

Erasmus universiteit Rotterdam

Fiscale stimulering van een goed consumptiepatroon

Fiscaliteit als wapen om de volksgezondheid te verbeteren

Bachelor scriptie Fiscale Economie

Augustus 2019

Naam student: Eric van Uffelen

Studentnummer: 416125

Begeleider: Mr. M.P.L. Adriaansen

Inhoudsopgave

1 Inleiding	3
1.1 Waarom een suikerbelasting	3
1.2 De opzet	6
2 Het belastingstelsel	7
2.1 Directe en indirecte belastingen	7
2.2 Functies van belastingheffing	8
2.3 De huidige situatie	9
2.3.1 Omzetbelasting	9
2.3.2 Verbruiksbelasting Alcoholvrije dranken	10
2.3.3 Alcoholaccijns	10
3 Belastingtheorieën en de toetsingscriteria	12
3.1 De vier e's	12
3.2 De belastingbeginselen	13
3.2.1 Rechts- of verdelingsbeginselen	13
3.2.2 Doelmatigheidsbeginselen	15
3.3 Zicht op wetgeving en de toetsingscriteria	16
3.3.1 Rechtmatigheid en gerichtheid op verwezenlijking van rechtsbeginselen	16
3.3.2 Doeltreffend- en doelmatigheid	17
3.3.3 Subsidiariteit en evenredigheid	21
3.3.4 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	21
3.3.5 Onderlinge afstemming met andere regelgeving	22
3.3.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	22
4 Toetsing van de suikerbelasting	23
4.1 Toetsing rechtmatigheid en gerichtheid op verwezenlijking van rechtsbeginselen	23
4.2 Toetsing doeltreffend- en doelmatigheid	24
4.3 Toetsing subsidiariteit en evenredigheid	27
4.4 Toetsing uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	28

4.5 Toetsing onderlinge afstemming met andere regelgeving	28
4.6 Toetsing eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	29
5 Conclusie	30
Literatuurlijst	32
Bijlage 1 Wet op de Suikerbelasting	35

1 Inleiding

1.1 Waarom een belasting op suiker?

Al jaren wordt de bevolking van Nederland steeds dikker. Het aantal volwassenen met ernstig overgewicht is de afgelopen dertig jaar meer dan verdubbeld en ook kinderen zijn volgens cijfers van het CBS steeds vaker te zwaar.¹ Een zorgwekkende trend, aangezien overgewicht niet alleen een negatief effect heeft op de productiviteit van werknemers,² maar ook zorgt het voor een verhoogde kans op chronische aandoeningen, zoals diabetes en hart- en vaatziekten.³ Waar diabetes onder meer voor verhoogde ziektekosten zorgt,⁴ zijn de gevolgen van hart- en vaatziekten een stuk kwalijker. Hart- en vaatziekten zijn doodsoorzaak nummer 2 in Nederland.⁵ De ernst van dit probleem lijkt dus significant. Reden genoeg voor de overheid om in te grijpen.

In het kabinetsakkoord 2017-2021, genaamd 'Vertrouwen in de toekomst', stellen de regerende partijen (VVD, CDA, D66 en ChristenUnie) dat de Nederlandse zorg al behoort tot de beste van Europa en nieuwe hervormingen niet nodig zijn. Wel komen maatregelen en geld voor preventie en gezondheidsbevordering, innovatie, en meer aandacht voor de kwaliteit van leven. Een maatregel van de overheid op dit gebied is het nationaal preventie akkoord, een akkoord waar onder andere patiëntenorganisaties, zorgaanbieders, zorgverzekeraars, gemeenten, sportverenigingen, sportbonden, bedrijven en maatschappelijke organisaties afspraken maken aangaande drie thema's: roken, overgewicht en problematisch alcoholgebruik. Op twee van de drie 'boosdoeners', sigaretten en alcohol, worden al accijnzen geheven. De vraag die rijst is of een soortgelijk middel, accijns of belasting, ook zijn toepassing kan vinden aangaande de derde boosdoener: ongezond eten en drinken. In het kabinetsakkoord wordt aan de maatregelen, die op het gebied van preventie worden genomen, de voorwaarde gesteld dat zij bewezen effectief moeten zijn. Daar waar de kennis over de effectiviteit nog ontbreekt zal aanvullend onderzoek worden gedaan.^{6 7}

Overgewicht wordt veroorzaakt door een te hoge calorie-inname ten opzichte van het calorieverbruik, dat mede veroorzaakt wordt door het toegenomen consumptie van frisdrank en andere suikerhoudende dranken.⁸ In Nederland is een significant probleem op het gebied van overmatige suikerconsumptie. Alleen in de VS en Duitsland wordt per persoon gemiddeld meer suiker geconsumeerd dan in Nederland. Een Nederlander eet gemiddeld 103 gram suiker per dag, terwijl de World Health Organisation (WHO) niet meer dan 50 gram per dag adviseert.⁹ Wereldwijd is de prijs van suikerhoudende drankjes de afgelopen jaren gedaald, in sommige landen zijn ze zelfs goedkoper dan flesjes water. The American Cancer Society en de WHO zien het belasten van suikerhoudende dranken evenals accijnzen op sigaretten als logische volgende stap.¹⁰ Want is dit gedrag wel een gevolg van een bewuste keuze om zoveel suiker te consumeren? Volgens het diabetesfonds denkt de Nederlander gemiddeld dat hij 40 gram suiker op een dag naar binnen krijgt, terwijl dit aantal in het echt tweeëneenhalf maal zo hoog ligt.¹¹ Neemt de gemiddelde Nederlander

¹ I. de Groot & J. Bruggink 2012.

² Gates e.a., *J of O and EM* 2008, aflv. 50 p. 39-45

³ R.H. Eckel, *Circulation*, 1997, aflv. 96.

⁴ Bolin e.a, *DM* 2009, volume 26 issue 9, p. 928-934.

⁵ J. Hoogenboezem & K. de Bruin, 2013.

⁶ Kabinetsakkoord 2017-2021, p 13 e.v.

⁷ rijksoverheid.nl

⁸ J. Brug & T.L.S. Visscher, *Bijblijven* 2004, 20:353.

⁹ M. Vermeulen, 2017.

¹⁰ American Cancer Society Cancer Action Network 2017.

¹¹ Diabetesfonds 2018.

dan dus wel alle gevolgen en kosten goed mee in zijn beslissingen van consumptie? Of is er sprake van marktfalen? Kan de overheid niet helpen deze beslissing ‘beter’ of in elk geval bewuster laten verlopen te laten verlopen? Een suikerbelasting zou consumenten meer bewust kunnen maken van hun gedrag en/of producenten aan het werk kunnen zetten om hun marktpositie te waarborgen.

Een suikerbelasting is geen nieuw idee. Een belasting op suikerdrinkjes en andere aanzienlijke suikerhouders om overgewicht tegen te gaan bestaat al. In Hongarije, Mexico, Ierland, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk is (deels) vanuit de overweging overmatige suikerconsumptie terug te dringen een belasting op (overmatig) suikerhoudende frisdranken en soms ook voedsel gekomen.¹² De afgelopen twee jaar zijn mede door de recente invoering van een suikerbelasting in het Verenigd Koninkrijk, vanaf 6 april 2018 van kracht,¹³ en de positieve berichtgeving over de effecten hiervan meerdere nieuwsberichten en opinie stukken over en voor de invoer van een vergelijkbare suikerbelasting in Nederland verschenen.^{14 15 16 17} Deze “sin tax”, zoals Stevens hem noemt, spreekt volgens hem erg tot de verbeelding. Een belasting die zowel de schatkist als de volksgezondheid ten goede komt, is het voorbeeld voor alle belastingen op goederen die schadelijk worden geacht voor de samenleving.¹⁸

Samen met de roep om deze nieuwe belasting rijst een aantal vragen: hoe moet deze suikerbelasting eruit gaan zien? Volgens welke beginselen wordt deze belasting ingevuld? Hier komen de belasting beginselen in het spel. Hoe kan ervoor worden gezorgd dat de suikerbelasting niet als een omslachtige manier om de staatskas te spekken wordt weggezet, maar daadwerkelijk zijn doel om de volksgezondheid te bevorderen vervult. Hoe kan een suikerbelasting een rechtvaardige, effectieve en efficiënte invulling krijgen? Welke afwegingen moeten hierbij worden gemaakt? Er zijn een aantal criteria voor een goed belastingstelsel. Dit zijn eerlijkheid, effectiviteit, efficiëntie en eenvoud. Hoe zijn deze toepasbaar op de suikerbelasting? Verder komt Zicht op wetgeving¹⁹, een nota opgesteld door het Ministerie van Justitie waarin een zestal kwaliteitscriteria genoemd, aan bod. De kwaliteitscriteria uit ‘Zicht op wetgeving’ scheppen in combinatie met de belastingbeginselen en criteria voor een goed belastingstelsel een volledig beeld van waar een belastingwet aan moet voldoen. Daarom wordt de suikerbelasting in deze scriptie aan de hand van de structuur van deze kwaliteitscriteria, met een aantal aanpassingen gericht op belastingwetgeving, getoetst. De kwaliteitscriteria luiden als volgt: rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffend- en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming met andere regelingen en tot slot eenvoud, duidelijk- en toegankelijkheid. De aanpassingen gericht op belastingwetgeving zijn op basis de criteria voor goede belastingwetgeving en de belastingbeginselen.

Dit brengt mij tot de volgende centrale vraag en deelvragen:

Centrale vraag

Voldoet de suikerbelasting aan de zes kwaliteitscriteria van Zicht op wetgeving?

¹² A. Dujardin 2016.

¹³ Ketelaar 2016.

¹⁴ P. Laseur 2017.

¹⁵ R. Duong 2017.

¹⁶ A. Brands 2018.

¹⁷ P. Theule & H. Boersma 2018.

¹⁸ L.G.M. Stevens, *WFR* 2018/98, afl. 7240, p. 98-102.

¹⁹ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, VI, nrs. 1-2

Deelvragen

Wanneer is de suikerbelasting rechtmatig en gericht op de verwezenlijking van de rechtsbeginselen?

Hoe worden de doelstellingen van de belasting zo effectief en efficiënt mogelijk bereikt?

Hoe voldoet de suikerbelasting aan de criteria van subsidiariteit en evenredigheid?

Hoe uitvoerbaar en handhaafbaar is de suikerbelasting?

Wanneer is de suikerbelasting voldoende onderling afgestemd met andere regelingen?

Wanneer is de suikerbelasting eenvoudig, duidelijk en toegankelijk?

1.2 De opzet

In de eerste paragraaf van hoofdstuk 2 wordt globaal de huidige situatie van het belastingstelsel geschetst. In de eerste paragraaf wordt beschreven welke vormen een belasting kan aannemen en welke vorm de suikerbelasting heeft. In de tweede paragraaf worden de functies van een belastingstelsel en de rollen die een belasting kan hebben geduid. In deze paragraaf wordt ook de functie van de suikerbelasting uitgelegd. In de derde paragraaf worden de huidige belastingen die op suikerhoudende dranken van kracht kunnen zijn beschreven. Na dit hoofdstuk is een beeld geschetst van de huidige situatie en de functie en vorm van de suikerbelasting. Dit is namelijk van belang voor de toetsing van de belasting.

Hoofdstuk 3 gaat over belastingtheorieën en de toetsingscriteria. In de eerste paragraaf worden de vier criteria voor een goed belastingstelsel en hun verband met de suikerbelasting besproken. De criteria zijn *eerlijkheid, effectiviteit, efficiëntie en eenvoud*. In de tweede paragraaf komen de belastingbeginselen aan bod. Deze zijn onder te verdelen in de rechts- of verdelingsbeginselen: *het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel* en *het beginsel van bevoorrechte verkrijging*, en de doelmatigheidsbeginselen: *het welvaartsbeginsel, het beginsel van de minste pijn* en *het beginsel van optimale realisatie*. Ook wordt het verband tussen de beginselen en de suikerbelasting toegelicht. Hierna worden in de derde paragraaf de aan de hand van de criteria voor een goed belastingstelsel, de belastingbeginselen en 'Zicht op wetgeving' de toetsingscriteria opgesteld en toegelicht. De kwaliteitscriteria uit Zicht op wetgeving zijn: *rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffen- en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming met andere regelingen en tot slot eenvoud, duidelijk- en toegankelijkheid*. Aan de hand van de kwaliteitscriteria wordt de suikerbelasting beoordeeld. Omdat Zicht op wetgeving niet specifiek voor belastingwetgeving is geschreven, worden een aantal elementen van de criteria voor goede belastingwetgeving en de belastingbeginselen meegenomen bij de toetsing van de suikerbelasting.

Hoofdstuk 4 ziet op de daadwerkelijke toetsing van de suikerbelasting aan de toetsingscriteria. Vervolgens wordt antwoord gegeven op de deelvragen. Dit vindt plaats in een zestal paragrafen vernoemd naar de kwaliteitscriteria uit 'Zicht op wetgeving', waarvan zij zijn afgeleid.

Hoofdstuk 5 is de conclusie. Hier worden de bevindingen uit de eerdere hoofdstukken van de scriptie samengevat en de centrale vraag beantwoord.

De bijlage is een conceptversie van de suikerbelasting. Deze scriptie kan worden gezien als een memorie van toelichting van deze suikerbelasting. Het *primaire doel* van deze suikerbelasting is het bevorderen van de volksgezondheid. Er wordt getracht dit te bereiken door de suikerconsumptie van de Nederlander te verlagen. De suikerbelasting moet consumenten een prikkel geven minder suikerhoudende dranken te consumeren en producenten de prikkel geven minder suiker in hun producten te doen. Het *secundaire doel* is geld opbrengen voor de staatskas.

2 Het belastingstelsel

Voor een volledig beeld van het huidige belastingstelsel en hoe de suikerbelasting daar binnen valt, worden in dit hoofdstuk de typen belastingen, functies van belastingheffing en de huidige situatie beschreven. De eerste paragraaf gaat over de verschillende typen belastingen, directe en indirecte belastingen en als wat voor een type de suikerbelasting het best tot zijn recht komt. De tweede paragraaf gaat over de mogelijkheden binnen de fiscaliteit om te belasten, de functies van belasting heffen. De derde paragraaf gaat over de huidige belastingen op suikerhoudende producten en hun functie.

