling	§ 9 Belastingvrijstelling 1) De Douane- en Belastingdienst kan belastingrestituties of -vrijstellingen toestaan voor goederen die commercieel worden gebruikt en die worden afgeleverd in het buitenland of worden gebruikt voor de productie van belastingvrije goederen die in het buitenland worden afgeleverd 2) Geregistreerde depothouders kunnen, na het einde van elk belastingtijdvak, zonder toestemming, in plaats van terugbetaling aan te vragen, belasting aangeven op fiscaal gecorrigeerde goederen die in het buitenland zijn geleverd, zie § 10 a, lid 3, op de belastingaangifte, zodat de in aanmerking komende belasting wordt opgenomen in de berekening van het belastingequivalent. 3) Goederen die worden afgeleverd bij diplomatieke vertegenwoordigingen, internationale instellingen e.d. als bedoeld in Art. 4 van de Douanewet, evenals de daaraan verbonden personen, zijn vrijgesteld van belasting 4) De Douane- en Belastingdienst kan een vergunning voor belastingvrijstelling verlenen voor goederen die commercieel worden gebruikt voor de productie van goederen die niet aan belasting zijn onderworpen en die, bij ontvangst uit het buitenland, niet belastbaar zouden zijn op grond van hoofdstuk 3. 5) De Douane en Belastingdienst kan belastingteruggave verlenen over voor de belasting gecorrigeerde goederen die zijn gebruikt of worden gebruikt voor de commerciële productie van consumptie-ijs. De compensatie volgens het 1e punt kan alleen worden gegeven aan bedrijven die op	§ 7 Belastingvrijstelling 1) Vrijstelling gebonden aan hoeveelheid: De belastingplichtige is vrijgesteld van het betalen van de productbelasting als hij in het kalenderjaar minder dan 50 liter of 50 kilogram van het belastbare product verkoopt. Aan de voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan als de belastingplichtige in het belastingjaar in totaal minder dan 50 liter drankproducten en minder dan 50 kilogram vaste producten verkoopt. Als de hoeveelheid in het betreffende kalenderjaar 50 kilogram of 50 liter bereikt of overschrijdt, moet de productbelastingaangifte worden opgesteld. In de aangifte moet de totale hoeveelheid van alle in het kalenderjaar verkochte belastbare producten worden vermeld en moet de productbelasting worden betaald. 2) Vrijstelling gekoppeld aan verkoop: De eerste binnenlandse verkoop is vrijgesteld van productbelasting als deze voldoet aan de voorwaarden van § 89, lid (1) of § 98 van de btw-wet. Voor de eerste binnenlandse verkoop geldt een aanvullende vrijstelling, indien de koper vrijgesteld is van btw. Deze vrijstelling kent twee voorwaarden: • de koper geeft bovenstaande vormen van doorverkoop op het moment van verkoop door aan de belastingplichtige, • de wederverkoper levert bewijs - door de hoeveelheid van het doorverkochte belastbare

Thema	Denemarken	Hongarije
	commerciële basis belastbare goederen vervaardigen die vallen onder § 1 lid 1, in de wet op de belasting op consumptie-ijs en zijn geregistreerd overeenkomstig § 3 in de wet op de belasting op consumptie-ijs. 6) De minister van Belastingen kan nadere regels stellen voor de belastingteruggave of -vrijstelling op grond van lid 1-5. § 18 Belastingvrijstelling bepaalde organisaties 1) Organisaties etc. die zijn erkend op grond van § 8a van de Wet op de belastingaanslag, en waarvan het doel geheel of gedeeltelijk is het uitvoeren van humanitaire hulpwerkzaamheden, en die geheel of gedeeltelijk humanitaire hulp verlenen, kunnen de chocolade- en suikerbelasting die in eerdere handelsstadia is betaald, als de organisatie geen betaling heeft ontvangen voor de goederen die voor humanitaire doeleinden zijn gebruikt 2) De vergoeding voor goederen bedoeld in lid 1 wordt berekend volgens de regels in § 2. 3) De vergoedingsperiode bedraagt het kalenderjaar en de aanvraag tot terugbetaling moet uiterlijk 1 juli na het einde van het kalenderjaar waarvoor terugbetaling wordt aangevraagd, door de Douane- en Belastingdienst zijn ontvangen. 4) De aanvraag moet elektronisch worden ingediend en het is een voorwaarde voor betaling van de vergoeding dat de organisatie enz. een CVR-nummer (<i>Ecorys: Nederlands equivalent: KvK-nummer</i>) heeft. De vergoeding wordt betaald aan het Nemkonto (<i>Ecorys: bankrekening nummer dat is geregistreerd als nummer voor officiële betalingen</i>) van de aanvrager. 5) De organisaties etc. moeten een boekhouding bijhouden die als basis kan dienen voor de berekening van de terugbetaling en de controle door de Douane- en Belastingdienst. Het boekhoudmateriaal moet tot 5 jaar na het einde van het boekjaar worden bewaard. De boekhoudkundige informatie moet samen met de aanvraag voor terugbetaling worden ingediend. 6) De Douane- en Belastingdienst heeft het recht om het materiaal te controleren waarop de terugbetaling is gebaseerd. Op verzoek moeten de organisaties enz. boekhoudkundig materiaal dat niet in de aanvraag is opgenomen, aan de Belastingdienst overhandigen of overleggen. De controlebepalingen in §§ 23 en 24 zijn van toepassing op deze controle. 7) De minister van Belastingen kan nadere regels stellen met betrekking tot de inhoud van de verantwoording, bedoeld in het vijfde lid, eerste volzin, en de gegevens die op grond	product op een verdienstelijke wijze mee te delen aan de verkoper, bijvoorbeeld met een verzenddocument dat de levering van het product in het buitenland bevestigt, of een gewaarmerkte kopie van het ontvangstbewijs. Indien de klant het belastbare product ondanks de aangifte in het binnenland doorverkoopt, moet hij de belastingplichtige hiervan binnen 8 dagen na de datum van binnenlandse verkoop¹⁴ op de hoogte stellen, met vermelding van de hoeveelheid van het in het binnenland verkochte product. De belastingplichtige is verplicht de belasting op het belastbare product dat door de klant in het binnenland wordt doorverkocht – vermeerderd met de boete voor laattijdige betaling berekend vanaf de oorspronkelijke vervaldatum – vast te stellen en te betalen tijdens het belastingaanslag-tijdvak, met inbegrip van de datum van ontvangst van de door de klant verzonden kennisgeving. Voldoet de koper niet binnen de gestelde termijn aan zijn verplichting om melding te maken van binnenlandse verkopen, dan wordt de belasting die de belastingplichtige niet heeft betaald voor het in het binnenland verkochte belastbare product, vermeerderd met de boete voor te late aangifte vanaf de vervaldatum van de aangifte, en - als het ontbrekend van de aangifte wordt ontdekt door de NAV – de gerelateerde belastingboetes en boetes voor late betaling 3) Vrijstelling op grond van aankoop Aan de verkrijging is een vrijstelling verbonden als de belastingplichtige deze in het binnenland gebruikt om zijn eigen belastbare product te vervaardigen zonder de voorverpakte aard van het gekochte product te veranderen. § 7 Belastingkorting voor bijdragen aan het Gezondheidsprogramma

Thema	Denemarken	Hongarije
	van het vijfde lid, derde volzin, bij de aanvraag moeten worden overgelegd.	
Goederen uit buitenland	§ 10 Belasting op goederen ontvangen uit het buitenland 1) Belasting wordt betaald over belastbare goederen die worden geïmporteerd uit plaatsen buiten de EU of geïmporteerd uit bepaalde gebieden die niet vallen onder het belastinggebied van de betreffende EU-landen, tenzij de goederen worden geleverd aan een geregistreerde entrepouthouder of zijn vrijgesteld overeenkomstig § 11. De belasting wordt verrekend volgens de regels van hoofdstuk 4 van de Douanewet, behalve wanneer lid 2 van toepassing is 2) Voor goederen die worden geïmporteerd door een bedrijf dat is geregistreerd in overeenstemming met § 29 van de Douanewet, zijn de regels van § 10 a dienovereenkomstig van toepassing. § 10a 1) In andere gevallen is de belasting verschuldigd in verband met de ontvangst van goederen in dit land, tenzij de goederen worden ontvangen in overeenstemming met de regels in § 5 of vallen onder § 11. Voordat de goederen vanuit het buitenland worden verzonden, moeten commerciële geadresseerden zich registreren als geadresseerde bij de Douane- en Belastingdienst (<i>Ecorys: dit betreft blijkbaar een andere registratie dan als entrepouthouder</i>). 2) De Douane- en Belastingdienst kan een geregistreerde geadresseerde gelasten een zekerheid te stellen indien de geadresseerde in de afgelopen drie jaar een straf heeft gekregen overeenkomstig § 26. De borg moet worden betaald voor een bedrag dat overeenkomt met het verwachte bedrag aan verschuldigde belasting over de komende 12 maanden, maar minimaal DKK 20.000. De borgsom wordt vrijgegeven als de geadresseerde binnen een periode van twee jaar niet wordt bestraft overeenkomstig § 26. De borgsom moet in handen zijn van de Douane- en Belastingdienst vóór de verzending van onbelaste leveringen. De Douane- en Belastingdienst stelt regels voor het betalen van de waarborgsom. 3) De in lid 1 genoemde geregistreerde geadresseerde (<i>Ecorys: dus bij import van buiten de EU</i>) moet na het einde van elk belastingtijdvak de hoeveelheid goederen vermelden die de onderneming tijdens de periode heeft ontvangen, en de belasting daarover betalen aan de Douane- en Belastingdienst. De aangifte en betaling	§ 1 Belastingplichtig over de belastbare producten zijn de eerste binnenlandse verkopers en de ontvangers ervan als gedefinieerd in § 4 van de Wet op gezondheidsbelastingen, namelijk ontvangers die het binnenlands gebruiken om eigen producten te vervaardigen en te verkopen behalve in geval van vrijstellingen bij intra-EU verkopen volgens § 89 van de btw-wet of bij export naar buiten de EU volgens § 98 van de btw-wet § 2 (eerste twee paragrafen) De belastbare levering heeft betrekking op de eerste levering van goederen waarbij de plaats van levering volgens de definitie van de plaats van handeling in de btw-wet (§ 25-54) binnenlands is. Voor intra-EU verwervingen of voor invoer ontstaat een belastingplicht wanneer het belastbare goed door de belastingplichtige wordt gebruikt bij de goederen die door de belastingplichtige worden gebruikt voor de vervaardiging van zijn eigen goederen in het binnenland en de vervaardigde goederen in het binnenland worden verkocht volgens § 3(1) van de Wet op gezondheidsbelastingen, namelijk als sprake is van de eerste verkoop waarbij de plaats van handeling binnenlands is, of als sprake is van binnenlandse productie om te verkopen waarbij geen sprake is van vrijstellingen bij intra-EU verkopen of export naar buiten de EU volgens respectievelijk § 89 en § 98 van de btw-wet.