2.1 Directe en indirecte belastingen

In Nederland wordt onderscheid gemaakt tussen directe belastingen, indirecte belastingen, accijnzen en invoerrechten.²⁰ Het verschil, zowel economisch als juridisch, wordt in deze paragraaf uitgelegd.

In economische zin is sprake van een directe belasting als degene voor wie de belastingdruk is bedoeld ook de belastingschuldige is en van een indirecte belasting als de belastingdruk volgens de opzet van de belasting bedoeld is om gedragen te worden door een ander dan de belastingschuldige. Deze classificatie is soms lastig is uit te voeren, dus wordt in feite gewerkt met een subsidiair criterium: *bereikt de belasting uiteindelijk het budget van de burgers, onderneming en instellingen via de ontvangstkant (direct), dan wel de uitgaafkant (indirect)?*²¹ De suikerbelasting die in deze scriptie wordt behandeld is voor burgers van Nederland economisch gezien een indirecte belasting: zij bereikt het budget van de burgers via de uitgaafkant.

Het onderscheid tussen directe- en indirecte belastingen in juridische zin is in de meeste landen een geheel formele kwestie geworden. *Juridisch is als een directe belasting aan te merken elke belasting die de wetgever als zodanig wenst aan te merken.*²² Ook in de wetgeving is het onderscheid tussen deze twee soorten belastingen niet helder meer. De twee termen zijn vervangen door respectievelijk belasting naar inkomen, winst en vermogen of niet-kostprijsverhogende belastingen en kostprijsverhogende belastingen. Bij de kostprijsverhogende belastingen wordt vervolgens onderscheid gemaakt tussen de verkeersbelastingen, productiebelastingen en de verbruiksbelastingen.²³

- *Verkeersbelastingen* zijn belastingen afhankelijk van een bepaalde rechtshandeling. Het belastbare feit is een rechtshandeling zoals bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV), waar het in Nederland verkrijgen van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen het belastbare feit is.
- *Productiebelastingen* belasten het bedrijfsleven voor de sociale kosten die voortkomen uit het productieproces van goederen, bijvoorbeeld in de vorm van milieuheffingen.
- *Verbruiksbelastingen* belasten de bestedingen die leiden tot verbruik door een consument. Accijnzen en omzetbelasting zijn voorbeelden van verbruiksbelastingen.

De suikerbelasting, zoals in deze scriptie weergegeven, is een kostprijsverhogende belasting. Van de kostprijsverhogende belastingen is het een verbruiksbelasting. De andere varianten van de

²⁰ L.G.M. Stevens 2018, p. 24.

²¹ L.G.M. Stevens 2018, p. 24&25.

²² L.G.M. Stevens 2018, p. 25.

²³ C.M. Ettema, M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten 2006, p. 1.

kostprijsverhogende belastingen zijn minder geschikt, omdat de belasting in die gevallen niet op een gemakkelijke manier direct aan consumptie wordt gekoppeld. Een verbruiksbelasting kan wel direct aan consumptie worden gekoppeld. De belasting komt indirect, via de verkopers, langs de consumptie bij de consumenten terecht en is daarom een geschikte variant om het primaire doel van deze belasting mee te verwezenlijken. Tevens is de suikerbelasting een verbruiksbelasting omdat de Wet op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken, waar de suikerbelasting op gebaseerd is, een verbruiksbelasting is.

2.2 Functies van belastingheffing

Een belasting heeft één of meerdere functie(s). Dit zijn de zogenoemde functies van belastingheffing. Onderscheid wordt gemaakt tussen de volgende functies:

- *De budgettaire functie*

De budgettaire functie van belastingheffing is kort gezegd het vergaren van opbrengsten voor schatkist om de overheidsuitgaven te kunnen bekostigen. Deze functie kreeg vanouds de meeste aandacht.²⁴

- *De instrumentele functie*

Naast de budgettaire functie kan ook een instrumentele functie aan de belasting worden toegekend. De belasting wordt gebruikt om bepaald gedrag te beïnvloeden. Door de belastingheffing worden niet alleen opbrengsten vergaard, maar ook nevendoelen nagestreefd. De budgettaire functie wordt als hoofdfunctie beschouwd. Bij de instrumentele functie van belastingheffing kan vervolgens onderscheid worden gemaakt in de volgende drie functies:²⁵

- a. *Allocatieve functie*: via de belastingheffing probeert de overheid invloed uit te oefenen op de samenstelling van de productie- en consumptiepatronen. Een voorbeeld hiervan is het ontmoedigen van roken door accijnzen op sigaretten en tabak. Ook veel belastingsubsidies zijn toe te schrijven aan de allocatieve functie van belastingheffing.
- b. *Stabilisatie functie*: via belastingheffing kan de overheid invloed uitoefenen op een gelijkmatig verloop van de economische bedrijvigheid. Dit houdt in dat in tijden van onderbesteding via de belastingen prikkels worden afgegeven om juist meer te gaan besteden en in tijden van overbesteding het omgekeerde. Een voorbeeld hiervan is de 'wiebeltaks'. Op grond van de Conjunctuurwet heeft de minister van Economische Zaken en Klimaat in overeenstemming met de minister van Financiën de bevoegdheid om vanuit conjuncturele overwegingen tijdelijk een aantal belastingen te verhogen, dan wel te verlagen.
- c. *Verdelingsfunctie*: via de belastingheffing kan de overheid trachten de gewenste inkomensverhoudingen te bereiken en zodoende de verdeling van de goederen bij te sturen. Wordt het gewenste maatschappelijke resultaat niet gehaald door het marktmechanisme, dan kan de overheid ingrijpen via het belastinginstrument, subsidies of inkomensprijzen. Een voorbeeld hiervan is een progressief tarief in box 1 Inkomstenbelasting.

²⁴ L.G.M. Stevens 2018, p. 5.

²⁵ L.G.M. Stevens 2018, p. 5.

- De steunfunctie

Bij sommige belastingen vormt de ondersteunde functie die deze belastingen hebben met betrekking tot andere belastingen een aanzienlijk deel van hun bestaansrecht en rechtsgrond. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de vennootschapsbelasting. Deze belasting voorkomt dat ondernemers en vermogensbezitters de druk van de Inkomstenbelasting eenvoudig kunnen omzeilen door hun vermogen of onderneming in te brengen in een naamloze of besloten vennootschap. Als de vennootschapsbelasting er niet was zou sprake zijn van een zogenaamd 'belastingvrijveld' dat de concurrentieverhoudingen zou verstoren.

²⁶

De suikerbelasting, zoals die in deze scriptie wordt behandeld, heeft als primair doel om gedrag te veranderen. De functie van belastingheffing die hierbij het best past is de instrumentele functie. Van de drie instrumentele functies is de allocatieve functie het best van toepassing bij de suikerbelasting. Geheel conform de beschrijving van de allocatieve functie is de suikerbelasting gericht op het beïnvloeden van de samenstelling van het consumptiepatroon. Aan de hand van het secundaire doel is ook de budgettaire functie van toepassing op de suikerbelasting. Het uiteindelijke doel van de belasting is dat minder suiker wordt geconsumeerd. Het is namelijk zeker niet de bedoeling dat deze consumptie verdwijnt. De belasting moet ervoor zorgen dat de keuze om suiker te consumeren 'eerlijker' wordt. Het falen van de marktwerking dat plaatsvindt moet worden gecorrigeerd. De consument wordt door middel van de belasting via een financiële prikkel geholpen in het beter maken van de keuze om suikerhoudende dranken te consumeren. Ook wordt de consument door de belasting bewuster gemaakt van de negatieve (externe) effecten van overmatige suiker consumptie.

2.3 De huidige situatie

De suikerbelasting richt zich op dranken die suiker bevatten en vertoont overlap met de omzetbelasting, verbruiksbelasting alcoholvrije dranken en de Wet op de accijns. In deze paragraaf worden deze belasting toegelicht.

2.3.1 Omzetbelasting

In principe drukt op alle voedingsmiddelen, dus ook suikerhoudende dranken, btw. Btw staat voor belasting toegevoegde waarde en de van toepassing zijnde wet heet 'Wet op de omzetbelasting 1968'. Deze wet wordt doorgaans getypeerd als een *indirecte verbruiksbelasting*.²⁷

Omzetbelasting wordt geheven bij de ondernemer. Van hem wordt verwacht dat hij de belasting doorberekent aan de consument. Omdat de ondernemer de door hem betaalde btw in principe kan verrekenen met de door hem af te dragen btw, drukt de belasting dan effectief alleen op de consument. De meest voorkomende uitzondering hierop is als de dienst of de goederen die de ondernemer levert is vrijgesteld van btw. De betaalde btw is voor de ondernemer alleen maar aftrekbaar als hij ook btw over zijn levering van goederen of dienst moet berekenen. Is een goed of dienst vrijgesteld van btw, dan mag hij de door hem betaalde btw niet aftrekken voor het deel dat toe te rekenen is aan die vrijgestelde levering of dienst. Dit is vaak het geval in de publieke sector (ziekenhuizen en onderwijs).

²⁶ L.G.M. Stevens 2018, p. 9.

²⁷ L.G.M. Stevens 2018, p. 387

De maatstaf van de omzetbelasting is de vergoeding, wat meestal neerkomt op de prijs. Het gangbare btw-tarief is 21%, maar de producten waar de suikerbelasting op ziet vallen onder het verlaagde tarief uit tabel 1, 9%.

2.3.2 Verbruiksbelasting alcoholvrije dranken

In het verleden werden in Nederland accijnzen geheven over suiker en alcoholvrije dranken waaronder frisdrank. Deze accijnzen bleken bij de invoering van de open Europese markt in strijd met de Europese richtlijn. Die richtlijn stelde dat accijnzen beperkt moesten blijven tot producten als alcohol, tabak en benzine. De accijnzen op suiker zijn daarom per 1 januari 1993 afgeschaft en de accijns op alcoholvrije dranken is veranderd in een verbruiksbelasting, die in feite op hetzelfde als een accijns neerkomt. De grensformaliteiten die de oude accijnswet voorschreef, zijn vervangen door een administratief controlestelsel zodat deze 'nieuwe' wet aan de EU-voorschriften voldoet.²⁸ Deze nieuwe wet heet de 'wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken'.

In 2001 is een zaak aangaande de 'wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken' voor de Hoge Raad gekomen. Belanghebbende stelde dat de verbruiksbelasting in strijd was met de toen geldende Accijnsrichtlijn en de Zesde richtlijn, omdat bij het vervoer van deze goederen formaliteiten vervuld moeten worden. De HR verwierp het beroep vanwege het volgende: "De in de art. 3, derde lid, Accijnsrichtlijn en art. 33, eerste lid, Zesde richtlijn, beschreven regelingen zijn slechts ter voorkoming van het moeten vervullen van grensformaliteiten. Het is niet de bedoeling geweest belastingen uit te sluiten waarbij de materiële belastingschuld (mede) wordt gevormd door de binnenkomst op het nationale grondgebied. Tot de voor de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken te verrichten formaliteiten behoren geen formaliteiten die alleen ter gelegenheid van de overschrijding van de grens moeten worden vervuld. Daarom is er geen sprake van formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens als bedoeld in de Accijnsrichtlijn en de Zesde richtlijn."²⁹

De 'Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken' is nog steeds van kracht. Deze wet is door de jaren heen aan enkele mutaties onderhevig geweest, maar is in essentie nog hetzelfde. De wet ziet in beginsel op de invoer en verkoop van alcoholvrije dranken (zijnde vruchten- en groentesappen, mineraalwater, limonade, limonadesiroop en alcoholische dranken die niet vallen onder de 'Wet op de accijns'). Opmerkelijk is dat melk en soja dranken niet aan deze belasting onderhevig zijn. De belasting bedraagt €8,83 per hectoliter en gaat dus op basis van volume, waar voor vaste vormen en concentraat dit moet worden omgerekend naar volume gereed product.³⁰ Het voornaamste doel van deze wet is het genereren van opbrengsten voor de staatskas. Deze belasting heeft dus vooral een budgettaire functie en niet zo zeer een steun- of instrumentele functie. Het is dan ook, omdat met deze wet geen specifieke beleidsdoelinden worden beoogd, logisch dat bij deze belasting als maatstaf niet (nog) het suikerpercentage in de dranken wordt gehanteerd.

2.3.3 Alcoholaccijns

Vanuit zowel rechtmatigheids- als effectiviteitsoverwegingen is het niet wenselijk om een vrijstelling voor dranken die suiker bevatten te verlenen. Dit wordt verder toegelicht bij de toetsing van de suikerbelasting. De suikerbelasting is dus ook voor alcoholische dranken, mits zij suiker bevatten, van toepassing. Een overlap met alcoholaccijns vindt dus plaats.

²⁸ WFR 1992/988, afl. 6017, p. 988

²⁹ HR 28-03-2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008

³⁰ Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Alcoholaccijns worden geheven op alcoholhoudende dranken en wordt geregeld in de 'Wet op de accijns', die sterk lijkt op de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Het zijn allebei verbruiksbelastingen. De wet op de accijns regelt ook de accijns op minerale oliën en tabaksproducten, die komen hier echter niet aan bod. Onder de naam accijns wordt de belasting geheven met als doel het ontmoedigen van alcoholgebruik en het vergaren van inkomsten aan de staat. De hoogte van de belasting is afhankelijk van het product. Onderscheid wordt gemaakt tussen: bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten. De belasting kent verschillende tarieven per product,³¹ verdeeld in schalen afhankelijk van:

- Bier: het stamwortgehalte uitgedrukt in percenten Plato;
- Wijn: het alcoholpercentage en of een wijn mousserend is of niet, voor mousserende wijnen gelden hogere tarieven;
- Tussenproducten: het alcoholpercentage en of het tussenproduct mousserend is of niet, voor mousserende tussenproducten gelden hogere tarieven. Stopt bij 22 volumeprocent;
- Overige alcoholhoudende producten*: bij deze producten gaat het tarief niet in schalen maar met €16,86 per volumeprocent alcohol bij 20 °C.

De wet ziet, vergelijkbaar met de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, op de invoer en uitslag van alcoholhoudende dranken. Bij deze wet zijn de zowel de instrumentele als de budgettaire functie van belastingheffing te herkennen. De instrumentele functie en daarvan de allocatieve functie, omdat de accijns over alcohol onder andere worden geheven om de alcoholconsumptie in Nederland terug te dringen, en de budgettaire functie, omdat de accijns geld opbrengen voor de staatskas.

³¹ Belastingdienst.nl

3 Belasting theorieën

In dit hoofdstuk komt een aantal belastingtheorieën aan bod. Een belastingtheorie is een theorie die omschrijft en toelicht waar het recht om te heffen van de overheid op rust. Daaronder vallen welke criteria en/of beginselen bij het samenstellen van een verantwoord stelsel in ogenschouw moeten worden genomen.³² In paragraaf 3.1 worden de criteria voor een goed belastingstelsel en hoe zij een toepassing op de suikerbelasting vinden uitgelegd. In paragraaf 3.2 worden de belastingbeginselen en hun verband met de suikerbelasting toegelicht. Daarna, in paragraaf 3.3 wordt “Zicht op wetgeving”, een nota van het Ministerie van Justitie gericht op het verbeteren van gericht op de verbetering van wetgevingskwaliteit, behandeld. In deze nota worden zes kwaliteitscriteria voor een wet genoemd. De toetsing in deze scriptie is qua indeling hetzelfde als die van de kwaliteitscriteria uit ‘Zicht op wetgeving’. Omdat de nota voor algemene wetgeving is geschreven en het in deze scriptie gaat over belastingwetgeving, is voor de toetsing gekozen voor een combinatie van de kwaliteitscriteria uit ‘Zicht op wetgeving’, de criteria voor goede belastingwetgeving en belastingbeginselen. In hoofdstuk 4 wordt de suikerbelasting vervolgens aan de hand van de kwaliteitscriteria getoetst.

3.1 De vier e's

Het belastingrecht is net als het algemeen geldend recht een samensmelting van rechtvaardigheid en doelmatigheid. De criteria voor een goed belastingstelsel en de rechts- en verdelingsbeginselen en doelmatigheidsbeginselen vertonen dus gelijkenissen. Bij de behandeling van de belastingbeginselen wordt dit verder toegelicht, omdat op dat punt een vollediger beeld van de situatie is geschetst.

De criteria waaraan een goed belastingstelsel³³ aan moet voldoen zijn:

- Een belastingstelsel moet *eerlijk* zijn, dat wil zeggen dat het belastingstelsel ondersteunt wordt door de rechtsvaardigheidsopvattingen van de maatschappij.
- Een belastingstelsel moet *effectief* zijn, dat wil zeggen dat de gestelde doelstellingen van fiscaal beleid ook feitelijk verwezenlijkt worden.
- Een belastingstelsel moet *efficiënt* zijn, dat wil zeggen dat de gestelde doelstellingen met zo min mogelijk uitvoeringskosten moeten worden gerealiseerd.
- Een belastingstelsel moet *eenvoudig* zijn, dit is niet alleen nodig omdat het de efficiëntie van de effectuering ten goede komt, maar ook omdat een betere begrijpelijkheid van de regels zorgt dat de rechten en plichten beter kenbaar zijn. Het zorgt dan voor een minder grote communicatielast op de Belastingdienst.

De suikerbelasting moet bijdragen aan een belastingmix die door de samenleving als rechtvaardig wordt gezien. De beleidsdoelstellingen van de belastingmix moeten verwezenlijkt worden, dus de primaire en secundaire doelstelling van de suikerbelasting moeten daadwerkelijk gerealiseerd worden. Deze doelstellingen van de suikerbelasting moeten zo efficiënt mogelijk, dus met zo min mogelijk uitvoeringskosten worden verwezenlijkt. Verder dient een belastingstelsel eenvoudig te zijn, de suikerbelasting mag de belastingmix niet te ingewikkeld maken. Daarvoor is het ook handig dat de suikerbelasting zelf ook niet (te) ingewikkeld is.

³² H. J. Hofstra 1986, p. 75.

³³ L.G.M. Stevens 2018, p. 10.

3.2 Belastingbeginselen

W.J de Langen³⁴ heeft via empirisch onderzoek de criteria voor een goed belastingstelsel uitgewerkt in zes hoofdbeginselen die in onderling verband het fundament vormen van het belastingrecht.³⁵ Deze beginselen zijn niet autonoom, een belastingstelsel waaraan alle zes beginselen ten grondslag liggen zal volgens De Langen een logisch en systematisch geheel vormen.³⁶ De belastingbeginselen zijn vervolgens in te delen in rechts- of verdelingsbeginselen en doelmatigheidsbeginselen. In de rechts- of verdelingsbeginselen is het eerlijkheidscriterium van de criteria voor een goed belastingstelsel te herkennen. De rechts- of verdelingsbeginselen kunnen gezien worden als de rechtvaardigheidsopvattingen van de maatschappij. In de doelmatigheidsbeginselen zijn de criteria effectiviteit, efficiëntie en eenvoud te herkennen.

Rechts- of verdelingsbeginselen (par. 3.2.1):

- het draagkrachtbeginsel;
- het profijtbeginsel;
- het beginsel van bevoorrechte verkrijging.

Doelmatigheidsbeginselen (par. 3.2.2):

- het welvaartsbeginsel;
- het beginsel van de minste pijn;
- het beginsel van optimale realisatie.

3.2.1 Rechts- of verdelingsbeginselen

Het draagkrachtbeginsel

Dit beginsel houdt in dat belasting kan worden geheven naar rato van de draagkracht van de belastingplichtigen.³⁷ Aan het draagkrachtbeginsel ligt een ander beginsel ten grondslag, namelijk het gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat personen met dezelfde draagkracht een gelijk bedrag aan belasting betalen, ook wel horizontale gelijkheid genoemd. Het meten van draagkracht is niet eenvoudig: gekeken moet worden naar de maatstaf van draagkracht en de tariefstructuur. De maatstaf kan worden bepaald op basis van inkomen, vermogen of verbruik. Nadat de maatstaf van draagkracht bekend is, kan de tariefstructuur worden bepaald. Het belastingstelsel kent een degressieve, proportionele of progressieve tariefstructuur. Als mensen bijvoorbeeld een ongelijk inkomen hebben, is dus ook hun draagkracht ongelijk. Maar hoe ongelijk? Het gaat dan om een evenredige toepassing van het gelijkheidsbeginsel (verticale gelijkheid). Het is uiteindelijk aan de politiek om verticale gelijkheid te definiëren, dus om de evenredigheid te bepalen tussen mensen met een ongelijke draagkracht. Waar een inkomstenbelasting een heffing *naar* draagkracht is, kun je bij een verbruiksbelasting spreken van een heffing *van* draagkracht. De hoogte van het inkomen heeft geen invloed op de tarieven van bijvoorbeeld de omzetbelasting. Bij een verbruiksbelasting wordt niet uitgegaan van het belasting subject, maar van het belasting object.³⁸ Hierdoor wordt differentiatie per beoogd subject (de consument) een ingewikkelde aangelegenheid. De suikerbelasting wordt een verbruiksbelasting, dus als suikerhoudende dranken dan vooral relatief

³⁴ W.J. de Langen 1958.

³⁵ L.G.M. Stevens 2018, p. 10.

³⁶ M.P. Overbeeke 1982, p. 9-11.

³⁷ L.G.M. Stevens 2018, p. 10.

³⁸ A.J. van Doesum 2009, p. 36.

veel geconsumeerd worden door mensen met een lager inkomen. Dan zou de suikerbelasting inkomensongelijkheid kunnen bevorderen en het draagkrachtbeginsel kunnen schaden.

Het profijtbeginsel

Dit beginsel houdt in dat belasting wordt geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft getrokken uit door de overheid bekostigde voorzieningen.³⁹ Het profijt kan bestaan uit een voordelige overheidsvestrekking, maar ook uit een waardestijging van een persoonlijk bezit die het gevolg is van overheidsactiviteiten. Evengoed kan het profijt bestaan uit een kostenbesparing, omdat de burger bepaalde, door hem veroorzaakte, maatschappelijke kosten (bijvoorbeeld milieuschade) niet hoeft te dragen. In die gevallen kan op basis het profijtbeginsel schadecompensatie plaats vinden in de vorm van een milieubelasting. Het profijtbeginsel zou in die gevallen beter het vergoedingsbeginsel of het schadevergoedingsbeginsel genoemd kunnen worden. Voorwaarde voor een juiste toepassing van het profijtbeginsel is dat het genoten profijt of de veroorzaakte schade in enigermate vast te stellen is. Bij milieu- of gezondheidskwesties is dit soms lastig. Met het profijtbeginsel in het achterhoofd kan de suikerbelasting als een prijs voor de (extra) zorg die nodig is als gevolg van suikerconsumptie worden gezien. Volgens het profijtbeginsel moeten de kosten die de overheid maakt als gevolg van de consumptie vergoed worden, want indien iemand van overheidsuitgaven profiteert moet die persoon ook bijdragen aan die overheidsuitgaven.⁴⁰

Het beginsel van bevoorrechte verkrijging

Het beginsel van bevoorrechte verkrijging wordt ook wel het buitenkansbeginsel genoemd. Het houdt in dat een speciale belasting geheven kan worden als de ontvanger bij het verkrijgen van een bate in een bevoorrechte positie verkeert in vergelijking met anderen.⁴¹ Een voorbeeld van een belasting waar dit beginsel wordt toegepast is de successiewet. Het verkrijgen van een erfenis of schenking kan worden gezien als iets wat komt aanwaaien, waarvoor geen inspanningen zijn verricht.⁴² Een andere belasting waar het beginsel van bevoorrechte verkrijging een grote rol speelt is de kansspelbelasting. Dit beginsel ziet vooral op een buiten proportioneel hoge beloning voor een minimale inspanning. Dit beginsel heeft niet veel toepassing op de suikerbelasting. In het hypothetische geval dat suikerproductie overmatig gesubsidieerd is, vindt de suikerbelasting ook een rechtsgrond in dit beginsel. Dan moet de suikerbelasting voor een rechtmatige invulling wel over alle producten die suiker bevatten worden geheven.

³⁹ L.G.M. Stevens 2018, p. 14.

⁴⁰ Kemmeren 2001, p. 25.

⁴¹ L.G.M. Stevens 2018, p. 15.

⁴² Vijfeiken en Gubbels 2019, S&E.1.1.0.C.d

3.2.2 Doelmatigheidsbeginselen

Het welvaartsbeginsel

Op basis van het welvaartsbeginsel worden in de belastingwetgeving allerlei faciliteiten ingebouwd, die zijn bedoeld om de welvaart van de gehele samenleving te bevorderen. Dit beginsel is de meest dominante van de doelmatigheidsbeginselen en stelt dat belasting heffen moet leiden tot bevordering van de welvaart van de gehele samenleving.⁴³ Vaak heeft dit een inbreuk op de rechts- of verdelingsbeginselen tot gevolg. Deze inbreuk hoeft de belastingheffing niet perse een onrechtvaardig karakter te geven, want hij wordt immers gedaan in het belang van de hele samenleving. Het gaat bij dit beginsel niet alleen om welvaart gemeten in geld. Welvaart is een ruim begrip dat meer omvat dan de behoeftebevrediging van materiële goederen, maar ook die van vrije tijd, de kwaliteit van natuur en leefomgeving en alle andere mogelijke zaken die tot een hogere kwaliteit van het bestaan leiden.⁴⁴ Meestal is de maatschappelijke welvaart een gewogen som van alle nutten van alle mensen in de economie.⁴⁵ Het welvaartsbeginsel ziet zowel het effectiviteit- en efficiëntie criterium voor een goed belastingstelsel. Een suikerbelasting moet volgens dit beginsel, dus daadwerkelijk de welvaart verhogen.

Het beginsel van de minste pijn

Dit beginsel stelt dat de wetgever nastreeft de belastingheffing zo in te richten dat deze zo min mogelijk ergernis veroorzaakt en de administratieve last voor de belastingplichtige beperkt blijft.⁴⁶ Het beginsel van de minste pijn is terug te voeren naar Adam Smith, die stelde in 1776 dat belastingheffing moet plaatsvinden op het moment en wijze die de belastingplichtige het beste uitkomt.⁴⁷ Het sluit aan op het derde criterium van de eerder in dit hoofdstuk genoemde criteria voor een goed belastingstelsel, zijnde efficiëntie. De aversie tegen belastingbetaling moet zoveel mogelijk worden beperkt door een soepel verlopende heffingsprocedure. Dit kan bijvoorbeeld door de belastingplichtige zo min mogelijk met de belastingheffing te confronteren. Het als het ware achter hun rug om te doen door middel van een bronheffing. Zodat degene op wie de belasting drukt de 'pijn' van het belasting betalen zo weinig mogelijk voelt. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de loon- en dividendbelasting: zij fungeren als voorheffing voor de inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige eerst zijn brutoloon ontvangt en daarna gelijk inkomstenbelasting moet betalen, is voor te stellen dat dit als vervelend wordt ervaren. De suikerbelasting moet volgens dit beginsel dus zo onzichtbaar mogelijk zijn. Hier kan frictie ontstaan met de effectiviteit, omdat de zichtbaarheid van de belasting, mede door bewustwording, een positief effect kan hebben op de primaire doelstelling van de belasting.

Het beginsel van optimale realisatie

Het beginsel van de optimale realisatie houdt in dat alle beginselen niet ten volle, maar optimaal moeten worden gerealiseerd. Bij de instrumentele functie van belastingheffing kan er frictie ontstaan tussen enerzijds rechtvaardigheid en anderzijds effectiviteit van de belastingheffing. De wetgever dient een goed evenwicht te vinden tussen de verschillende beginselen.⁴⁸ Optimale realisatie is geen strak gedefinieerd begrip. Het kan per persoon verschillen. Optimale realisatie is

⁴³ L.G.M. Stevens 2018, p. 15.

⁴⁴ B. Jacobs 2015, p. 29.

⁴⁵ B. Jacobs 2015, p. 32.

⁴⁶ L.G.M. Stevens 2018, p. 16.