Thema	Denemarken	Hongarije
	gebeuren in overeenstemming met §§ 2-8 van de Incassowet. Het belastingtijdvak is de maand. 4) Voor andere geadresseerden vinden de aangifte en betaling plaats overeenkomstig § 9, lid 1, 3 en 4, in de incassowet. <i>(Ecorys: de Deense autoriteiten verduidelijken dat het hier gaat om bedrijven die niet geregistreerd zijn als entrepouthouder en een tijdelijke vergunning hebben om belastbare goederen te ontvangen. In tegenstelling tot geregistreerde entrepouthouders moeten zij belasting betalen wanneer zij de goederen ontvangen en niet periodiek)</i> 5) Een bedrijf, instelling of persoon die niet als ontvanger van goederen geregistreerd staat en die in het kader van de uitoefening van zijn beroep belastbare goederen volgens hoofdstuk 1 of 3 van de wet ontvangt uit andere EU-landen of derde landen, moet, voordat de goederen vanuit een ander EU-land of derde land worden verzonden 1) als tijdelijk geregistreerde geadresseerde geregistreerd staan bij en Douane- en Belastingdienst, 2) het goederenvervoer melden bij de Douane- en Belastingdienst en 3) de belasting betalen over goederen die in dit land aan belasting onderworpen zijn 6) De Douane- en Belastingdienst kan een bedrijf de registratie als geadresseerde ontnemen als het bedrijf de belasting herhaaldelijk niet op tijd aangeeft en betaalt, of als het bedrijf de boekhoudregels van §§ 12 en 13 niet naleeft. de registratie kan na 1 jaar plaatsvinden. § 11 Er bestaat een belastingvrijstelling voor goederen die worden ingevoerd of ontvangen uit het buitenland, in dezelfde mate en onder soortgelijke voorwaarden als bepaald voor de belastingvrijstelling overeenkomstig § 36, lid 1 van de Wet op de btw, nr. 1-3.	
Boekhouding	§ 12 Boekhoudkundige voorschriften 1) Bedrijven die het belastbare gewicht berekenen overeenkomstig § 6 moeten een boekhouding bijhouden van de levering van niet-gecorrigeerde goederen overeenkomstig § 5 en de levering van belastbare goederen. Bedrijven die belastbare goederen vervaardigen, moeten ook een boekhouding bijhouden over grondstoffen en de vervaardiging van belastbare goederen. 2) Vennootschappen die het belastbaar gewicht berekenen overeenkomstig § 7, lid 1, moeten een boekhouding bijhouden van de aan de vennootschap geleverde goederen door andere geregistreerde entrepouthouders of vanuit het buitenland, zonder dat de belasting is gecorrigeerd	§ 2 (laatste paragraaf) De belastingplichtige moet de belastingplichtige de factuur of het boekhouddocument betreffende de levering overhandigen, of, indien dit niet het geval is, moet de belastingplichtige de factuur of het boekhouddocument betreffende de levering aan de belastingplichtige overhandigen. De belastingplichtige moet de levering van goederen vermelden op de factuur, het ontvangstbewijs of de rekening of, wanneer hij niet verplicht is dergelijke documenten uit te reiken of dit heeft nagelaten, op het document betreffende de levering, dat hij tot voldoening van de belasting is gehouden volgens § 3(2) van de Wet op gezondheidsbelastingen, namelijk: de belastingplichtige

Thema	Denemarken	Hongarije
	3) Goederen die een bedrijf dat het belastbaar gewicht berekent volgens § 6 ontvangt zonder dat de belasting wordt gecorrigeerd, moeten qua voorraad gescheiden worden gehouden van de bedrijfsinventaris van goederen waarop de belasting is gecorrigeerd. 4) Bedrijven die belastbare goederen uit het buitenland importeren, moeten een boekhouding bijhouden van de ontvangst en levering van belastbare goederen. 5) Bedrijven die handelen in belastbare goederen moeten een rekening bijhouden die als basis kan dienen voor de berekening of de belasting op de belastbare goederen is betaald en vanwaar de goederen zijn geleverd. Uit de boekhouding moet blijken welke goederen zijn geleverd (soort, hoeveelheid en prijs), op welke dag de levering heeft plaatsgevonden, wie de goederen heeft geleverd, of de goederen zijn betaald en op welke wijze de betaling heeft plaatsgevonden. De boekhouding wordt gevoerd overeenkomstig de regels van de Boekhoudwet, net zoals artikel 55 van de btw-wet van overeenkomstige toepassing is op de belasting op grond van deze wet. 6) De overige boekhoudkundige gegevens van het bedrijf moeten in het bedrijf worden opgeslagen, tenzij dit binnen 5 werkdagen ter beschikking kan worden gesteld aan de Douane- en Belastingdienst. Leveringsbonnen, kwitanties, erkende facturen of kopieën van facturen voor belastbare goederen die zich op een bedrijfslocatie bevinden, moeten op deze plaats worden bewaard, zie echter § 13, lid 2. 7) Boekhoudmateriaal, waaronder begrepen facturen, factuurkopieën, pakbonnen en overzichten, dient gedurende 5 jaar na afloop van het boekjaar te worden bewaard. De kassa's van retailbedrijven en de bijbehorende interne documenten mogen echter slechts 1 jaar bewaard worden vanaf het moment van ondertekening van de jaarrekening 8) De Douane- en Belastingdienst kan de belastingplichtige een bevel geven om te voldoen aan het bepaalde in de leden 1 tot en met 7. De Douane- en Belastingdienst kan de belastingplichtige dagelijkse boetes opleggen overeenkomstig § 23 b, totdat aan het bevel is voldaan. 9) De beschikking bevat een verwijzing naar de betreffende bepaling en een indicatie welke concrete acties of maatregelen de vennootschap moet ondernemen om aan de betreffende bepaling te voldoen. Het bevel wordt schriftelijk gegeven en daaruit moet duidelijk blijken dat indien het bevel niet binnen de gestelde termijn wordt nageleefd, de ontvanger een dagelijkse boete kan krijgen totdat aan het bevel is voldaan.	moet op de factuur of het boekhouddocument dat wordt uitgereikt voor de verkoop van het belastbare product, of als hij niet verplicht is een factuur of boekhouddocument uit te reiken of dit heeft nagelaten, op het verkoopdocument vermelden dat hij de belasting verschuldigd is. De inhoud van de factuur moet voldoen aan de eisen van § 169 punt (f) van de btw-wet, namelijk naam, referentienummer en hoeveelheid van het product.

Thema	Denemarken	Hongarije
	§ 13 1) Geregistreerde entrepouthouders en bedrijven die belastbare goederen uit het buitenland importeren, moeten een factuur uitreiken wanneer ze deze goederen aan bedrijven verkopen. De factuur dient voorzien te zijn van een volgnummer en factuurdatum en informatie te bevatten over de naam van de verkoper, het CVR- (<i>Ecorys: Nederlands equivalent is KvK-</i>) of SE- (<i>Ecorys: Nederlands equivalent is btw-nummer en omzetbelasting nummer</i>) nummer en adres, de naam en het adres van de koper, alsmede de aard, hoeveelheid en prijs van de levering. 2) Voor iedere levering van belastbare goederen aan een bedrijf moet de leverancier een leveringsbon afgeven. Indien de levering contant wordt betaald, dient de leverancier een ontvangstbewijs af te geven. De koper dient de leveringsbon of het ontvangstbewijs te bewaren op de vestigingsplaats waar de verkoop van de goederen waarop de leveringsbon of het ontvangstbewijs betrekking heeft plaatsvindt. Als de goederen worden gedistribueerd naar verschillende bedrijfslocaties in het bedrijf van de koper, moet het bedrijf voor elke afzonderlijke partij goederen interne leveringsbonnen of iets vergelijkbaars opstellen, die verwijzen naar de originele leveringsbon of het originele ontvangstbewijs. Leveringsbonnen of ontvangstbewijzen moeten dezelfde informatie bevatten als facturen, vgl. 1, in die zin dat prijsvermeldingen op de leveringsbonnen echter kunnen worden weggelaten. Een kopie van een factuur die voldoet aan de voorwaarden in lid 1, kan een leveringsbon vervangen indien de factuur uiterlijk gelijktijdig met de levering aan het bedrijf wordt overhandigd. Leveringsbonnen, kwitanties of kopieën van facturen moeten gedurende minimaal 3 maanden vanaf de datum van afgifte op de bedrijfslocatie of op de vestigingsplaats van de koper worden bewaard. De Douane- en Belastingdienst kan toestaan dat pakbonnen, kwitanties of kopieën van facturen op een bepaalde locatie worden bewaard, waarbij er onder meer geen interne pakbonnen hoeven te worden opgemaakt in verband met de distributie van goederen tussen meerdere bedrijfslocaties. 3) De Douane- en Belastingdienst kan nadere regels stellen voor: 1) de overdracht van goederen tussen geregistreerde entrepouthouders in overeenstemming met § 5, 2) het uitreiken van facturen en 3) de boekhouding 4) Voor zover boekhoud- en facturatiemateriaal in elektronische vorm wordt gebruikt, zijn de facturatie- en boekhoudregels dienovereenkomstig van toepassing	