⁴⁷ Veijfeiken en Gubbels 2019, S&E.1.1.0.C.c

⁴⁸ L.G.M. Stevens 2018, p. 16.

voor de wetgever een kwestie van afstemmen van factoren. Deze factoren kunnen bijvoorbeeld de volksgezondheid en de opbrengsten van de belasting versus de kosten van de belasting zijn. Bij het beginsel van optimale realisatie worden alle vier criteria voor een goed belastingstelsel meegenomen en in onderlinge samenhang gewogen. Voor de suikerbelasting betekend dit dat keuze die tegen bepaalde beginselen in gaan gerechtvaardigd kunnen worden doordat zij andere beginselen wel dienen.

3.3 Zicht op wetgeving

De vanuit de overheid gegeven criteria voor de invulling van (belasting)wetgeving is terug te vinden in de nota "Zicht op wetgeving". Dit is een algemeen wetgevingsbeleid ontwikkeld op Rijksniveau, gericht op de verbetering van de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van het overheidsbeleid. Bij het opstellen van de nota is getracht de algemene uitgangspunten en maatstaven waaraan wetgeving moet voldoen te omschrijven. De eisen gaan over zowel rechtstatelijke en juridische kwaliteit van wetgeving evenals de doelmatigheid en effectiviteit daarvan.^{49 50}

Dit zijn de zes kwaliteitscriteria waaraan, volgens de nota, wetgeving aan moet voldoen:

- rechtmatigheid en gerichtheid op verwerking van rechtsbeginselen;
- doeltreffendheid en doelmatigheid;
- subsidiariteit en evenredigheid;
- uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
- onderlinge afstemming met andere regelingen;
- eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

In de volgende paragrafen worden de toetsingscriteria uit "Zicht op wetgeving" toegelicht, evenals de overlap met de criteria voor goede belastingwetgeving en de belastingbeginselen, om zo tot de toetsing die in deze scriptie wordt gebruikt te komen. Voor het standpunt dat de doelmatigheidsbeginselen, het subsidiariteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel onder rechtmatigheid en gerichtheid op de verwerking van rechtsbeginselen vallen valt wat te zeggen. Echter komen deze beginselen aan bod bij de criteria "doeltreffendheid en doelmatigheid" en "Subsidiariteit en evenredigheid". Om herhaling te beperken en omdat ze daar beter op hun plek zijn worden ze bij rechtmatigheid en gerichtheid op verwerking van rechtsbeginselen niet uitgewerkt.

3.3.1 Rechtmatigheid en gerichtheid op verwerking van rechtsbeginselen

Wetten moeten rechtmatig zijn, in overeenstemming met het recht en gericht op de effectuering van rechtsbeginselen. Bijvoorbeeld op het bevorderen van rechtszekerheid of de bescherming van kwetsbare belangen. Dit criterium is vergelijkbaar met het criterium *eerlijkheid* van de 4 e's. Dit criterium stelt dat belastingstelsel ondersteunt moet worden door de rechtsvaardigheidsopvattingen van de maatschappij. In de praktijk wilt dit nog niet altijd lukken, omdat juridische motieven soms van politieke en beleidsmatige argumenten verliezen. Anderzijds kunnen deze gebreken voortkomen uit onduidelijkheid van hogere regels en te geringe voorspelbaarheid van de rechtelijke uitleg van die regels, of door gelimiteerde deskundigheid van de wetgevingsjurist. In een rechtstaat is

⁴⁹ Kamerstukken II, 1990-91, 22 008

⁵⁰ Kamerstukken II, 2000-01, 27 475, nr 2

onrechtmatigheid van wetgeving fundamenteel onjuist. Het reduceert tevens het vertrouwen in de overheid. Bovendien kan onrechtmatigheid van wetgeving leiden tot rechterlijk ingrijpen en dat kan daarop de effectiviteit van het beleid weer beïnvloeden. Het is van belang dat belastingwetgeving zo goed mogelijk wordt ingevuld volgens de rechts- of verdelingsbeginselen.⁵¹

Voor de toetsing van de rechtmatigheid wordt beoordeeld of de suikerbelasting voldoet aan de recht- of verdelingsbeginselen. Voor de suikerbelasting zijn het draagkrachtbeginsel en het profijtbeginsel het meest relevant. Gekeken wordt naar draagkracht en hoezeer de belasting bij de juiste persoon terecht komt. Is degene die door de belasting wordt getroffen ook degene die de consumptie heeft? Komt het bij de juiste persoon terecht? Er dient, zoals eerder bij het draagkrachtbeginsel genoemd, horizontale gelijkheid te gelden. Consumenten die evenveel van het slechte goed consumeren dienen evenveel belasting te betalen. *Komt de suikerbelasting in de juiste mate bij de juiste persoon terecht?*

3.3.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Wetten moeten doeltreffend (effectief) zijn. Dat wil zeggen dat zij moeten leiden tot de realisatie van de doelstellingen die de wetgever beoogd en zij doelmatig (efficiënt) moeten zijn. Er mag geen te ongunstige verhouding tussen baten en lasten ontstaan. Doeltreffendheid en doelmatigheid zijn, net als rechtmatigheid, belangrijke kwaliteitseisen. Van belang is dat de doelstellingen van een wet helder en volledig worden geformuleerd. Bij de suikerbelasting is het primaire doel om de suikerconsumptie terug te dringen. Aan het financiële aspect mag niet voorbij worden gegaan. Het secundaire doel van de belasting is dat zij opbrengsten voor de staatskas moet genereren. Bij voldoen aan de doelmatigheidsbeginselen heerst een sterke samenhang met *uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid* van de wet: als een wet niet uitvoerbaar en handhaafbaar is, is het schier onmogelijk om de doelstelling te behalen.⁵² Effectiviteit en efficiëntie zijn te meten in de economische effecten van een belasting. Daarom is de vraag die beantwoord wordt voor de toetsing van dit criterium: *hoe worden de doelstellingen van de belasting zo effectief en efficiënt mogelijk bereikt?* Hiervoor is van belang om te weten wat de economische effecten van de suikerbelasting zijn.

Economische effecten

Bij het beoordelen van de economische effecten van de belasting kan worden gekeken naar een verschillende facetten. De hoofdvraag is: hoe worden de doelstellingen van de belasting zo effectief en efficiënt mogelijk bereikt? Hier sterk mee samenhangend zijn de vragen of de belasting voldoet aan de voorwaarden van een pigouviaanse belasting. Een pigouviaanse belasting is een belasting met als doel gedrag te beïnvloeden. Ook wordt gekeken naar wie de belasting gaat dragen: de 'tax incidence'. Als laatste wordt gekeken naar de 'deadweight loss'. Dit is om te bepalen of de belasting de welvaart verhoogt. Om dit alles te kunnen begrijpen worden tussendoor begrippen genoemd en uitgelegd.

Pigouviaanse belasting

Om te kunnen begrijpen wat een pigouviaanse belasting inhoudt, moeten eerst de begrippen 'externaliteit', pareto efficiëntie en marktfalen worden geïntroduceerd. Van externaliteiten is sprake als een individu/bedrijf met zijn of haar handelen een ander individu/bedrijf beïnvloedt zonder dit

⁵¹ J.L.W. Broeksteeg e.a. 2005, p. 34-37

⁵² J.L.W. Broeksteeg e.a. 2005, p. 37-40

mee te nemen in zijn of haar beslissing om te handelen. Dit komt door een verschil in private kosten voor het individu/bedrijf en de maatschappelijke kosten. Dit kunnen zowel negatieve als positieve effecten voor de andere zijn. Daarom wordt onderscheid gemaakt tussen aan de ene kant positieve en aan de andere kant negatieve externaliteiten. Als sprake is van negatieve externaliteiten, is de uitkomst die het marktmechanisme oplevert niet pareto-efficiënt.⁵³

Een uitkomst is pareto-efficiënt als niemand zijn nut kan verbeteren zonder iemand anders er slechter vanaf te laten zijn. Dat de uitkomst van het marktmechanisme niet pareto-efficiënt is, staat haaks op de eerste stelling van de welvaartseconomie, die stelt namelijk dat de werking van het marktmechanisme onder bepaalde aannames in de optimale verdeling van middelen resulteert. Deze aannames zijn dat de markt perfect competitief is en dat voor elk goed een markt bestaat. De verdeling die de markt tot stand brengt is dan pareto-efficiënt en heet ook wel de 'first-best solution'. Als sprake is van marktfalen komt de optimale oplossing echter niet tot stand.⁵⁴

Externaliteiten zijn een vorm van marktfalen. Andere vormen van marktfalen zijn: toetredingsbarrières, asymmetrische informatievoorziening en elke vorm van marktmacht. Om te compenseren voor het marktfalen kan worden ingegrepen. Met dit ingrijpen in de imperfecte markt kan de zogenaamde 'second-best solution' worden bereikt. Dit ingrijpen gebeurt meestal door de overheid.⁵⁵

Een middel tegen negatieve externaliteiten is een pigouviaanse belasting. Deze belasting werkt door het internaliseren van de externaliteiten in de prijs. Zo wordt gecompenseerd voor het verschil in de private kosten en de maatschappelijke kosten; de private kosten zijn nu gelijk aan de maatschappelijke kosten. De externaliteiten zitten dan bij de prijs inbegrepen, zodat de externaliteiten niet meer buiten de beslissing van het individu/bedrijf vallen. De pigouviaanse belasting is gelijk aan de marginale maatschappelijke schade van de externaliteit in het maatschappelijke optimum.⁵⁶

Een pigouviaanse belasting heeft dus als doel gedrag dat slecht is voor de maatschappij en zich uit in consumptie/productie van slechte goederen, terug te dringen tot een maatschappelijke optimaal niveau. Dit wordt bewerkstelligd door het internaliseren van de negatieve externe effecten in de prijs. Een pigouviaanse belasting is gericht op een verandering in gedrag en niet zo zeer op extra inkomsten voor de overheid. Bij de suikerbelasting moeten de negatieve externe effecten zo goed mogelijk geïnternaliseerd worden om het een goede pigouviaanse belasting te laten zijn.

Wie draagt de belasting?

Door wie een belasting moet worden afgedragen is duidelijk. Dit staat vastgelegd in desbetreffende wet en is de zogenaamde 'statutory incidence'. Op wie een belasting, economisch gezien, drukt staat niet vast. Dit wordt bepaald door verschillende factoren en heet de 'economic incidence'. De statutory incidence zegt niets over op wie de belasting uiteindelijk drukt, omdat de economische belastingdruk kan worden afgewenteld. 'The amount by which prices rises the extent to which consumers bear a tax depends on the shape of the demand and supply curves, not on whom the tax is levied.'⁵⁷ Elasticiteit is de verandering in de vraag- of aanbodhoeveelheid als gevolg van een

⁵³Rosen & Gayer 2014, p. 73.

⁵⁴Rosen & Gayer 2014, p. 35-50

⁵⁵Rosen & Gayer 2014, p. 46-50

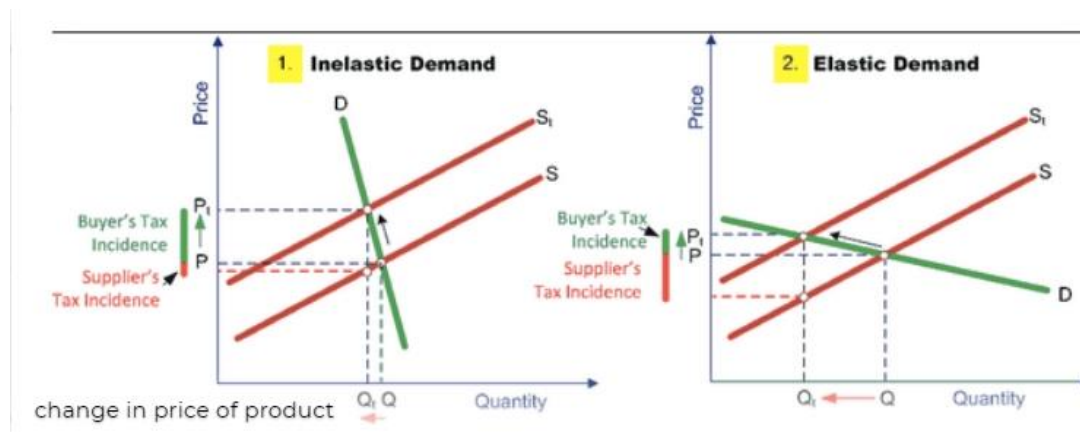
⁵⁶Rosen & Gayer 2014, p. 84

⁵⁷J. E. Stiglitz, 2000 p. 491

prijsstijging van een goed. Deze prijsstijging komt bijvoorbeeld door een doorberekening van een belasting in de kostprijs.

Elasticiteit wordt uitgedrukt in een cijfer van 0 tot 1. Indien de elasticiteit van de vraag naar of het aanbod van een goed 0 is, dan is deze perfect inelastisch; is de elasticiteit ∞ , dan is deze perfect elastisch. Bij een perfecte inelasticiteit treedt geen verandering in de vraag naar of het aanbod van een goed op bij een prijsmutatie. Zodra de elasticiteit groter is dan 0, dan treedt bij een prijsmutatie ook een verandering in de vraag naar of het aanbod van een goed op. De grootte van dit effect hangt af van de elasticiteiten. Als sprake is van een perfecte elastische vraag of aanbod, dan leidt een prijsmutatie tot een oneindig grote verandering in de vraag naar of het aanbod van een goed.

Ingeval het aanbod van een goed elastischer is dan de vraag, gaan de kopers van het goed naar rato een hogere last van de belasting dragen. Bij de omgekeerde situatie, waar de vraag elastischer is dan het aanbod, zullen de aanbieders naar rato een hogere last van de belasting dragen. Beide partijen dragen de belastinglast, indien zowel de vraag als het aanbod van het goed elastisch zijn. Alleen bij een perfect elastisch of perfecte inelastische vraag en/of aanbod zal de belastinglast door één partij worden gedragen.



Afbeelding 1 qeducation.sg

In afbeelding 1 wordt het in de vorige alinea beschreven effect visueel weergegeven. De helling van de vraag- en aanbodcurves geeft de elasticiteit weer. Hoe steiler (verticaler) de aanbodcurve (S), hoe elastischer het aanbod; hoe vlakker (horizontaler) de vraag curve (D), hoe elastischer de vraag. De groen-rode balk links van de y-as geeft het deel van de belasting weer dat door de producenten (rood) en de consumenten (groen) wordt gedragen. In beide grafieken is het aanbod even elastisch (de helling is steeds hetzelfde). Het enige verschil is de elasticiteit van de vraag. In grafiek 1 is de vraag minder elastisch dan in grafiek 2. Bij grafiek 1, waar de vraag relatief inelastisch is, is het de tax incidence voor de consumenten veel groter dan bij grafiek 2.

Waar hangt de elasticiteit van af?

Van welke factoren de elasticiteit van een goed afhangt is wordt nu beschreven.⁵⁸

- De intensiteit van de behoefte

Afbeelding 1: qeducation.sg

⁵⁸ Houthoofd 1997, p 27

De gevoeligheid van de vraag naar een goed als gevolg van een prijsstijging hangt af van wat voor een type goed het is. De twee typen zijn primaire en secundaire goederen.

- Primaire goederen: dit zijn noodzakelijke goederen zoals eten en drinken. Een prijsverandering leidt amper tot een verandering in de vraag naar het goed.
- Secundaire goederen: dit zijn 'luke' goederen. Deze goederen voorzien niet direct in de eerste levensbehoefte van de consument. De meeste mensen zullen deze goederen eerder links laten liggen als zij weinig geld hebben, daarom is doorgaans de elasticiteit van de vraag naar deze goederen hoger.

Wat voor iemand een primair of secundair goed is, verschilt per persoon. Voor rokers kunnen sigaretten een primair goed zijn. De meeste voedingsmiddelen en dranken zijn voor iedereen eerste levensbehoeften en dus veelal primaire goederen.

- De hoogte van het inkomen

In het algemeen geldt: hoe lager het inkomen, hoe hoger de prijsgevoeligheid; hoe hoger het inkomen, hoe lager de prijsgevoeligheid.

- Substitutiemogelijkheden

Hoe meer substitutiemogelijkheden, hoe hoger de prijsgevoeligheid. Gemakkelijker wordt naar een ander goed overgestapt. De reactie van de vraag op een prijsstijging is dus heftiger dan bij minder/slechtere substitutiemogelijkheden.

- Het aandeel van de besteding in de totale consumptie

Als de besteding een klein deel is van de totale consumptie, is de prijselasticiteit gering. Het maakt maar heel weinig uit op het grote geheel.

- Goederen die complementair zijn aan dure duurzame consumptiegoederen

De vraag naar goederen die complementair zijn aan dure duurzame (duurzaam in de zin van gebruiksduur) consumptiegoederen, is betrekkelijk weinig gevoelig voor prijsstijgingen. Denk bijvoorbeeld aan auto's en benzine.

De elasticiteiten van de vraag en het aanbod bepalen dus wie de belasting gaat dragen. Een relatief hoge elasticiteit zorgt ervoor dat de belasting naar de consumenten, dan wel de producenten wordt afgewenteld.

Deadweight loss

Verbonden met de vraag wie de belasting draagt, is de vraag hoe verstorend de belasting is. Belastingen verstoren economische beslissingen en veroorzaken zo een 'deadweight loss': een stuk welvaart dat verloren gaat door deze verstoring. De verstoring ontstaat door een afname van consumptie als gevolg van de prijsstijging, veroorzaakt door de belasting. Deadweight loss is positief gecorreleerd met de elasticiteit van de vraag of het aanbod. Hoe elastischer de vraag naar of het aanbod van een goed, des te groter het deadweight loss. Het deadweight loss wordt verdeeld volgens hetzelfde principe als de economic incidence van een belasting. Deadweight loss leidt tot een inbreuk op welvaart. Het is dus wenselijk om het deadweight loss zo klein mogelijk te houden.⁵⁹

⁵⁹ Rosen & Gayer 2014, p. 324-343

De vraag die beantwoord moet worden is: hoe kan de suikerbelasting met zo min mogelijk welvaartsverlies worden ingevoerd?

3.3.3 Subsidiariteit en evenredigheid

Het subsidiariteit en evenredigheid criterium stelt dat overheidsoptreden niet overbodig vergaand in de samenleving mag ingrijpen. Het dient aan de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid voldoen. Deze beginselen zijn van betekenis bij de beoordeling of overheidsingrijpen in de vorm van wetgeving gerechtvaardigd is en zijn verwant aan het *eerlijkheidscriterium* van de criteria voor een goed belastingstelsel.

Het evenredigheidsbeginsel stelt dat de nadelige gevolgen van een wet voor één of meer betrokkenen niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de doelstelling van de wet. Dit is ook door de Hoge Raad vastgesteld: wetgeving die resulteert in een onevenredige belasting van bepaalde groepen burgers zonder een dergelijk nadeel op adequate wijze te compenseren is in beginsel onrechtmatig.⁶⁰ Getoetst moet worden of de nadelige gevolgen moeten in de juiste verhouding staan tot de doelstelling van de wet.

Uit het subsidiariteitsbeginsel volgt dat de overheid zich, waar het kan, zo veel mogelijk dient te beperken tot het stellen van minimumeisen, het ondersteunen van maatschappelijke processen en het hoeden voor ongewenste en ontoereikende resultaten. Ze moet speelruimte laten voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties. Voor toetsing van dit criterium moet worden gekeken naar de alternatieve instrumenten die ingezet kunnen worden om de gestelde doelen te bereiken.

Dit samen leidt tot de vraag: *hoe voldoet de suikerbelasting aan de criteria van subsidiariteit en evenredigheid?*

3.3.4 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

De uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van wetten is van belang voor zowel de werking van wetten en het bereiken van de bij deze wetten gestelde doelen, als voor de geloofwaardigheid van de overheid. De kosten en de belasting voor het justitieel en bestuurlijk apparaat moeten zo gering mogelijk blijven. Voor wetten die een gedragsverandering bij burgers, bedrijven, instellingen en de overheid zelf beogen zijn uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid essentieel. Als wetten niet voldoende uitvoerbaar of handhaafbaar zijn kunnen een “dode letter”, een wet die niet of nauwelijks meer gehandhaafd wordt, worden. Dit is op beleidsmatige en rechtsstatelijke gronden onaanvaardbaar. Om een regel handhaafbaar en uitvoerbaar te formuleren⁶¹ moet:

- de regel zo min mogelijk ruimte laten voor interpretatieverschillen;
- de regel zo min mogelijk uitzonderingsbepalingen bevatten;
- de regel zoveel mogelijk gebaseerd zijn op zichtbare dan wel objectief constateerbare feiten.

Voor de vraag: *hoe uitvoerbaar en handhaafbaar is de suikerbelasting?* Wordt de suikerbelasting op deze drie punten getoetst.

⁶⁰ HR 18 januari 1991, AB 1991, 241 (Varkensmesters).

⁶¹ J.L.W. Broeksteeg e.a. 2005, p. 44

3.3.5 Onderlinge afstemming met andere regelingen

Regels moeten wederzijds zijn afgestemd, ook wanneer zij een ander onderwerp aangaan, maar door hun effecten sterk op elkaar inwerken, wanneer sprake is van variatie in regelingen ten aanzien van dezelfde of aanverwante kwesties. De twee categorieën die bij onderlinge afstemming te onderscheiden zijn, zijn: ten eerste regelingen die een verschillend onderwerp hebben, maar qua effecten sterk op elkaar inwerken. Ten tweede de gevallen waar ten aanzien van dezelfde en aanverwante onderwerpen een overbodige en ongewenste verscheidenheid in regelgeving bestaat.⁶² Dit kan worden gerealiseerd door coördinatie, integratie en harmonisatie. Voor de suikerbelasting wordt gekeken naar de overlap en de raakvlakken die deze belasting met andere belastingen heeft. De vraag luidt: *Wanneer is de suikerbelasting voldoende onderling afgestemd met andere regelingen?*

3.3.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetten moeten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. Zowel burgers die met de regels in aanraking komen als het bestuur en de rechter die de regels moeten toepassen, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil. Dit criterium is hetzelfde als de vraag of een belasting voldoende eenvoudig is. De vraag die beantwoord wordt bij dit criterium is: *Wanneer is de suikerbelasting eenvoudig, duidelijk en toegankelijk?* Deze vraag is lastig te beantwoorden. Eenvoud van regelgeving is geen duidelijk meetbaar begrip. Dat een belasting voldoende eenvoudig moet zijn, is één van de criteria van een goed belastingstelsel en komt in de belastingbeginselen voor in de vorm van het beginsel van de minste pijn. Maar wanneer is iets te ingewikkeld? Dit verschilt per persoon. Het is een subjectief begrip. Enige theoretische houvast kan volgens P.A. Pronk⁶³ worden gevonden in de indeling van Cooper.⁶⁴ Cooper stelt dat de ingewikkeldheid van fiscale regelgeving op vier verschillende niveaus kan worden getoetst. De suikerbelasting wordt op deze vier niveaus naar eenvoud getoetst.

- 1) Het eerste niveau van complexiteit gaat over de belastinggrondslag: is er één belastinggrondslag of zijn er meerdere?
- 2) Het tweede niveau gaat over de wijze van heffing: gaat dit bijvoorbeeld via één tarief of verschillende tarieven, is sprake van correcties via een of meer heffings- en grondslagkortingen? De samenstelling van tarieven en de grondslagen geven samen de 'geleedheid' van een belasting aan: uit welke stappen en beslispunten bestaat de belasting?
- 3) Het derde niveau dat wordt aangeduid is de 'expressie' of duidelijkheid c.q. kenbaarheid van de regelgeving voor de belastingplichtige: zijn desbetreffende bepalingen te doorgronden? Dit niveau is redelijk subjectief.
- 4) Het vierde niveau van Cooper richt zich op de administratieve verplichtingen die aan de belastingplichtige worden opgelegd, die leiden vervolgens tot administratieve lasten.

⁶² J.L.W. Broeksteeg e.a. 2005, p. 53

⁶³ Pronk *WFR* 2008/ 1405.

⁶⁴ S.G. Cooper, "Themes and issues in tax simplification", "Australian tax forum 1993, p. 417 e.v.

4 Toetsing van de suikerbelasting

De suikerbelasting, die voor de toetsing wordt gebruikt in deze scriptie, is te vinden in Bijlage 1 en is gebaseerd op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken. Het heffingsobject is suikerhoudende dranken. De subjectieve belastingplicht ligt bij de importeurs en verkopers die suikerhoudende dranken invoeren of uitslaan, met als beoogd subject de consumenten. De grootste verschillen met de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken zijn:

- De suikerbelasting ziet op alle dranken die suiker bevatten, dus ook melkdranken en alcoholische dranken.
- Het tarief gaat in stappen van 1 gram suiker/ ml (is nog een schatting)
- Het belastbare feit is de uitslag van suikerhoudende dranken.

Zoals in het vorige hoofdstuk staat vermeld, wordt de suikerbelasting getoetst aan de hand van de toetsingscriteria die daar zijn opgesteld. Elke paragraaf heeft een deelconclusie met het antwoord op de bijbehorende deelvraag. De bevindingen uit dit hoofdstuk worden samengevat in hoofdstuk 5, de conclusie.

4.1 Toetsing rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen

De primaire doelstelling van de suikerbelasting is het bevorderen van de volksgezondheid door de suikerconsumptie van de Nederlander te verlagen. Dit wordt gedaan via suikerhoudende dranken, omdat dit de grootste bron van suiker is voor de Nederlander en dan vooral de jeugd. De toetsing van dit criterium is in tweeën te delen. Eerst de vraag: komt de belasting bij de juiste persoon terecht? En als tweede de vraag: komt de belasting in de juiste mate bij deze persoon terecht? Als maatstaf wordt suikerinname via suikerhoudende dranken genomen.

Bij negatieve effecten moet voor toepassing van het profijtbeginsel niet worden gekeken wie voordeel heeft, maar naar wie opdraaien voor de kosten: 'het vergoedingsbeginsel'. De kosten zijn in dit geval: kosten voor de samenleving op het gebied van volksgezondheid en het verlies in productiviteit dat het gevolg is van overgewicht. In het huidige belastingstelsel worden de kosten hiervoor niet direct gerekend aan diegenen die ze veroorzaken, maar ze worden door de hele maatschappij gedragen. Met de suikerbelasting als verbruiksbelasting worden deze kosten, via de verkoper, bij consumenten die suikerhoudende dranken consumeren, zo ook bij diegenen die de kosten veroorzaken, gelegd.

Iemand die een kleine hoeveelheid suikerhoudende dranken consumeert, is niet in dezelfde mate verantwoordelijk voor deze kosten als iemand die een overmatige hoeveelheid suikerhoudende dranken consumeert. Hieruit volgt het tweede deel van dit criterium, het draagkrachtsbeginsel: de belasting moet juist verdeeld worden. Consumenten die meer suikerhoudende dranken consumeren, moeten meer betalen. Horizontale gelijkheid moet gelden. Omdat de belasting is gekoppeld aan verkoop, dus consumptie voor de consument, betalen consumenten die eenzelfde hoeveelheid suiker binnen krijgen via suikerhoudende dranken hetzelfde bedrag aan belasting. Het belastingbedrag per persoon loopt evenredig op met de consumptie van suikerhoudende dranken. De suikerbelasting komt dus in de juiste mate bij de juiste persoon terecht.

Een hogere concentratie wordt evenredig zwaarder belast. Deze tariefstructuur heeft als doel de producenten te prikkelen om hun product aan te passen door de suikerconcentratie te verlagen.

Vanuit het principe dat over eenzelfde suikerinname via dranken eenzelfde hoeveelheid belasting moet worden betaald, zijn de vrijstellingen voor bijvoorbeeld soja, melkproducten of alcoholhoudende dranken niet te verantwoorden. Hierdoor is een dergelijke vrijstelling bij de suikerbelasting dus niet aanwezig.

4.2 Toetsing doeltreffendheid en doelmatigheid

Bij dit criterium wordt gekeken naar hoe de suikerbelasting zo effectief en efficiënt mogelijk kan worden ingericht, zodat de doelstellingen van de belasting worden bereikt. Dit gaat aan de hand van de economische effecten. Voor de analyse van de economische effecten van de suikerbelasting, wordt eerst gekeken of de suikerbelasting voldoet aan de voorwaarden van een pigouviaanse belasting. Verder wordt nog gekeken naar wie de belasting en het 'deadweight loss' van de belasting draagt.