Thema	Denemarken	Hongarije
	5) De Douane- en Belastingdienst kan de belastingplichtige een bevel geven om te voldoen aan het bepaalde in het lid 1, 2 en 4 bepaalde bepalingen. De Douane- en Belastingdienst kan de belastingplichtige dagelijkse boetes opleggen overeenkomstig § 23 b, totdat aan het bevel is voldaan. 6) De beschikking bevat een verwijzing naar de betreffende bepaling en een indicatie welke specifieke acties of maatregelen de vennootschap moet ondernemen om aan de betreffende bepaling te voldoen. Het bevel wordt schriftelijk gegeven en daaruit moet duidelijk blijken dat indien het bevel niet binnen de gestelde termijn wordt nageleefd, de ontvanger een dagelijkse boete kan krijgen totdat aan het bevel is voldaan	
Verrekene n	§ 14 Verrekening van de belasting De geregistreerde entrepouhouders moeten na afloop van elk belastingtijdvak het gewicht opgeven van de goederen waarover de onderneming belasting moet betalen, zie §§ 6, 7 en 8, en de belasting betalen aan de Douane- en Belastingdienst. De aangifte gebeurt volgens de regels in artikel 2, lid 1-3 en 6, en §§ 3 en 4 van de Wet op de inning van belastingen en heffingen, enz. § 15. 1) De betaling van de belasting voor de maandelijkse levering van goederen overeenkomstig § 6, lid 1, en de belasting op de maandelijkse productie van rekening-courantkredieten of op de maandelijkse levering van goederen met belastbare rekening-courantkredieten overeenkomstig § 6, lid 2 of nee. 3, moet worden ingediend bij de Douane- en Belastingdienst. Hetzelfde geldt voor de verkoop die plaatsvindt op grond van § 7 lid 3. De betaling gebeurt volgens de regels in § 2, lid 4-6 en §§ 5-8 van de wet op de inning van belastingen en heffingen, enz. 2) De belasting op de levering van goederen die in een maand heeft plaatsgevonden aan een onderneming die het belastbare gewicht berekent overeenkomstig § 7, lid 1, dient uiterlijk de 15e van de 2e maand na aankomst van de goederen betaald te zijn. Als er een economische belangengemeenschap bestaat tussen een vennootschap die het belastbaar gewicht berekent overeenkomstig artikel 6 en een vennootschap die het belastbaar gewicht berekent overeenkomstig § 7, lid 1, b.v. zodat het ene bedrijf geïnteresseerd is in het financiële voordeel van het andere bedrijf, kan de minister van Belastingen echter beslissen dat de belasting op goederen, waarvan het bedrijf dat het gewicht berekent overeenkomstig § 7, lid 1,	§ 8 Vaststelling van de belasting De belasting moet worden vastgesteld en aangegeven voor de periode waarin • de datum van uitvoering vermeld op de factuur, het boekhouddocument of, bij ontstentenis daarvan, enig ander document uitgegeven voor de verkoop, of indien de datum van uitvoering niet vermeld is, • de datum van uitgifte van de factuur, het betalingsbewijs of een ander document dat bij de verkoop wordt afgegeven, valt binnen het belastingaanslagtijdvak. Indien de hoeveelheid van het tijdens het belastingaanslagtijdvak verkochte product afneemt nadat de aangifte is ingediend, heeft de belastingplichtige het recht om het belastingbedrag te verminderen in het belastingaanslagtijdvak waarin de factuur, het afrekeningsbewijs of een ander document betreffende de correctie, nietigverklaring of ander document is afgegeven. Als het product wordt teruggenomen van de koper en het belastingbedrag wordt verlaagd, is de wederverkoop van het teruggenomen product en vervolgens in het binnenland doorverkocht de eerste verkoop, waarover de belastingbetaler belasting moet betalen. Bij het terugkopen van het product is de situatie anders, aangezien er dan een nieuwe factuurtransactie wordt aangemaakt, wordt er geen corrigerende of ongeldig makende factuur aangemaakt. Het is niet mogelijk om het bedrag aan belastbare producten of het bedrag aan productbelasting te verlagen, maar tegelijkertijd bij doorverkoop -rekening houdend met het feit dat het niet langer de eerste binnenlandse verkoop is, ontstaat er geen belastingplicht.

Thema	Denemarken	Hongarije
	van het betreffende andere bedrijf heeft ontvangen, dient uiterlijk de 15e van de maand volgend op de aankomst van de goederen te worden betaald. Voor het overige gebeurt de betaling volgens de regels van § 2, lid 5 en 6, en §§ 5-8 van de wet op de inning van belastingen en heffingen, enz. § 16. (vervallen) § 17. Als de onderneming een bevel tot het stellen van zekerheid niet tijdig naleeft, zie § 11 van de Wet op de inning van belastingen en heffingen enz., kan de Douane- en Belastingdienst de registratie van de onderneming intrekken totdat de zekerheid is gesteld.	De belastingplichtige kan de te betalen belasting voor de financiering van het gezondheidszorgprogramma aanbieden met de opgave in de belastingaangifte, waarbij het bedrag van het belastingaanbod niet hoger mag zijn dan 10 procent van het bedrag van de anders verschuldigde belasting. PS dit is vervallen in 2019.
Dekkings- toeslag	§ 22 De dekkingstoeslag - Goederen met GN codes 1806 (chocola), 1901 (meel- en melkproducten met een maximale hoeveelheid cacao), 1904 (cornflakes, popcorn e.d.), 1905 (deegwaren), 2008 (bereide noten en fruit), 2106 (overig bereid voedsel) en 2202 (niet-alcoholische dranken) die als zodanig niet belastbaar zijn volgens hoofdstuk 1, maar belastbare bestanddelen bevatten, worden onderworpen aan een dekkingbelasting bij invoer van buiten de EU of uit bepaalde gebieden die niet tot het belastinggebied van de betrokken EU-landen behoren. De belasting wordt verrekend volgens de regels in hoofdstuk 4 van de Douanewet, behalve als lid 2 van toepassing is - Voor goederen die worden ingevoerd door een bedrijf dat overeenkomstig § 29 van de Douanewet is geregistreerd, zijn de regels van § 10a van toepassing. - Bij ontvangst van goederen uit andere EU-landen is de belasting verschuldigd in verband met de ontvangst van goederen in dit land. De bepalingen van § 10 a van de wet zijn dienovereenkomstig van toepassing. - De belasting is verschuldigd tegen de volgende tarieven, gebaseerd op het gewicht van de belastbare bestanddelen: - Belastbare ingrediënten waarvan het gehalte aan toegevoegde suiker groter is dan de toegestane hoeveelheid van 0,5 gr suiker per 100 gr: DKK 25.97 per kg - Belastbare ingrediënten waarvan het gehalte aan toegevoegde suiker maximaal 0,5 gr suiker per 100 gr bedraagt: DKK 22.08 per kg - Bij het inklaren bij de Douane, het afleveren of ontvangen van goederen zoals vermeld in lid 1 moet het gewicht van de belastbare componenten worden vermeld en moet een verklaring hierover van de fabrikant worden overgelegd.	Art. 10. Procedurele bepalingen De belastingplichtige voldoet – in het algemeen – aan zijn aangifteplicht volgens de geldende btw-aangiftetermijn, binnen de termijn die is voorgeschreven voor de aangifte algemene omzetbelasting op het daartoe vastgestelde elektronische formulier ('NETA' = formulier voor de gezondheidsbelasting). Een belastingplichtige die is vrijgesteld van btw of een btw-plichtige die niet aangifteplichtig is, evenals een belastingplichtige die geen btw-plichtige is, voldoet aan zijn aangifteplicht uiterlijk op de 25e dag van de tweede maand van het jaar volgend op het belastingjaar. De belastingbetalingsplicht dient uiterlijk op de uiterste datum voor het indienen van de aangifte te zijn voldaan op rekeningnummer 10032000-01077003 met als naam 'NAV invorderingsrekening volksgezondheidsproducten'. Een belastingplichtige die geen belastingplicht heeft, hoeft niet in te loggen en aangifte te doen.

Thema	Denemarken	Hongarije
	6) Bij onjuiste aangifte wordt de belasting berekend op basis van een vaststelling door de Douane- en Belastingdienst van het gewicht van de belastbare bestanddelen. 7) Indien geen fabrikantenverklaring wordt overgelegd, wordt de belasting berekend op basis van een inhoud van belastbare bestanddelen van 50 procent. van het gewicht van de goederen en met gebruikmaking van het tarief voor de hoogst belaste bestanddelen van de goederen. Als de Douane- en Belastingdienst van oordeel is dat de dekkingstoeslag, berekend op basis van de werkelijke inhoud van de belastbare componenten van de goederen, een hoger bedrag zou bedragen dan het daarbij vastgestelde bedrag, wordt de belasting echter berekend op basis van een vaststelling door de Douane- en Belastingdienst over het gewicht van de belastbare componenten. 8) De Douane- en Belastingdienst kan toestemming verlenen voor teruggaaf van de belasting op fiscaal vereffende goederen die voor commerciële doeleinden in het buitenland zijn geleverd. Na afloop van elk belastingtijdvak kunnen zakelijke ontvangers, in plaats van de Belastingdienst om teruggaaf te verzoeken, de belasting op belastingvrije goederen die in het buitenland zijn geleverd (zie artikel 10a, lid 3), aangeven op de belastingaangifte, zodat de terug te geven belasting wordt opgenomen in de berekening van de verschuldigde belasting. 9) Bedrijven die belasting willen betalen volgens lid 4, nr. b, moet de nodige documentatie overleggen dat de goederen hiervoor aan de voorwaarden voldoen. Als het bedrijf deze documentatie niet kan overleggen, wordt belasting betaald in overeenstemming met lid 4, nr. a. 10) Er bestaat een belastingvrije status voor goederen die worden geïmporteerd of ontvangen uit het buitenland, in dezelfde mate en onder vergelijkbare voorwaarden als bepaald voor de belastingvrije status volgens artikel 36, lid van de btw-wet. 1, nr. 1-3. 11) De Douane- en Belastingdienst kan terugbetaling van dekkingsbelasting verlenen voor goederen onder de douanetariefpost 2105, ingevoerd vóór 1 april 2019, en uitgereikt vanaf en met 1 april 2019. De vergoeding volgens het 1e punt kan alleen worden gemeld aan bedrijven die beroepsmatig belastbare goederen hebben ingevoerd of ontvangen die vallen onder § 1, lid 1, in de wet op de belasting op consumptie-ijs en is geregistreerd overeenkomstig § 3 in de wet op de belasting op consumptie-ijs.	

Thema	Denemarken	Hongarije
Controle	§ 23. Controle bepalingen 1) De Douane- en Belastingdienst heeft, indien dit noodzakelijk wordt geacht, op elk moment tegen correcte identificatie zonder gerechtelijk bevel toegang om de bedrijven te inspecteren die onder de wet vallen, en om de inventarissen, bedrijfsboeken en andere boekhouding van de bedrijven te inspecteren. materiaal en correspondentie, etc. 2) De eigenaren van de bedrijven en de personen die in de bedrijven werkzaam zijn, moeten aan de Douane- en Belastingdienst de nodige begeleiding en assistentie verlenen bij het uitvoeren van de inspectie taken bedoeld in lid 1. 3) Het onder lid 1 genoemde materiaal dient op verzoek te worden afgegeven of ingediend bij de Douane- en Belastingdienst 4) Leveranciers van grondstoffen en verpakkingen voor de vervaardiging van goederen die volgens hoofdstuk 1 belastbaar zijn, moeten desgevraagd gegevens verstrekken aan de Douane- en Belastingdienst over hun leveringen van goederen aan bedrijven die belastbare goederen vervaardigen. 5) Bedrijfsexploitanten moeten de Douane- en Belastingdienst op verzoek informatie verstrekken over hun aankopen van belastbare goederen voor het bedrijf. 6) De Douane- en Belastingdienst heeft het recht een inspectie van goederen uit te voeren tijdens het transport wanneer deze goederen commercieel worden verkocht vanuit het buitenland of op commerciële basis worden vervoerd naar andere dan geregistreerde entrepothouders. 7) De Douane- en Belastingdienst heeft, indien dit noodzakelijk wordt geacht, te allen tijde tegen deugdelijke identificatie zonder gerechtelijk bevel het recht inspecties uit te voeren van inventarissen, rekeningen etc. met die in lid 4-6 genoemde bedrijven. 8) Voor zover informatie zoals vermeld in lid 1 en 7 elektronisch worden geregistreerd, omvat de toegang van de administratie tot deze informatie ook de elektronische toegang daartoe. § 23a De Douane- en Belastingdienst kan regels vaststellen dat belastbare goederen waarover, in strijd met de regels van deze wet, geen belasting is betaald, op een bijzondere wijze moeten worden gemarkeerd als de goederen vervolgens legaal worden gemaakt.	

Thema	Denemarken	Hongarije
	§ 23b De Douane- en Belastingdienst kan de eigenaar van een onderneming of de verantwoordelijke dagelijkse leiding ervan dagelijkse boetes opleggen wegens het niet naleven van bevelen die kunnen worden gegeven op grond van § 12, lid 8 en 9, en § 13, lid 5 en 6. De boetes moeten minimaal DKK 1.000 per dag bedragen. § 24 De politie verleent de Douane- en Belastingdienst bijstand bij de uitvoering van de controle overeenkomstig § 23. De minister van Justitie kan, na onderhandelingen met de minister van Belastingen, ter zake gedetailleerde regels vaststellen. § 25 De minister van Belastingen kan bepalingen stellen over controlemaatregelen die nodig zijn voor de uitvoering van de wet.	
Boetes	§ 26 1) Een boete wordt opgelegd aan eenieder die opzettelijk of door grove nalatigheid: a) Onjuiste of misleidende informatie verstrekt of informatie vervalst voor gebruik bij de belastingcontrole. b) In strijd met § 3, lid 1, 2, 3 of 6, § 10 a, lid 1, 2. pt. of lid 5, § 12, § 13, lid 1 of 2, of § 23, lid 2, 3, 4 of 5 handelt c) Voorbij gaat aan voorwaarden gesteld in vergunningen op grond van § 7, lid 2, of § 13, lid 2. d) Een bevel gegeven op grond van § 10 a, lid 2 niet naleeft e) De exploitatie voortzet van een belastbaar bedrijf waarvan de registratie als entrepouhouder is vervallen of ingetrokken overeenkomstig § 3, lid 5, of § 17, en de Douane- en Belastingdienst het bedrijf hiervan op de hoogte heeft gesteld. f) Goederen overdraagt, verwerft of zich toe-eigent waarover geen belasting is betaald, die volgens de wet betaald hadden moeten worden, of pogingen daartoe. 2) Bij voorschriften die op grond van de wet worden uitgevaardigd, kan een boete worden opgelegd aan degene die opzettelijk of door grove nalatigheid de bepalingen van de voorschriften overtreedt. 3) Degene die een van de hiervoor genoemde feiten pleegt met het oogmerk belasting uit de staatskas te ontduiken, wordt gestraft met een boete of gevangenisstraf van ten hoogste 1 jaar en 6 maanden, tenzij op grond van artikel	

Thema	Denemarken	Hongarije
	289 van het Wetboek van Strafrecht een hogere straf verschuldigd is. 4) Bedrijven etc. kunnen worden opgelegd (rechtspersonen) strafrechtelijke aansprakelijkheid volgens de regels in hoofdstuk 5 van het Wetboek van Strafrecht. 5) Bij het vaststellen van een boete wegens overtreding van § 10 a, lid 1 of 5 wordt een verhoogde boete opgelegd. Hetzelfde geldt bij overtreding van § 12, lid 1-7 of § 13, lid 1 of 2, indien de overtreding tot gevolg heeft dat niet kan worden vastgesteld of belasting is betaald overeenkomstig de bepalingen van deze wet. 6) Indien een persoon verscheidene overtredingen heeft begaan tegen § 10 a, lid of 5, § 12, lid 1 tot en 7, of § 13, lid 1 of 2, of voorschriften die op grond daarvan zijn vastgesteld, en de overtredingen leiden tot de oplegging van een boete, wordt de boete voor elke overtreding bij elkaar opgeteld. Indien een persoon heeft gehandeld in strijd met § 10a, lid 1 of 5, § 12, lid 1 tot en met 7, of § 13, lid 1 of 2, of krachtens deze wetten vastgestelde voorschriften en een of meer andere belasting- en accijns wetten of hypotheek wetten, en de overtredingen leiden tot de oplegging van een boete, wordt de boete voor elke overtreding van deze wet of krachtens deze wetten vastgestelde voorschriften en de boete voor de overtreding van de andere belasting- en accijns wet(en) of hypotheek wetgeving bij elkaar opgeteld. 7) Van de bepaling in lid 6 kan worden afgeweken als daar bijzondere redenen voor zijn. § 26 a 1) In geval van grove of herhaalde overtredingen bedoeld in § 26, lid 3 moeten de goederen waarop de overtreding betrekking heeft, in beslag worden genomen. Van de inbeslagname kan echter worden afgezien als het bedrag aan ontdoken belasting voor de overtreding in kwestie niet hoger is dan DKK 1.000. 2) Bij verbeurdverklaring vervalt de belastingplicht over de in beslag genomen goederen. § 27. De regels in §§ 18 en 19 van de Wet op de inning van belastingen en heffingen enz. is van overeenkomstige toepassing op gevallen van overtreding van deze wet.	
Overig	§ 29. 1) Naast de groep personen bedoeld in § 10 van de wet op de inning van belastingen en heffingen, enz. verplicht de	

Thema	Denemarken	Hongarije
	ontvangers van de goederen genoemd in § 10 a en de persoon die de goederen bezit, om belasting te betalen in overeenstemming met de bepalingen van deze wet. 2) Eenieder die goederen overdraagt, verwerft, zich toe-eigent of gebruikt waarover geen accijns is betaald, die volgens deze wet betaald had moeten worden, moet accijns over de goederen betalen. § 31. Met betrekking tot de bepalingen van deze wet worden de Faeröer Eilanden en Groenland en de Vrije Haven van Kopenhagen gelijkgesteld met plaatsen buiten de EU. § 32. De productie of distributie van belastbare goederen door coöperaties en andere verenigingen wordt voor de regels van deze wet gelijkgesteld met commerciële activiteiten.	