In het geval van de suikerbelasting is sprake van negatieve externaliteiten: bij beslissing om suikerhoudende dranken te consumeren, wordt niet goed rekening gehouden met de negatieve effecten van (overmatige) suikerconsumptie. De prijs van suikerhoudende dranken is te laag om het maatschappelijk optimale punt van consumptie te bereiken. De overheid kan dit compenseren door met behulp van een belasting de prijs te verhogen. Voor een perfecte pigouviaanse belasting zou de belasting precies zo groot moeten zijn dat de marginale maatschappelijke kosten overeenkomen met de prijs. Het bepalen van de perfecte hoogte van de belasting is bij de suikerbelasting een lastige aangelegenheid. Dit is onder andere omdat veel van de negatieve effecten pas na een relatief lange tijd meetbaar zijn. Tevens worden dezelfde negatieve effecten ook door andere factoren dan suikerconsumptie. Het is dus lastig te bepalen hoeveel overmatige suikerconsumptie de maatschappij kost. De suikerbelasting drukt, net als een pigouviaanse belasting, negatieve externaliteiten uit in de prijs. Een perfecte pigouviaanse belasting is de suikerbelasting niet, omdat de juiste hoogte van de belasting daar te lastig voor te bepalen is. Omdat de suikerbelasting geen perfecte pigouviaanse belasting is, zal een welvaartsverlies optreden. Het is zaak dat dit verlies zo min mogelijk wordt gehouden.

Wie draagt de belasting en het bijkomstige welvaartsverlies?

Om te bepalen hoe de belasting en het welvaartsverlies over de producenten en consumenten worden verdeeld, wordt gekeken naar de elasticiteit van de van suikerhoudende dranken. De 'statutory incidence' is duidelijk, die ligt bij de verkopers en importeurs. De 'economic incidence' hangt af van de prijselasticiteit: als de prijselasticiteit van de consumenten relatief elastischer is dan die van de producenten, dragen de producenten een groter deel van belasting. De prijselasticiteit wordt bepaald door verschillende factoren, die verschillende kanten op kunnen werken. De een maakt de vraag naar een goed elastischer terwijl de andere factor de vraag naar het goed juist inelastischer maakt.

- *Intensiteit van de behoefte*: Eten en drinken zijn bij uitstek de goederen die als voorbeeld bij primaire goederen worden genoemd. Iedereen moet immers eten en drinken. Primaire goederen zijn vaak inelastisch.
- *De hoogte van het inkomen*: Het is lastig om een profielschets te maken van de consument, omdat het goed door zoveel mensen wordt geconsumeerd. Wel is vast te stellen dat voor de lagere sociaaleconomische klassen een stijging in de prijs meer invloed heeft op hun relatieve inkomen, dus een sterkere daling in de consumptie van suikerhoudende dranken plaatsvindt binnen deze sociale klassen. Dit effect is waargenomen in Mexico, waar sinds

2013 een gezondheidsbelasting op frisdrank wordt geheven. Colchero heeft onderzoek gedaan naar het effect van de belasting. Hij vergleek de gegevens van 50.000 Mexicanen uit representatieve groepen met verschillende sociaal economische status, voor en na de invoer van de belasting.⁶⁵ Als gevolg van een prijsverhoging van zuivel en frisdranken van gemiddeld 10% werd in de loop van 2014 gemiddeld 6% minder frisdrank geconsumeerd. In december 2014 werd zelfs een daling van 12% waargenomen. Bij de bevolkingsgroep met een lage sociaaleconomische status was het effect sterker meetbaar. Gemiddeld kocht deze bevolkingsgroep in de loop van 2014 9% minder frisdrank. In december 2014 was dit zelfs 17,4% minder. In Mexico was het effect van de belasting dus sterker voor de bevolkingsgroep met een lage sociaaleconomische status. Dit effect verschilt per sociaaleconomische klasse.

- *Substitutiemogelijkheden*: Naarmate gemakkelijker overgestapt kan worden naar een ander goed, is de vraag naar een goed elastischer. Voor suikerhoudende dranken zijn veel alternatieven. Veel merken hebben zelf een 'light' versie van hun product; hier kan makkelijk naar worden overgestapt. Veder liggen alternatieven als water en andere suikerloze dranken voor de hand. Deze alternatieven zijn niet moeilijk verkrijgbaar en verschillen vaak niet significant in prijs. Er kan dus gesteld worden dat overstappen naar een alternatief voor suikerhoudende dranken niet erg moeilijk is. Dit verhoogt de elasticiteit van de vraag naar suikerhoudende dranken. Dit substitutie effect was ook meetbaar in Mexico, waar de consumptie van suikerarme frisdranken, die niet belast zijn, met 4% toenam.⁶⁶ Een dergelijke verschuiving kan worden gefaciliteerd door geen belasting op de gezonde alternatieven te heffen of een subsidie voor deze producten te verstrekken.
- *Aandeel van de besteding in de totale consumptie*: Als het goed maar om een relatief klein deel van de totale consumptie is, dan zal de vraag niet sterk reageren op een prijsstijging.
- *Goederen die complementair zijn aan dure duurzame consumptiegoederen*: Suikerhoudende dranken zijn niet complementair aan dure duurzame consumptiegoederen. Dit remt de elasticiteit van de vraag naar suikerhoudende dranken niet.

Uit onderzoek in Mexico, Denemarken en Australië^{67 68 69} naar de prijselasticiteit van onder andere suikerhoudende dranken en een juist belastingtarief, kwam naar voren dat de vraag naar suikerhoudende dranken relatief elastisch is. Als de vraag naar suikerhoudende dranken in Nederland ook relatief elastisch is, wordt het grootste deel van het welvaartverlies door de producenten of verkopers van suikerhoudende dranken gedragen. De goede hoogte van de belasting voor merkbare consumptie en gezondheidseffecten is volgens de onderzoekers 20%. Dit betekent niet dat dit de perfecte hoogte van de belasting is.

Een percentage van de prijs is echter geen wenselijke maatstaf voor de suikerbelasting. Ten eerste omdat eenzelfde hoeveelheid suiker, voor hetzelfde bedrag belast moet worden. Dit zou niet gebeuren als de belasting gebaseerd wordt op de prijs in plaats van de concentratie suiker. Ten tweede omdat de producenten dan niet beloond worden voor elke reductie van de suiker concentratie, ervan uitgaande dat in het geval van een percentage van de prijs als maatstaf met een grens wordt gewerkt. Dan kan het voorkomen dat op lange termijn de concentratie suiker in suikerhoudende dranken zich onder die grens concentreert.

⁶⁵ Colchero e.a., *BMJ* 2016/352

⁶⁶ Colchero e.a., *BMJ* 2016/352

⁶⁷ Colchero e.a., *E&HB* 2015/19, p. 129-137

⁶⁸ Jensen en Smed, *Food Policy* 2013/42, p. 18-31

⁶⁹ Veerman e.a., *PO* 2016

Voor deze scriptie is een maatstaf van €3,50 per gram suiker per ml gekozen. Hoe hoog dit procentueel ten opzichte van de prijs uitvalt, verschilt per product. Voor een literfles Coca Cola met een winkel prijs van €1,75 en 11 gram suiker per 100 ml komt dit neer op €38,50(=€3,5*11) per hectoliter. Dat is €0,385 per liter. Dit is ongeveer 22%. Voor goedkopere producten valt dit relatief hoger uit dan voor duurdere. Voor een betere uitwerking van de juiste hoogte van de belasting en minimalisering van het welvaartsverlies, is het noodzakelijk dat verder onderzoek wordt gedaan. Namelijk naar de precieze elasticiteit van de vraag en het aanbod van suikerhoudende dranken in Nederland en de precieze positieve effecten van een reductie van suikerinname in Nederland. Het lastige is dat de positieve gezondheidseffecten niet direct meetbaar zijn en dat een prijsverhoging op verslavende middelen op langere termijn effectiever is dan op korte termijn. Dus de economische effecten van de belasting pas op lange termijn goed in kaart te brengen zijn. Dit kwam naar voren uit een gedragsonderzoek van Becker. Hij deed onderzoek naar de effecten van een prijsverandering van verslavende middelen, zoals tabak en alcohol.⁷⁰

Niet alleen de monetaire prikkel kan effect hebben in het geval van de suikerbelasting. Een bijeffect van de suikerbelasting kan bewustwording zijn. Zoals in de inleiding al is aangegeven weten, veel Nederlanders helemaal niet hoeveel suiker ze binnen krijgen. Met behulp van de suikerbelasting kan dit zichtbaarder worden en kunnen de consumenten hier bewuster mee omgaan. Op dit gebied kan wel frictie ontstaan met het beginsel van de minste pijn, maar als het de effectiviteit van de belasting ten goede komt, kan dit onder het mom van het beginsel van optimale realisatie.

De effectiviteit van de belasting kan bevorderd worden door het invoeren van complementaire maatregelen. Om de primaire doelstelling, het terugdringen van suikerconsumptie beter te kunnen verwezenlijken, kan de overheid met de extra inkomsten van de suikerbelasting subsidies op verschillende soorten gezond voedsel geven en/of meer geld steken in programma's om de jeugd meer te laten bewegen en sporten. Omdat het overgewichtprobleem niet alleen op te lossen is door middel van het reduceren van de suikerinname, is een combinatie van hogere prijzen voor suikerhoudende dranken en goedkopere alternatieven, gezond voedsel, toegankelijke bewegingsmogelijkheden en bewustwording een effectievere manier om dit probleem aan te pakken. Dit is effectiever dan alleen via een monetaire prikkel.

Vanuit effectiviteitsoverwegingen voor het verwezenlijken van het primaire doel van de belasting zijn vrijstellingen voor dranken die suiker bevatten niet wenselijk. Mensen worden dan niet geprikkeld om dit goed niet meer te consumeren, maar zelfs geprikkeld worden om dit goed te consumeren. De relatieve prijs van dit vrijgestelde goed gaat, mochten alle andere factoren gelijk blijven, omlaag. De effectiviteit van de belasting, met als doel de suikerconsumptie terug te dringen, komt dan onder druk te staan.

⁷⁰ G. Becker en K. Murphy, *J of P E(96)*, p. 675-700

4.3 Toetsing subsidiariteit en evenredigheid

Als gevolg van de suikerbelasting mag, volgens het evenredigheidsbeginsel, niet één of meer betrokkenen onevenredig nadelige gevolgen, die niet in verhouding staat tot de doelstelling van de wet, ondervinden. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren als de financiële verliezen voor een partij dusdanig buitenproportioneel groot zijn, in verhouding met de positieve effecten op de volksgezondheid. In het geval van een suikerbelasting spelen in bijna elke situatie financiële verliezen bij een partij, vooral aan de kant van de producenten en importeurs. De producenten en importeurs krijgen door de opzet van de belasting een kans om de schade die ze ondervinden aan deze belasting te verkleinen, door de concentratie suiker in hun product te verlagen. Naar alle waarschijnlijkheid is het nadeel voor de producenten en importeurs niet dusdanig groot dat het niet opweegt tegen de positieve effecten op de volksgezondheid (doelstelling van de wet). Hiervoor is verder onderzoek naar de positieve gezondheidseffecten van een reductie in suikerinname in Nederland en de elasticiteit van de vraag en het aanbod van suikerhoudende dranken in Nederland nodig.

Een andere inbreuk op het evenredigheidsbeginsel kan plaatsvinden als iemands vrijheden ernstig worden ingeperkt. Hiervan kan sprake zijn indien de belasting zo hoog wordt gemaakt dat er geen suikerhoudende dranken meer verkocht/gekocht worden of alle suiker uit dranken verdwijnt. In het geval van de suikerbelasting is de doelstelling niet om de suikerconsumptie (via dranken) uit te roeien. Dit moet dus worden vermeden.

Naast de mogelijkheid om suikerhoudende dranken te belasten dienen de alternatieve maatregelen om overgewicht terug te dringen te worden overwogen. Actiecampagnes, over eten, drinken en bewegen kunnen hiervoor worden ingezet. Het nadeel hiervan is dat ze te ontwijken zijn. Ook is het nog maar de vraag of een dergelijke campagne op kan tegen de lobby en het reclame apparaat van de frisdrankindustrie. De suikerbelasting is daarentegen niet zomaar te omzeilen en een bewezen manier om marktfalen op te lossen. Uiteindelijk is het aan de politiek om te bepalen of de belangen op het gebied van de volksgezondheid en de staatskas sterk genoeg opwegen tegen de inperking van de vrijheid van de burgers en de financiële nadelen, voor de consumenten en producenten, die via deze wetgeving tot stand komen. Een ander alternatief is een subsidie op 'goede' dranken: de relatieve prijs van die dranken zal dan dalen. Dit is precies hetzelfde effect dat de suikerbelasting teweegbrengt. Het nadeel hiervan ten opzichte van een belasting, is dat een subsidie alleen geld kost. Een belasting brengt daarentegen ook geld op voor de staat. Voor het uiteindelijke doel van de belasting, het bevorderen van de volksgezondheid, zijn talloze alternatieve maatregelen denkbaar. Die zijn voor deze scriptie achterwege gelaten.

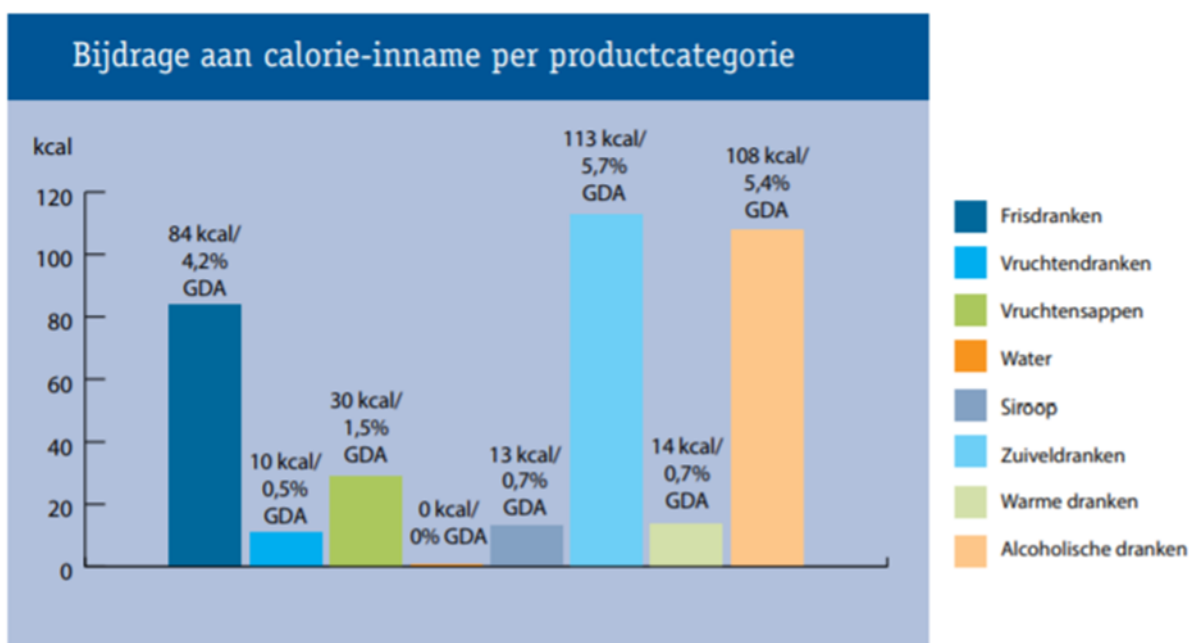
Indien de overheid bereid is haar beloften uit het regeerakkoord en nationaal preventieakkoord echt na te komen, is een belasting een zeer effectief en niet overbodig ver ingrijpend middel.

4.4 Toetsing uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Bij de suikerbelasting zijn niet erg veel interpretatieverschillen mogelijk, omdat de belasting veelal op tastbare feiten is gebaseerd. Volume en suikerconcentraties zijn meetbaar, de uitslag en invoer van suikerhoudende dranken zijn aanwijsbaar. De wet bevat niet veel vrijstellingen en uitzonderingen. Alleen voor gevallen waarin de suikerhoudende drank niet wordt consumeert, maar bijvoorbeeld als grondstof voor iets anders dan een suikerhoudende drank wordt gebruikt of wanneer de dranken verloren zijn gegaan of zijn vernietigd. De wet op de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken, waar de suikerbelasting sterk op lijkt, is ook uitvoerbaar en handhaafbaar gebleken. Overduidelijke redenen om aan te nemen dat deze suikerbelasting niet uitvoerbaar en handhaafbaar is zijn er niet, dus de suikerbelasting is goed uitvoerbaar en handhaafbaar.

4.5 Toetsing onderlinge afstemming

De suikerbelasting overlapt veel tot volledig met de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, de Wet op de accijns en de omzetbelasting. Dit hoeft geen probleem te zijn, in de huidige situatie overlappen de omzet belasting en de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrijdranken ook. Het kan alleen als overbodig en frustrerend worden ervaren dat de suikerbelasting, de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrijdranken en de wet op de accijns zoveel overeenkomen. Daarom kan de suikerbelasting de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken vervangen of de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken worden om gezet in de suikerbelasting. Het is misschien vervelend dat de wet op de accijns en de suikerbelasting overlappen, maar wel nodig aangezien alcoholische dranken tot de grootste boosdoeners behoren op het gebied van calorie-inname (zie afbeelding 2). Zoals al eerder is aangegeven, is het onjuist om alcoholische dranken uit te sluiten.



Afbeelding 2 van de verschillende soorten dranken in de Aanbevolen Dagelijkse Hoeveelheid (in de tabel Guideline Daily Amount, GDA) energie-inname, in kilocalorieën en procenten.

4.6 Toetsing eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

De suikerbelasting wordt voor dit criterium getoetst op de 4 niveaus van Cooper.

- 1) *De belastinggrondslag*: De belastinggrondslag van de suikerbelasting is niet erg complex, de belasting is gebaseerd op de verkoop van suikerhoudende dranken. Het doel is om zo aan de consumptie kant bij de consument terecht te komen.
- 2) *De wijze van heffing*: de heffing vindt plaats bij degene die de suikerhoudende drank invoert of uitslaat. Dit gebeurt op dezelfde wijze waarop Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken wordt geheven. De maatstaf loopt op gebaseerd op gram suiker/ ml. Dit gaat in stappen van 1 gram suiker per ml tegen €3,50 per hectoliter per gram suiker / ml. Vastgesteld moet worden wat het percentage suiker van de drank is, dit gebeurt al omdat dit volgens de wet Voedsel informatie op de verpakking moet staan. Correcties door middel van grondslagkortingen en dergelijke zijn niet opgenomen in de wet.
- 3) *Is de wet te doorgronden*: Dit is het meest subjectieve niveau van Cooper. De regelgeving staat in redelijk eenvoudig taalgebruik weergegeven. In de wet zelf staan alle relevante definities weergegeven. Van belang is dat de doelstelling van de belasting ook kenbaar wordt gemaakt, dan weten de belastingplichtigen wat ze kunnen verwachten. Aangezien de al langer geldende Wet op de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken en de Wet op de accijns sterk op deze suikerbelasting lijken, is er geen overduidelijke reden om aan te nemen dat de wet niet te doorgronden is.
- 4) *Administratieve verplichtingen*: De suikerbelasting kent enige verplichtingen die leiden tot het aanvragen van vergunningen en andere administratieve lasten. De belasting schept echter niet meer lasten dan die volgens de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, de wet op de accijns en de wet op Voedsel Informatie al bestonden. Indien de suikerbelasting in de plaats treedt van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, zal op dit gebied niet veel veranderen alleen door de uitbreiding van de grondslag kunnen voor meerdere producten of importeurs administratieve verplichtingen ontstaan. Mochten deze twee belasting naast elkaar blijven bestaan, kan dit wel als vervelend worden ervaren.

De grondslag van de suikerbelasting is eenvoudig, evenals de wijze van heffing. Omdat deze wet lijkt op al bestaande wetten, is er geen duidelijke reden aanwezig om van uit te gaan dat zij niet te doorgronden is. De voornaamste valkuilen op het gebied van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor de suikerbelasting, zijn de extra administratieve verplichtingen voor de belastingplichtige kunnen ontstaan. De belastingplichtige kan echter weer ontlast worden door de afschaffing of vervanging van de Wet op de verbruiksbelasting op alcoholvrije dranken.

5 Conclusie

De centrale vraag in deze scriptie is: *voldoet de suikerbelasting aan de zes kwaliteitscriteria van Zicht op wetgeving?* In hoofdstuk 4 is de suikerbelasting aan deze kwaliteitscriteria getoetst. Hieronder volgt een samenvatting van de bevindingen die bij deze toetsing naar voren zijn gekomen.

Rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen

Op het gebied van rechtmatigheid en gerichtheid op verwezenlijking van rechtsbeginselen slaagt de belasting. Voor dit criterium werd de volgende deelvraag beantwoord: *wanneer is de suikerbelasting rechtmatig en gericht op de verwezenlijking van de rechtsbeginselen?* Dit is het geval als de suikerbelasting in de juiste mate bij de juiste persoon terecht komt. De belasting wordt indirect verdeeld over de bevolking via de verkopers. De verkopers berekenen de belasting door aan de bevolking, de belasting komt in de verkoopprijs. De belasting wordt dus verdeeld aan de hand van de consumptie en loopt evenredig op met de suikerconcentratie. Zo komt de suikerbelasting in de juiste mate bij de juiste persoon terecht: mensen die suikerhoudende dranken consumeren betalen de belasting en mensen die evenveel suiker via suikerhoudende dranken consumeren betalen evenveel belasting (horizontale gelijkheid).

Doeltreffendheid en doelmatigheid

De suikerbelasting slaagt op het gebied van doelmatig- en doeltreffendheid omdat het een effectieve manier is om de negatieve externaliteiten van suikerconsumptie tegen te gaan. Onderzoek in andere landen stelt dat de belasting op ongeveer 20% moet worden gezet om merkbare consumptie en gezondheidseffecten. Dit volgt uit de deelvraag: *hoe worden de doelstellingen van de belasting zo effectief en efficiënt mogelijk bereikt?* Voor een betere uitwerking van de juiste hoogte is het noodzakelijk dat onderzoek wordt gedaan naar de elasticiteit van de vraag en het aanbod van suikerhoudende dranken in Nederland en de positieve effecten van een reductie van suikerinname in Nederland. Zo kan het welvaartsverlies als gevolg van de belasting geminimaliseerd worden. De effectiviteit van de belasting hoeft niet alleen te berusten op de monetaire prikkel die zij afgeeft, door zichtbaarheid van de belasting kan de consument bewuster worden gemaakt van de keuze die zij maakt. Een aantal complementaire maatregelen die kunnen worden genomen om het consumptie en gezondheidseffect van de belasting verder te stimuleren zijn: campagnes over eten, drinken en bewegen, subsidies op gezond voedsel en gezonde dranken en het beter faciliteren van bewegingsmogelijkheden. Deze maatregelen kunnen uit de opbrengsten van de belasting worden bekostigd.

Een belangrijk punt om mee te nemen is dat het op basis van rechtmatigheid en doelmatig- en doeltreffendheid niet juist is om vrijstellingen te verlenen. Het is onrechtmatig omdat de belasting dan niet meer op de in de juiste mate bij de juiste persoon terecht komt en het is niet effectief omdat mensen dan onbelast, dus voor een relatief lagere prijs, suikerhoudende dranken kunnen consumeren. Dit komt de doelstelling, om de suikerinname via frisdrank te laten dalen, niet ten goede.

Subsidiariteit en evenredigheid

Bij dit criterium hoort de deelvraag: *hoe voldoet de suikerbelasting aan de criteria van subsidiariteit en evenredigheid?* Deze vraag is op te delen in evenredigheid en subsidiariteit. Op evenredigheid slaagt de belasting naar alle waarschijnlijkheid omdat de positieve effecten opwegen tegen de kosten/het welvaartsverlies. Om dit nauwkeuriger te bepalen moet onderzoek naar de positieve effecten van de belasting en het welvaartsverlies ten gevolge van de belasting plaatsvinden. De alternatieve maatregelen voor de suikerbelasting zijn gemakkelijker te omzeilen dan de belasting, dus als de regering haar beloften uit het regeerakkoord en het nationaal preventieakkoord kracht wilt bij zetten, is een belasting geen overbodige ver ingrijpende maatregel.

uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Hoe uitvoerbaar en handhaafbaar is de suikerbelasting? Er is geen duidelijk aanwijsbare reden om deze suikerbelasting niet goed handhaafbaar en uitvoerbaar te verklaren. Dit is omdat de suikerbelasting in deze scriptie veelal gebaseerd is op tastbare objectieve feiten en sterk lijkt op belastingen die al gelden. De belastingen waar de suikerbelasting op gebaseerd is, zijn beide handhaafbaar en uitvoerbaar gebleken.

Onderlinge afstemming met andere regelingen

De deelvraag voor dit criterium luidt als volgt: *wanneer is de suikerbelasting voldoende onderling afgestemd met andere regelingen?* De suikerbelasting heeft overlap met de omzetbelasting, wet op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken en de wet op de accijns. Deze overlap kan als vervelend worden ervaren. Daarom de suggestie om de wet op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken te vervangen met, of om te zetten in, de suikerbelasting. Voor het overlappen vrijstellingen of aftrek verlenen is vanuit rechtmatigheids- en doelmatigheidsoverwegingen het onjuist.

Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Bij dit criterium luidt de deelvraag als volgt: *wanneer is de suikerbelasting eenvoudig, duidelijk en toegankelijk?* Hiervoor is de suikerbelasting getoetst op de 4 niveaus van Cooper. De grondslag en de wijze van heffing van de suikerbelasting zijn niet al te ingewikkeld. De wet lijkt op al bestaande wetten, dus is er geen duidelijke reden aanwezig om van uit te gaan dat zij niet te doorgronden is. Het struikelblok dat op het gebied van eenvoud naar voren komt, zijn de extra administratieve verplichtingen die de suikerbelasting scheidt. Dit kan deels verholpen worden door het omzetten van de wet op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken in de suikerbelasting.

Conclusie

Gegeven al het bovenstaande doorstaat de suikerbelasting de toetsing aan de kwaliteitscriteria uit Zicht op wetgeving. Het is nu aan de politiek om ook echt een suikerbelasting in te voeren.

Literatuurlijst

- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2009.
- B. Jacobs, *De prijs van gelijkheid*, Amsterdam: Uitgeverij Prometheus 2015.
- C.M. Ettema, M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten, *Wegwijs in de BTW*, Amersfoort: SDU uitgevers 2006.
- D. Gates, P. Succop, B. Brehm, G. Gillespie en B. Sommers, 'Obesity and Presenteeism: The Impact of Body Mass Index on Workplace Productivity', *Journal of Occupational and Environmental Medicine* 2008, afl 50 p. 39-45.
- E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions*, Dongen: Pijnenburgvormgevers Uitgevers 2001.
- G. Becker en K. Murphy, 'A Theory of Rational Addiction', *Journal of Political Economy* 1988, vol. 96, issue 4 p. 675-700.
- H. J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 1986.
- H. Rosen en T. Gayer, *Public Finance*, New York City: Mcgraw-Hill Education 2014.
- K. Bolin, C. Gip en A. Lindgren, 'Diabetes, healthcare cost and loss of productivity in Sweden 1987 and 2005—a register-based approach', *Diabetic Medicine* 2009 volume 26 issue 9, p 928-934.
- I. van Vijfeiken en N. Gubbels, *Studenteneditie Cursus Belastingrecht Schenk- en Erfbelasting 2018-2019*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.
- J. Brug & T.L.S. Visscher, 'determinanten van overgewicht', *Bijblijven*, juli 2004, 20:353.
- J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, New York City: Ww Norton & Co 2000.
- J. Jensen en S. Smed, 'The Danish tax on saturated fat – Short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats', *Food Policy* 2013 volume 42 p. 18-31.
- J.L.W. Broeksteeg, E.M.J. Hardy, S. Klosse, M.G.W.M. Peeters, L.F.M. Verhey, *Zicht op wetgevingskwaliteit*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2005.
- J. Veerman, G. Sacks, N. Antonopoulos en J. Martin, 'The Impact of a Tax on Sugar-Sweetened Beverages on Health and Health Care Costs: A Modelling Study', *Plos One* 2016.
- L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht (voor economen en bedrijfsjuristen)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

L.G.M. Stevens, 'Het zure van zoet: de suikertaks', *WFR* 2018/98, afl. 7240, p. 98-102.