Bijlage C: Belastbare producten

Disclaimer: welke producten onder welke GN code is een inschatting van Ecorys. Hieraan kunnen geen rechten worden ontleend. Suiker% geeft een range van gram suiker per 100 gram product voor een aantal geselecteerde producten. Schijf van vijf: <https://www.voedingscentrum.nl/nl/gezond-eten-met-de-schijf-van-vijf/wat-staat-in-de-schijf-van-vijf-en-wat-niet.aspx>. Verderop in de bijlage lichten wij toe hoe eventuele uitzonderingen voor specifieke producten met GN-codes zouden kunnen worden gemaakt, wat een vak apart is.

Code	Omschrijving	DK	HU	Suiker%	In Schijf van Vijf (met voorbeelden)
0401	Melk	Nee	Nee	2.6-5.1	Wel: Halfvolle melk Niet: volle melk
0402.10- 0402.29	Melkpoeder	Nee	Nee		
Rest 0402	Overige ingedikte melk en room	Nee	Nee		
0403.2091- 0403.2099	Drink yoghurt	Nee	Nee	3.2-15.6	Nee
0403.9011- 0403.9079	Karnemelk, gestremde melk en room, kefir en andere gegiste of aangezuurde melk, niet ingedikt	Nee	Nee		Wel: karnemelk, kefir Niet: karnemelk met vruchten
Rest 0403	Overige room en yoghurt	Nee	Nee	7.1-55	Wel: Halfvolle chocomelk met zoetstof Niet: gecondenseerde melk
0404	Wei	Nee	Nee	3.5	(geen vermelding in Schijf van Vijf)
0405	Boter	Nee	Nee	0.01-0.6	Wel: halvarine Niet: boter
0406	Kaas	Nee	Nee	0-5.4 ^{a)}	Wel: kaas 20+ natriumarm, kaas 30+ jong Niet: kaas 10+, kaas 48+ jong beleggen,
0409	Honing	Nee	Nee	80	Nee
07	(Niet-bereide) groenten	Nee	Nee	0-5.4 ^{b)}	Ja
0801-0802	(Niet-bereide) noten	Nee	Nee	2.6-4.6	Ja
Rest 08	(Niet-bereid) fruit	Nee	Nee	0.9-17.5 48-67; ^{c)}	Wel: vrijwel alle fruit incl. gedroogd fruit incl. krenten, rozijnen, gedroogde vijgen Niet: gedroogde dadels
1701-1702	Suiker	Nee	Nee	100	Nee
1703	Melasse	Nee	Nee	50	(geen vermelding in Schijf van Vijf)
1704	Suikerwaren	Ja (§ 1, niet expliciet in § 22)	Ja tenzij >20% honing	0-1.5 ; 47-99 ^{d)}	Nee
1803-1804	Chocoladepasta incl. hazelnootpasta met cacao	Nee	Nee	8 46-57	? : hazelnootpasta, geen toegevoegde suiker Overig: Nee
1805	Pure cacaopoeder	Nee	Nee	0.4-2.2 ; 22.5 ^{e)}	Nee (bevat verzadigd vet)

Code	Omschrijving	DK	HU	Suiker%	In Schijf van Vijf (met voorbeelden)
18069070- 18069090	Chocoladepoeder om drank te maken	Nee	Ja	56-75	Nee (bevat toegevoegde suiker)
Rest 1806	Chocola	Ja	Ja mits < 40% cacao, en <50% melkmateriaal	11-66	Nee
1901 20	Mengsels van meel of melk met max. cacaogehalte	Ja	Ja	1.7-25.2 ^η	Nee (bevat te veel (toegevoegd) suiker)
Rest 1901	Overig bereid voedsel van meel, gries, griesmeel, zetmeel or moutextract met max. cacaogehalte	Ja	Nee	0.9-13 ^η	Nee
1902	Pasta's (spaghetti, etc.)	Nee (als > 2/3 deeg)	Ja tenzij >20% honing	0.4-6.2	Nee (wit pasta), Ja (volkoren pasta)
1903	Tapioca	Nee	Nee	0-40 ^{h)}	Nee (bevat weinig vezel)
190410- 190420	Cornflakes, popcorn	Ja	Ja	6.6-37.0 ; 0.6-48.6 ^η	Cornflakes: Nee (bevat te veel toegevoegd suiker en te weinig vezel en toegevoegd zout) Popcorn: Nee (bevat te veel toegevoegd suiker en zout)
190510	Knäckebröd	Nee (als > 2/3 deeg)	Nee	1.8	Nee, want het meeste Knäckebröd heeft te weinig vezels
190520	Ontbijtkoek	Ja	Ja tenzij >20% honing	36	Nee (wel veel calorieën, suiker of verzadigd vet, inclusief Ontbijtkoek met noten en vruchten)
190530	Koekjes, wafels, wafeltjes	Ja	Ja tenzij >20% honing	16-48	Nee (wel veel calorieën, suiker of verzadigd vet)
190540	Geroosterd brood, beschuit	Nee (als > 2/3 deeg)	Nee	1.6-4.3 ; 8.1 ^{j)}	Nee (bevat veel toegevoegd suiker, bevat weinig vezels)
19059010- 19059020	Matses, ouwel, brood	Nee (als > 2/3 deeg)	Ja tenzij >20% honing	0-4.9	Wel: volkoren-, rogge-, zuurdesembrood Niet: wit-, maïs-, moutbrood, Turks brood
190590 45	Koekjes (ongezoet)	Nee (als > 2/3 deeg)	Ja tenzij >20% honing	0.6-1.4 ; 2.5-14 ^{k)}	Nee (veel calorieën leveren, veel zout of verzadigd vet)
190590 70	Fruittaart, krentenbrood, panettone, merengue, kerststol, croissant e.d.	Ja (tenzij > 2/3 deeg)	Ja tenzij >20% honing	5.1 – 36; 92 ^{l)}	Nee (bevat te veel (toegevoegd) suiker, weinig vezel, en veel transvet)
190590 80	Pizza's, quiches e.d.	Nee (als > 2/3 deeg)	Ja tenzij >20% honing	1.4-4.8	Nee (bevatten vaak veel zout of verzadigd vet)
2001-2005	Bereide groenten	Nee	Nee	0-8.9 ^{m)}	Nee (bevat te veel toegevoegd suiker, toegevoegd zout)
2006	Gesuikerde groenten, noten, fruit	Nee	Ja	25-70 ⁿ⁾	Nee (bevat veel calorieën en suiker)
2007	Jams	Ja	Ja tenzij 'extra jam'	11-66	Nee (bevat veel suiker en weinig andere voedingsstoffen)
2008.1110	Pindakaas	Ja	Ja	4.8-11.4	Wel: 100% gemalen pinda's Niet: overige pindakaas

Code	Omschrijving	DK	HU	Suiker%	In Schijf van Vijf (met voorbeelden)
Rest 2008	Overige bereide fruit en noten	Ja	Ja	8-15; 73 ^{o)}	Wel: vruchten op sap Niet: gedroogde cranberries, vruchten op siroop
2101	Koffie- en thee extracten	Nee	Nee	0-0.2	Ja
2102	Gist	Nee	Nee	0	Ja
2103	Sauzen			0.1-36 ^{p)}	Nee (bevat veel zout, suiker en/of vet)
2104	Soepen	Nee		0-4.3 ^{q)}	Nee (bevat veel zout)
2105	Eetbaar ijs	Ja	Ja	5.5-28.0 ^{r)}	Nee (bevat veel calorieën en suiker)
2106.9030	Isoglucose voor de bereiding van dranken	Ja	Ja	100	(niet vermeld in Schijf van Vijf)
Rest 2106	Overig bereid voedsel	Ja	Ja	0-6.4, 0.9-13, 25-62 ^{s)}	Nee (verschillende redenen)
2202	Niet-alcoholische dranken	Nee	Ja	0-11.8 ^{t)}	Nee (bevatten veel calorieën en de zuren in light frisdranken zijn niet goed voor het gebit)

- a) Kazen: 0-0.7, smeerkazen: 1,7-5,4
b) Idem indien in potje
c) Avocado: 0,7; aardbei: 4,86, banaan: 15,8-17,5, vijgen: 19 (vers), 47,9 (gedroogd), dadels: 31,6 (vers), 66,5 (gedroogd), tuitfrutti: 49, rozijnen: 63, krenten: 67
d) Smint, Sportlife, Vicks, Ricola, Mentos, Stimorol, Xylifresh, Läkerol: 0, Fisherman's Friend: 1.5, Oldtimers: 47, Wilhelmina Peppermint: 99
e) Blooker: 0.4, Australian: 0.5, Droste: 0.9, Raw Organic Food: 2.2, Verkade Kookchocolade: 22.5
f) Deeg: 0.7-3.5, Gedroogd babypoeder: 1.7-5.4, pudding poeder: 9.8-11, koffiemelkpoeder 9.4-10.0, cakemixes: 2.2-25.2
g) Zie f); verondersteld is dat griesmeel, havermoutpap e.d. vallen onder overige melkproducten.
h) Pijlwortelpoeder: 0%, tapiocazetmeel: 4%, cassavameel: 40% suiker. Mengverhouding meel : water = 1:2
i) Zoute popcorn: 0.6-1.4, zoete popcorn: 34.9-48.6 ; Ontbijtgranen: Bolletje 6.6 tot Kellogg's Frosties 37.0
j) Tosti brood wit: 1.6, tosti brood volkoren: 4.3, volkoren cracker: 7.9, beschuit: 8.2
k) Engelse producten als waterbiscuit: 0.6, cream cracker: 1.4 ; zoute snacks als kaaskoekje: 2.5, tijd zoutjes: 3.5, roomkaas bolletje: 14
l) Croissant: 5, appeltaart, mueslibrood: 18-24, krenten/rozijnbrood, panettone, kerststol: 26-28, ontbijtkoek, suikerbrood: 33-36, merengue: 92
m) Zuurkool: 0, zilveruitjes zoetzuur: 4.6, augurken zoetzuur: 6.3, rode bieten: 5.1, rode kool met appel: 8.9
n) Honing pinda's: 25, pinda choco's: 53, chocoladerozijnen: 57, stemgember: 70
o) Op sap: mandarijn (8,3), ananas (13), Op siroop: kersen (15), ananas (15). Gedroogde cranberries: 73
p) Saus: Jean Bâton: 0.1 tot Amoy Oyster-Garlic: 36, Dipsaus: 3.1-5.5
q) Bouillon: 0, Soep: 0.2-4.3
r) Breyer's low calories ice cream 5.5, Magnum Classic 28.0. Filur ijs (Unilever) heeft 0% suiker maar wordt niet in Nederland verkocht
s) Kant- en klare maaltijden: 0-6.4; Babyvoeding: Hero Baby 0.9, Olvarit 1.3-13. Suikergehalte neemt toe met leeftijdsindicatie. Baby biscuits en reepjes hebben suikergehaltes van 25-62% maar vallen onder koekjes.
t) Cola zero: 0, Coca cola regular: 10.6, Red Bull energy drink: 11.0 ; Sourcy vitaminewater: 0, AH mango nectar: 5.2, Goudappeltje 9.9, Maaza Tropical: 11.8

Hieronder lichten wij toe met welke GN-codes binnen belaste of vrijgestelde groepen producten met GN-codes uitzonderingen kunnen worden gemaakt voor deelgroepen producten die juist vrijgesteld of toch belast worden.

Drinkyoghurts

De bovenstaande voorbeelden hebben duidelijk gemaakt dat het niet altijd vanzelfsprekend is onder welke GN-code producten vallen. Het is mogelijk om te volstaan met een afbakening van GN-codes in grote groepen op basis van hoofdstukken of posten, en voor lief te nemen dat producenten en handelaren bepaalde twijfelgevallen in niet-belaste categorieën indelen. Echter, in interviews is meermalen benadrukt dat het onvermijdelijk is om de afbakening waar nodig precies te formuleren. Wij illustreren dit in de rest van dit hoofdstuk met enkele voorbeelden.

Dit punt valt te illustreren met het volgende voorbeeld. Indien fruityoghurt belast zou worden maar drinkyoghurt niet omdat de verbruiksbelasting voor niet-alcoholische dranken de belastbaarheid daarvan regelt, dan zijn de relevante GN-codes:

- 0403.2051-0403.2059 Yoghurt, gearomatiseerd of met toegevoegde vruchten, noten of cacao, ook indien ingedikt, gezoet, in vaste vorm, ...
- 0403.2091-0403.2099 Yoghurt, gearomatiseerd of met toegevoegde vruchten, noten of cacao, ook indien ingedikt, gezoet, ... (m.u.v. yoghurt in vaste vorm, ...)

Indien men ook yoghurt met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen, en yoghurt met minstens 5% suikergehalte wenst te belasten, dan zijn de relevante GN-codes:

- 0403.2031-0403.2039 Yoghurt met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen
- 0403.2049 Yoghurt met toegevoegde chocolade, specerijen, koffie, planten, granen of bakkerswaren (m.u.v. ..., minder dan 5% sacharose inclusief het gehalte aan invertsuiker of isoglucose, minder dan 5% glucose of zetmeel)

De drempel van 5% suikergehalte valt samen met GN-posten. Dit lijkt niet geheel toevallig. Alle onderzochte yoghurt die volgens het etiket geen toegevoegde suiker bevat, heeft een totaal suikergehalte van hooguit 4,5 gram suiker per 100 gram product.

Overigens kan de belastbaarheid van yoghurt (en andere producten met GN-code 0403) vanaf een suikergehalte van 5%, waarbij yoghurt met zoetstoffen niet wordt belast, ook simpeler geformuleerd worden als:

- Alle producten onder GN-code 0403 m.u.v. producten met minder dan 5% suikergehalte

Indien men producten onder GN-code 0403 met zoetstoffen eveneens wenst te belasten, dan zou de corresponderende formulering zijn:

- Alle producten onder GN-code 0403 m.u.v. producten met minder dan 5% suikergehalte die geen zoetstoffen bevatten

Deze formulering plaatst yoghurts met minder dan 5% suikergehalte maar met zoetstoffen niet in de categorie belastbare producten. Indien men dergelijke yoghurts toch wenst te belasten, dan moet dat expliciet gemaakt worden.

Bovenstaand voorbeeld benadrukt de noodzaak om uitzondering waar gewenst precies uit te schrijven, met behulp van posten of zelfs met tekstuele omschrijvingen van uitzonderingen binnen posten in de GN nomenclatuur.

In ons onderzoek worden alleen yoghurts in vaste vorm onderzocht en drinkyoghurts niet.

Cacaopoeder (Denemarken)

In onze analyse beperken wij ons tot de productafbakening van bijlage C. Verdere verduidelijking kan soms nodig zijn, bijvoorbeeld om het onderscheid te maken tussen cacaopoeder om er taart mee te bakken of om er chocolademelk mee te maken.²⁸⁴

Denemarken definieert cacaopoeder om er chocolade drank mee te maken als volgt:²⁸⁵

- Het cacaogehalte van het product in droge vorm is minder dan 30%
- Het etiket vermeldt duidelijk in het Deens of een andere taal dat weinig van het Deens afwijkt, dat het product een concentraat is voor de productie van cacao dranken en vermijdt het woord 'chocolade'
- Het product kan alleen worden gebruikt voor het maken van cacao drank en wordt ook als zodanig gepromoot in reclame

Eventueel zou bij cacaopoeder nog onderscheid gemaakt kunnen worden tussen strooipoeder en poeder om mee te bakken. In Denemarken wordt onderscheid gemaakt tussen 'cake-poeder' (naast pudding poeder, dessertpoeder en fromagepoeder) en 'cakemix' (naast botercrèmemix).

De beschikbare gegevens zijn niet dermate fijnmazig om dit onderscheid te kunnen maken, alle pure cacaopoeders worden meegenomen en alle cacaopoeders om drank van te maken niet (zie ook hieronder)

Uitzondering voor poeders en siropen voor drank

Er zijn veel voedingsproducten in poedervorm verkrijgbaar. Denk bijvoorbeeld aan cacao-poeder, cakedeeg, puddingmix, sauspoeider, gedroogd babyvoedsel, enzovoorts. Ook zijn sommige siropen alleen bedoeld om aan etenswaren toe te voegen. Deze producten zijn allemaal relevant voor een suikerbelasting.

Sommige poeders en siropen zijn echter bedoeld om drank van te maken en worden al belast volgens artikel 10(2) van de Wvad. Deze producten zouden niet onder een suikerbelasting moeten vallen om dubbele belasting te voorkomen. Artikel 10(2) van de Wet verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken (Wvad) stelt dat voor de belasting "... de herleiding van vruchtensap, groentesap en limonade in vaste of geconcentreerde vorm naar het volume van voor gebruik gereed vruchten- en groentesap of voor gebruik gereed limonade op basis van de factor 4, ...". Dit impliceert dat limonadesiropen reeds in de Wvad worden belast, maar

²⁸⁴ Op basis van de Wvad wordt cacaopoeder om er chocolademelk mee te maken, niet belast als middel om alcoholvrije drank te maken. Na aanlenging van het poeder met melk heeft het eindproduct dat de consument maakt, een melkvet gehalte van meer dan 0,02% en voldoet het aan de voorwaarde van Wvad artikel 9(3)(a). Bovendien worden limonade volgens artikel 9(1) alleen belast als die 'kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken'. Volgens de douane blijkt hieruit en uit de afbakening van dranken dat alleen koude dranken en mixen voor koude dranken worden belast.

²⁸⁵ E.A.2.3.8 Afgiftsritagelse og afgiftsgodtgørelse. (z.d.). info.skat. <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084594>

cacaopoeder voor drank en koffiemelkpoeder niet.²⁸⁶ Echter, een belasting op cacaopoeder voor drank of koffiemelkpoeder hoort eerder thuis in een eventuele toekomstige aanpassing van de Wvad dan in een suikerbelasting op etenswaren.

De relevante GN-posten om producten uit te zonderen die in de Wvad worden belast of in een eventuele toekomstige aanpassing daarvan thuishoren, zijn (met een voorbeeld tussen haakjes):

- 0402.10 Melk en room in vaste vorm met hooguit 1,5% vetgewicht (vb. magere melkpoeder)
- 0402.21 Melk en room in vaste vorm met meer dan 1,5% vetgewicht, zonder toegevoegde suiker (vb. babymelkpoeder)
- 0402.29 Melk en room, in poeder, in korrels of in andere vaste vorm, met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen (vb. kofficreamers)²⁸⁷
- 1806.9070 Bereidingen voor dranken, die cacao bevatten (vb. Nesquick)
- 2106.9055 Stroop van glucose en van maltodextrine, gearomatiseerd of met toegevoegde kleurstoffen (vb. Karvan Cévitam)

Nesquick valt onder een GN-post die uitsluitend bestaat uit poeders om drank van te maken en hoeft dus niet nader afgebakend te worden. Ook voor de melkpoeders ligt het niet voor de hand om sommige wel te belasten en andere niet. Echter, limonadesiropen zoals Karvan Cévitam vallen onder een GN-post die ook bijvoorbeeld glucosestroop omvat, die bedoeld is als ingrediënt voor taart, ijs, jam en dergelijke. Bij deze GN-post moet dus verduidelijkt worden dat limonadesiropen niet belast worden in de suikerbelasting maar in de Wvad. Alle koffiemelkpoeders die wij onderzochten, bevatten toegevoegde suikers.

Dranksiropen worden belast in de Wvad. Cacaopoeder voor drank en melkpoeders horen evenmin thuis in een suikerbelasting op etenswaren. Deze producten worden allemaal niet meegenomen in de doorberekeningen.

GN codes en Schijf van Vijf

Als de producten met een bepaalde GN-code allemaal wel of allemaal niet in de Schijf van Vijf vallen, dan ligt het voor de hand om alle producten met die GN-code niet of wel te belasten. Helaas vallen GN-codes zelden samen met de Schijf van Vijf. Bijvoorbeeld, sommige producten met GN-code 2008.1110 'Pindakaas' passen in de Schijf van Vijf en andere niet:

- Past wel in Schijf van Vijf: 100% gemalen pinda's
- Past niet in Schijf van Vijf: pindakaas (volgens de website omdat het toegevoegd zout bevat)²⁸⁸

In theorie zouden 100% gemalen pinda's onder een andere GN-code ingedeeld kunnen worden, echter ook de meeste pindakaas kan om dezelfde reden onder die andere GN-code ingedeeld kunnen worden omdat de meeste pindakaas geen toegevoegde suiker bevat:

²⁸⁶ Zie ook eerdere voetnoot met verwijzing naar Wvad art. 9(3)(a), die ook van toepassing is op koffiemelkpoeder

²⁸⁷ Alle onderzochte koffiemelkpoeders bevatten toegevoegde suiker, vb. <https://www.ah.nl/producten/product/wi217359/ah-kofficreamers-navul>.

²⁸⁸ Zie <https://www.voedingscentrum.nl/nl/gezond-eten-met-de-schijf-van-vijf/wat-staat-in-de-schijf-van-vijf-en-wat-niet.aspx>

- 2008.1198 Grondnoten, bereid over verduurzaamd, ..., m.u.v. gebrande grondnoten; die gekonfijt met suiker; pindakaas)

Een ander voorbeeld van een GN-code die niet samenvalt met de Schijf van Vijf is de rest van GN-code 2008 'Bereide noten en fruit':

- Gezond: krenten, rozijnen, tuttifrutti, gedroogde vijgen
- Niet gezond: gedroogde dadels en gedroogde cranberries (voor zover die toegevoegde suiker bevatten)

In ons onderzoek nemen we de hele productgroep 'Pindakaas' mee, evenals de hele productgroep 'Bereide noten en fruit' zoals beargumenteerd in sectie 2.5.

GN-codes met vergelijkbare lage suikergehaltes voor gezonde en ongezonde producten

Voor melk (buiten de scope van het onderzoek als drank), boter en kaas hangt het van het vetgehalte af of het product past in de Schijf van Vijf (zie bijlage C). Voor bijvoorbeeld halfvolle melk (4,7%) en magere melk (4,8%) die passen in de Schijf van Vijf is het suikergehalte net iets hoger dan voor volle melk (4,6%) dat niet past in de Schijf van Vijf. Voor roomboter (suikergehalte van 0,5% tot 0,6%) dat niet past in de Schijf van Vijf is het suikergehalte vergelijkbaar met margarine (suikergehalte 0,2% tot 0,5%), halvarine (tot 0,5%) en halfvolle roomboter (0,1%) die wel passen in de Schijf van Vijf. Voor de meeste kazen varieert het suikergehalte tussen 0% en 0,1% met uitschieters van 0,7% voor feta kaas en 2% voor brie. Hogere suikergehaltes zijn waargenomen voor smeerkazen en smeltkaas (1,7% voor Eru Goudkuipje, 2,5% tot 4,5% voor Boursin en 5,4% voor Cheddar smeltkaas). Er valt overigens iets voor te zeggen om smeerkazen in te delen onder broodsmearsels. Echter, als alleen producten boven 6% suikergehalte worden belast, maakt de precieze indeling niet uit. Melk, boter en kaas zijn om bovenstaande redenen niet meegenomen in de analyse van mogelijk te belasten producten.

Ook voor de GN-code 1902 pasta's (spaghetti etc.) zijn geen omzetgegevens besteld. Volkoren pasta's zijn volgens de Schijf van Vijf gezond, terwijl witte pasta's niet passen in de Schijf van Vijf. Echter, de suikergehaltes verschillen nauwelijks, bijvoorbeeld voor pasta penne volkoren is het suikergehalte 3,5% en voor pasta penne wit is het suikergehalte iets lager (3,2%). De suikergehaltes van pasta's variëren van 0,4% (verse gnocchi) tot 3,9% (orzo) met als uitschieter verse ravioli met tomaat en kaas (6,2%). Omzetgegevens zijn evenmin besteld voor de GN-code 1903 tapioca's. Voor pijlwortelpoeder en tapiocazetmeel zijn suikergehaltes van 0% en 4% gevonden, al is voor cassavameel een suikergehalte van 40% gevonden. Echter, deze producten worden in Nederland weinig verkocht en belasting zal kwantitatief weinig uitmaken voor de totale suikerconsumptie en de gezondheidseffecten.

Ook voor de categorie brood, matses en ouwels (GN-code 1905.9010 – 1905.9020) zijn geen omzetgegevens besteld. Volkorenbrood, roggebrood en zuurdesembrood passen in de Schijf van Vijf, terwijl witbrood, maïsbrood en moutbrood niet passen in de Schijf van Vijf. Echter de suikergehaltes zijn hetzelfde: 0% voor witbrood en volkorenbrood en 0,7% voor stokbrood wit of volkoren. De suikergehaltes van maïsbrood, Turks brood en moutbrood (1,1%, tot 1,5%) die niet passen in de Schijf van Vijf zijn lager dan die van zuurdesembrood (2,5%) en roggebrood (4,9%) die wel passen in de Schijf van Vijf.

Geroosterd brood en beschuit (GN-code 1950.40) passen allemaal niet in de Schijf van Vijf omdat deze te weinig vezels bevatten. Knäckebröd (GN-code 1950.10) past in de Schijf van Vijf behalve als deze sesamzaadjes bevat of goudbruin of glutenvrij is. Echter, voor knäckebröd (1,8%) en geroosterd brood (1,6% tot 4,3%) zijn de suikergehaltes vergelijkbaar met brood varianten die in de Schijf van Vijf passen. Voor beschuit (8%) is het suikergehalte wel hoger dan voor brood dat in de Schijf van Vijf past, maar bij een belasting vanaf 6% of 7% suikergehalte wordt beschuit vanzelf belast terwijl vrijwel al het brood dat past in de Schijf van Vijf, onbelast blijft.

Bereide groenten (GN-code 2001-2005) zoals zuurkool (0% suiker), zilveruitjes zoetzuur (4,6% suiker waarvan 2,2% toegevoegd), augurken zoetzuur (6,3% waarvan 5,2% toegevoegd), rode bieten in pot (5,1% waarvan 1,9% toegevoegd), rode kool zonder appel in een potje (6,5% waarvan 4,8% toegevoegd) en rode kool met appel (8,9% waarvan 6,6% toegevoegd) passen allemaal niet in de Schijf van Vijf omdat ze te veel zout en/of toegevoegde suiker bevatten. Dit een argument om alle producten in deze GN-posten te belasten. Echter, aangezien niet-bereide groenten suikergehaltes tot 5,4% hebben (worteltjes 4,2%; pitloze paprika 4,3%; ui 4,5%; sjalotten 5,1% en pastinaak 5,4%) en het suikergehalte voor verse rode bieten (4,6%) nauwelijks lager is dan voor roden bieten in een potje (5,1%), en het suikergehalte van zilveruitjes zoetzuur vergelijkbaar is met dat van de ui waarvan de zilveruitjes gemaakt zijn (met azijn), is er op basis van suikergehalte weinig reden om bereide groenten wel te belasten en niet-bereide groenten (al dan niet in een potje) niet.

Soepen (GN-code 2104) passen niet in de Schijf van Vijf vanwege het zoutgehalte. De suikergehaltes van soepen zijn 0% voor bouillons en bouillonblokjes en variëren verder van 0,2% tot 4,3% onder de overige onderzochte soepen.

Bijlage D: Schattingsresultaten economische analyse

Schatting prijs- en inkomenselasticiteiten

Voor de groep producten met gemiddeld veel suiker daalt de consumptie van overige bakkerswaren (koekjes, cake, taart) bij gelijk inkomen met circa 1 procent voor elke procent prijsstijging. De consumptie van suikerwaren en chocola is met een prijselasticiteit van -0,53 tot -0,69 iets minder gevoelig voor de prijs, terwijl de consumptie van ontbijtgranen (rond -0,2) en ijs (rond -0,1) slechts weinig reageert op de prijs. De prijselasticiteiten verschillen weinig tussen de top 20% suikerconsumenten en de overige 80% van de bevolking. De meeste productcategorieën in deze supergroep zijn complementair: de consumptie daalt bij gelijk inkomen als de prijzen van andere producten stijgen. Wel zijn overige bakkerswaren een marginaal substituuut voor suikerwaren en chocola: als de prijs van chocola of snoep met 1 procent stijgt, dan doet de switch naar koekjes, gebak en taart de consumptie daarvan met 0,07 tot 0,15 procent toenemen.

Tabel Prijselasticiteiten producten met hoge suikergehaltes, top 20% suikerconsumenten en overige 80%

	Suikerwaren	Chocola	Ontbijtgranen	Overige Bakkerswaren	IJs
Top-20%					
Suikerwaren	-0.56	-0.14	-0.08	0.12	-0.07
Chocola	-0.08	-0.69	-0.06	0.15	-0.07
Ontbijtgranen	-0.12	-0.16	-0.21	-0.01	-0.14
Overige bakkerswaren	-0.03	-0.04	-0.04	-1.06	-0.04
IJs	-0.11	-0.22	-0.15	-0.06	-0.13
Overige 80%					
Suikerwaren	-0.53	-0.14	-0.08	0.07	-0.08
Chocola	-0.07	-0.66	-0.06	0.10	-0.08
Ontbijtgranen	-0.12	-0.17	-0.17	-0.08	-0.16
Overige bakkerswaren	-0.04	-0.05	-0.05	-1.03	-0.05
IJs	-0.13	-0.23	-0.17	-0.11	-0.09

Bij kaas en kwark leidt een procent prijsstijging bij gelijk inkomen tot bijna een procent daling van de consumptie. De consumptie van jams en honing is minder gevoelig voor prijsveranderingen, terwijl de consumptie van suiker nauwelijks afhangt van de eigen prijs of de prijs van andere producten. Jams en suiker zijn complementair met kaas en kwark: bij gelijk inkomen daalt de consumptie van kaas en kwark als de prijs van jams of suiker stijgt. Kennelijk zoeten consumenten kwark graag met jam, honing of suiker. De top 20% suikerconsumenten zijn in de categorie broodbeleg iets gevoeliger voor de eigen prijs dan de rest van de bevolking.

Tabel Prijselasticiteiten broodbeleg, top 20% suikerconsumenten en overige 80%

	Kaas en kwark	Jams	Suiker
Top 20%			
Kaas en kwark	-0.95	-0.06	-0.05
Jams en honing	-0.18	-0.58	-0.03
Suiker	-0.30	-0.03	-0.27
Overige 80%			
Kaas en kwark	-0.91	-0.09	-0.08
Jams en honing	-0.33	-0.23	-0.06
Suiker	-0.59	-0.10	0.01

De elasticiteiten van niet-bereide groenten en fruit liggen rond -1, wat betekent dat bij gelijk inkomen een procent prijsstijging leidt tot een procent minder consumptie. Bereide groenten zijn iets minder prijsgevoelig met een eigen prijs elasticiteit van -0,86 bij de top 20% suikerconsumenten en -0,72 bij de overige 80% van de bevolking. Gedroogde fruit en noten zijn minder gevoelig voor prijzen met een eigen prijs elasticiteit van respectievelijk -0,40 en -0,21. De consumptie van productcategorieën in dit blok 'gezond' voedsel hangt nauwelijks af van de prijzen van andere productcategorieën in deze supergroep.

Tabel Prijselasticiteiten groenten en fruit, top 20% suikerconsumenten en overige 80%

	Niet-bereide groenten	Gedroogd fruit, noten	Vers of gekoeld fruit	Bereide groenten
Top 20%				
Niet-bereide groenten	-1.13	-0.02	0.17	0.02
Gedroogde fruit, noten	-0.15	-0.40	-0.14	-0.02
Vers of gekoeld fruit	0.22	-0.03	-1.21	-0.07
Bereide groenten	0.07	-0.02	-0.22	-0.86
Overige 80%				
Niet-bereide groenten	-1.01	-0.03	0.05	0.01
Gedroogde fruit, noten	-0.19	-0.21	-0.02	-0.11
Vers of gekoeld fruit	0.02	-0.02	-1.03	-0.08
Bereide groenten	0.04	-0.06	-0.22	-0.72

Binnen de supergroep producten met een hoger vetgehalte zijn sauzen relatief prijsgevoelig met een eigen prijs elasticiteit van -0,71 tot -0,77. Boter en chips zijn minder prijsgevoelig (-0,36 tot -0,53) terwijl de consumptie van margarine nauwelijks gevoelig is voor de prijs (-0,26 bij de top 20% suikerconsumenten en -0,13 bij de overige 80% van de bevolking). Boter, margarine en sauzen zijn enigszins complementair: als de prijs van het ene stijgt, dan daalt ook de consumptie van het andere product enigszins. Er zijn geen grote verschillen tussen de top-20% suikerconsumenten en de rest van de bevolking.

Tabel Prijselasticiteiten producten met meer vet, top 20% suikerconsumenten en overige 80%

	Boter	Margarine	Chips	Sauzen
Top 20%				
Boter	-0.43	-0.14	-0.14	-0.21
Margarine	-0.26	-0.26	-0.20	-0.14
Chips	-0.18	-0.14	-0.53	-0.07
Sauzen	-0.21	-0.09	-0.09	-0.77
Overige 80%				
Boter	-0.36	-0.20	-0.18	-0.23
Margarine	-0.35	-0.13	-0.17	-0.22
Chips	-0.20	-0.11	-0.42	-0.11
Sauzen	-0.20	-0.12	-0.12	-0.71

De consumptie van brood is prijsgevoelig: bij gelijk inkomen daalt de consumptie met 1 procent voor elke procent prijsstijging. Voor yoghurt, pasta's en overige voedsel variëren de prijselasticiteiten van -0,55 tot -0,65 bij de top-20% suikerconsumenten en van -0,27 tot -0,55 bij de overige 80% van de bevolking. De geschatte prijselasticiteit van pizza's en quiches is vrijwel nul bij de top-20% suikerconsumenten en zelfs positief bij pizza's en quiches. Een mogelijke verklaring voor het laatste is dat als prijzen van voedsel in het algemeen stijgen, dan kiezen meer mensen wegens budgetbeperkingen de goedkoopste maaltijden zoals pizza's en quiches.

Tabel Prijselasticiteiten brood, yoghurt en maaltijdproducten, top 20% suikerconsumenten en overige 80%

	Overig voedsel	Pasta's	Brood	Pizza's, quiches	Yoghurt
Top 20%					
Overig voedsel	-0.55	-0.07	-0.11	-0.11	-0.17
Pasta's	-0.03	-0.65	0.05	-0.04	-0.11
Brood	-0.03	-0.04	-1.00	-0.06	-0.02
Pizza's en quiches	-0.13	-0.07	-0.29	0.02	-0.16
Yoghurt	-0.09	-0.10	0.13	-0.07	-0.63
Overige 80%					
Overig voedsel	-0.27	-0.13	-0.09	-0.13	-0.19
Pasta's	-0.06	-0.55	0.04	-0.06	-0.13
Brood	-0.04	-0.06	-0.96	-0.07	-0.06
Pizza's en quiches	-0.17	-0.14	-0.50	0.52	-0.23
Yoghurt	-0.09	-0.13	0.03	-0.09	-0.44

De geschatte prijselasticiteiten voor etenswaren wijken af van de prijselasticiteiten die in de literatuur zijn geschat voor frisdranken en vruchtensappen, waar prijselasticiteiten van rond -1,2 worden gevonden en dat frisdranken en vruchtensappen substituten zijn voor andere soorten drank. Onze schatting met dezelfde data als voor etenswaren en dezelfde schattingsmethode bevestigt het resultaat van de literatuur, met bovendien weinig verschillen tussen de top-20% suikerconsumenten en de rest van de bevolking.

Verklaringen voor verschillen tussen dranken en etenswaren zijn mogelijk deels van data technische aard: de variatie in prijzen en hoeveelheden verschillen bij dranken veel minder tussen huishoudens dan bij etenswaren, en bijna alle huishoudens consumeren vrijwel wekelijks drank van vrijwel alle categorieën, wat leidt tot goedgevulde data met weinig uitschieters. Een inhoudelijke verklaring waarom etenswaren nauwelijks substituten zijn, kan zijn dat als de prijs van de ene categorie etenswaren stijgt, minder van alle soorten etenswaren wordt gekocht. Deze mogelijke verklaring is echter niet nader onderzocht.

Tabel **Prijselasticiteiten brood, yoghurt en maaltijdproducten, top 20% suikerconsumenten en overige 80%**

	Melk	Overige melkproducten	Koffie, thee en chocomelk	Overige alcoholvrije drank
Top 20%				
Melk	-0.94	0.12	-0.15	0.23
Overige melkproducten	0.03	-1.23	-0.14	0.46
Koffie, thee, chocomelk	-0.04	-0.11	-0.98	0.27
Overig alcoholvrije drank	0.00	0.06	0.03	-1.16
Overige 80%				
Melk	-0.61	-0.11	-0.17	0.15
Overige melkproducten	-0.04	-0.85	-0.19	0.28
Koffie, thee, chocomelk	-0.04	-0.13	-0.81	0.27
Overig alcoholvrije drank	-0.01	0.01	0.00	-1.12



Postbus 4175
3006 AD Rotterdam
Nederland

Watermanweg 44
3067 GG Rotterdam
Nederland

T 010 453 88 00
F 010 453 07 68
E netherlands@ecorys.com

K.v.K. nr. 24316726

W www.ecorys.nl