M. Colchero, B. Popkin, J. Rivera en Shu When Ng, 'Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study', *Biomedical Journal* 2016 issue 8039.

M. Colchero, J. Salgado, M. Unar-Munguía, M. Hernández-Ávila and J. Rivera-Dommarco, 'Price elasticity of the demand for sugar sweetened beverages and soft drinks in Mexico', *Economics & Human Biology* 2015 volume 19 p. 129-137.

M.P. Overbeeke, *Het begin der belastingbeginselen*, Deventer: Wolters Kluwer 1982.

N.Houthoofd, *Microeconomie voor managers*, Gent: Academia Press 2002.

'Nieuwe verbruiksbelastingen op alcoholvrije dranken en pruim- en snuiftabak; afschaffing suikeraccijns', *WFR* 1992/988, afl. 6017, p. 988.

P.A. Pronk, 'Waar ligt de eenvoud', *WFR* 2008/ 1405.

R.H. Eckel, 'Obesity and Heart Disease', *Circulation* 1997, aflv 96.

S.G. Cooper, "Themes and issues in tax simplification", *Australian tax forum* 1993, p. 417-460.

W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, Alphen aan den Rijn: Samson 1954-1958.

Internetbronnen

A. Brands, *Komt er ook een suikertaks op frisdrank in Nederland?*, 16 april 2018, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://nos.nl/artikel/2227651-komt-er-ook-een-suikertaks-op-frisdrank-in-nederland.html>.

A. Dujardin, *WHO: suikertaks werkt echt*, 12 oktober 2016, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.trouw.nl/nieuws/who-suikertaks-werkt-echt~b37a1d8e/>

American Cancer Society Cancer Action Network, *Sugary drink tax*, 26 oktober 2017, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.fightcancer.org/sites/default/files/National%20Documents/sugary-drink-tax-fact-sheet.pdf>.

Belastingdienst, *Tarievenlijst Accijns en verbruiksbelastingen*, geraadpleegd op 14 juli 2019, op <https://download.belastingdienst.nl/douane/docs/tarievenlijst-accijns-acc0552z79fd.pdf>.

Diabetesfonds, *Nederlanders hebben geen idee hoe ze hun suikerinname moeten verlagen*, geraadpleegd op 22 juni 2018, <https://www.diabetesfonds.nl/speciaal-voor/voor-de-pers/nederlanders-hebben-geen-idee-hoe-ze-hun-suikerinname-moeten-verlagen>.

I. de Groot & J. Bruggink, *Steeds meer overgewicht*, 3 juni 2012, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2012/27/steeds-meer-overgewicht>.

J. Hoogenboezem & K. de Bruin, *Bijna 60 procent overlijdt aan kanker of hart- en vaatziekten*, 17 september 2013, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2013/38/bijna-60-procent-overlijdt-aan-kanker-of-hart-en-vaatziekten>.

M. Vermeulen, *De Nederlander eet 23 suikerklontjes per dag. Wat doen we daar tegen?*, de *Volkskrant*, 6 september 2017, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.volkskrant.nl/mensen/de-nederlander-eet-23-suikerklontjes-per-dag-wat-doen-we-daar-tegen~b26014b1/>.

Rijksoverheid, *Nationaal Preventieakkoord*, geraadpleegd op 27 februari 2019, op <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/gezondheid-en-preventie/nationaal-preventieakkoord>.

P. Laseur, *Suikertax nu!*, 13 maart 2017, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.bnr.nl/opinie/laseur/10319774/suikertax-nu>.

P. Theule & H. Boersma, *Overheid, grijp in! Het is hoog tijd voor een suiker- en vleestaks*, 30 maart 2018, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.volkskrant.nl/kijkverder/2018/voedselzaak/ideeen/overheid-grijp-in-het-is-hoog-tijd-voor-een-suiker-en-vleestaks/>.

R. Duong, *Pleidooi voor de suikertax*, 10 mei 2017, geraadpleegd op 25 april 2018, op <https://www.ad.nl/economie/pleidooi-voor-de-suikertax~a625ffbf/?referrer=https://www.google.com/>.

T. Ketelaar, *Verenigd Koninkrijk voert suikerbelasting op frisdrank in*, 16 maart 2016, geraadpleegd op 28 april 2018, op <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/03/16/engeland-voert-suikerbelasting-op-frisdrank-in-a1408552>.

Jurisprudentie

HR 18 januari 1991, AB 1991, 241 (Varkensmesters).

HR 28-03-2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1008.

Bijlage 1

Suikerbelasting

In deze bijlage staat een concept versie van de Wet op de suikerbelasting weer gegeven, dit is ook de versie van de suikerbelasting die in deze scriptie is gebruikt voor de toetsing aan de kwaliteitscriteria. Deze scriptie kan worden gezien als een memorie van toelichting van deze wet. De suikerbelasting is opgesteld met als heffingsobject suikerhoudende dranken, het subject worden de verkopers van deze producten, met als beoogd subject de consumenten. De belasting, zoals hier weergegeven, lijkt erg op de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken. De veranderingen ten opzichte van de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken zijn:

- 1) De suikerbelasting ziet op alle dranken, dus ook melkdranken en alcoholische dranken
- 2) Het tarief gaat per gram suiker/ ml, in stappen van € 3,50 per gram
- 3) Het belastbare feit is de uitslag van suikerhoudende dranken.

De *primaire doelstelling* van de belasting is het bevorderen van de volksgezondheid door de suikerconsumptie van de Nederlander te verlagen. Dit wordt gepoogd door middel van deze suikerbelasting, ten eerste de consumptie van suikerhoudende dranken terug te dringen door de prijs te verhogen, ten tweede wordt met een progressief tarief, oplopend aan de hand van gram suiker per ml, geprobeerd de producten een prikkel te geven om hun product aan te passen: de verhouding gram suiker per ml te verlagen. De *secundaire doelstelling* van deze belasting is extra inkomsten voor de staatskast vergaren.

Een klein rekenvoorbeeld ter illustratie: voor bijvoorbeeld een literfles Coca Cola met een winkel prijs van €1,75 en 11 gram suiker per 100 ml komt dit neer op €38,50(=€3,5*11) per hectoliter, dat is €0,385 per liter. Dit is ongeveer 22%.

De Wet op de Suikerbelasting

Hoofdstuk 1 Inleidende bepalingen

Belastbaar feit

Artikel 1

Krachtens deze wet wordt de suikerbelasting geheven ter zake van de uitslag en de invoer van suikerhoudende dranken.

Artikel 2

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. *vervaardigen van suikerhoudende dranken*: elk handelen waarbij of waardoor die goederen ontstaan of de voor de belastingheffing relevante samenstelling daarvan wordt gewijzigd;
- b. *inrichting*: iedere plaats waar op grond van de bepalingen van deze wet suikerhoudende dranken onder schorsing van belasting mogen worden vervaardigd, mogen worden verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden ontvangen en mogen worden verzonden;
- c. *douane-entrepot*: de regeling douane-entrepot, bedoeld in artikel 240, eerste lid, van het Douanewetboek van de Unie;
- d. *plaats voor tijdelijke opslag*: een ruimte voor tijdelijke opslag of een andere plaats die is aangewezen of goedgekeurd voor de opslag van goederen in tijdelijke opslag als bedoeld in artikel 147, eerste lid, van het Douanewetboek van de Unie;
- e. *lidstaat*: een lidstaat van de Europese Unie;
- f. *derde land*: elke staat of elk grondgebied waarop het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie niet van toepassing is;
- g. *EU-douaneregeling*: de bijzondere regelingen douanevervoer, douane-entrepot, tijdelijke invoer en actieve veredeling, bedoeld in artikel 210 van het Douanewetboek van de Unie, uitvoer als bedoeld in artikel 269 van dat wetboek en wederuitvoer als bedoeld in artikel 270 van dat wetboek;
- h. *schorsing van belasting*: 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. *GN-code*: de code, bedoeld in Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PbEG 1987, L 256), zoals deze luidt op 19 oktober 1992 onderscheidenlijk, indien het minerale oliën betreft, op 1 januari 2018;
- j. *ondernemer*: een ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Artikel 3

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder uitslag: het brengen van suikerhoudende dranken buiten een plaats die voor dat soort goederen als inrichting is aangewezen.

2. Indien artikel 16a, eerste lid, van toepassing is, wordt als uitslag mede aangemerkt het vervaardigen van vruchten- of groentesap boven een hoeveelheid van 12.000 liter per kalenderjaar.
3. Als uitslag wordt mede aangemerkt het verbruik, anders dan als grondstof, van suikerhoudende dranken binnen een plaats die voor dat soort goed als inrichting is aangewezen.
4. Als uitslag wordt niet aangemerkt het, met inachtneming van bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, brengen van suikerhoudende dranken vanuit een inrichting naar:
 - a. een andere inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;
 - b. een ondernemer dan wel een publiekrechtelijk lichaam, anders dan als ondernemer, in een andere lidstaat;
 - c. een derde land.
5. De voorwaarden, bedoeld in het vierde lid, hebben betrekking op formaliteiten waaraan bij de overbrenging van de goederen moet worden voldaan.
6. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 4

1. Als uitslag wordt mede aangemerkt het voorhanden hebben van suikerhoudende dranken waarvan de belasting niet is geheven, door:
 - a. een ondernemer in het kader van zijn onderneming, anders dan in een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;
 - b. een publiekrechtelijk lichaam, anders dan als ondernemer;
 - c. een natuurlijke persoon voor andere doeleinden dan voor persoonlijk verbruik.
2. Het eerste lid is, onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, niet van toepassing met betrekking tot suikerhoudende dranken die worden vervoerd naar:
 - a. een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;
 - b. een ondernemer of een publiekrechtelijk lichaam, anders dan als ondernemer;
 - c. een natuurlijke persoon die de goederen voor andere doeleinden dan voor persoonlijk verbruik betreft in Nederland;
 - d. een andere lidstaat via Nederland;
 - e. een derde land.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kan, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, worden bepaald dat het eerste lid geen toepassing vindt indien sprake is van het op incidentele basis aanwenden van beperkte hoeveelheden suikerhoudende dranken voor eigen verbruik in het kader van de onderneming of het publiekrechtelijke lichaam.
4. Bij algemene maatregel van bestuur worden, ter verzekering van de heffing, regels gesteld met betrekking tot de verplichtingen waaraan de in het eerste lid bedoelde personen of lichamen moeten voldoen.

5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 5

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder invoer: het vanuit een derde land brengen van suikerhoudende dranken in Nederland.

2. Als invoer wordt mede aangemerkt:

a. het in Nederland beëindigen van een EU-douaneregeling waaronder suikerhoudende dranken zijn geplaatst, anders dan door plaatsing onder een andere EU-douaneregeling;

b. het in Nederland onttrekken van suikerhoudende dranken aan een EU-douaneregeling;

c. het eigen verbruik, anders dan als grondstof, in Nederland van suikerhoudende dranken die onder een EU-douaneregeling zijn geplaatst of binnen een plaats voor tijdelijke opslag.

3. Als invoer wordt niet aangemerkt het, met inachtneming van bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden:

a. brengen van suikerhoudende dranken vanuit een derde land naar een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen of naar een plaats voor tijdelijke opslag;

b. in Nederland plaatsen onder een EU-douaneregeling van vanuit een derde land binnengebrachte suikerhoudende dranken;

c. brengen van suikerhoudende dranken die zijn geplaatst onder een EU-douaneregeling naar een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;

d. brengen van suikerhoudende dranken vanuit een plaats voor tijdelijke opslag naar een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;

e. onder ambtelijk toezicht vernietigen van suikerhoudende dranken die onder een EU-douaneregeling zijn geplaatst.

4. De voorwaarden, bedoeld in het derde lid, hebben betrekking op formaliteiten waaraan bij de overbrenging van de suikerhoudende dranken moet worden voldaan alsmede op de daarbij te stellen zekerheid.

5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Hoofdstuk 2 Definities van de goederen en tarieven

Artikel 6

Onder suikerhoudende dranken worden verstaan, alle dranken die suiker bevatten waaronder; vruchten- en groentesap, limonade, uit melk of melkproducten bereide drank, uit soja bereide drank, bier, wijn en tussenproducten of overige alcoholhoudende producten, mits zij suiker bevatten.

Artikel 7

1. Onder vruchten- en groentesap wordt verstaan drank die bestaat uit sap van vruchten of groenten of een mengsel daarvan.

2. Als vruchten- en groentesap wordt mede aangemerkt de drank, bedoeld in het eerste lid, in vaste vorm of als concentraat in kleinhandelsverpakking of in een verpakking die is bestemd voor afnemers die voor gebruik gereed vruchten- en groentesap vervaardigen voor gebruik ter plaatse.

Artikel 8

1. Onder limonade worden verstaan met water aangelengd vruchten- of groentesap alsmede zoete en aromatische dranken en dranken waaraan geurstoffen of smaakstoffen zijn toegevoegd die kennelijk zijn bestemd om onverwarmd te worden gedronken.

2. Als limonade wordt mede aangemerkt de drank, bedoeld in het eerste lid, in vaste vorm of als concentraat in kleinhandelsverpakking of in een verpakking die is bestemd voor afnemers die voor gebruik gereede limonade vervaardigen voor gebruik ter plaatse.

Artikel 9

1. Onder uit melk of melkproducten bereide drank wordt verstaan drank die bestaat uit melk of melkproducten of een mengsel daarvan.

2. Als melk en melkproducten wordt mede aangemerkt de drank, bedoeld in het eerste lid, in vaste vorm of als concentraat in kleinhandelsverpakking of in een verpakking die is bestemd voor afnemers die voor gebruik gereede melk of melkproducten vervaardigen voor gebruik ter plaatse.

Artikel 10

Onder bier wordt verstaan:

a. elk product van GN-code 2203; en

b. elk product van GN-code 2206 dat een mengsel van bier als bedoeld in onderdeel a en niet-alcoholhoudende dranken bevat.

Artikel 11

Onder wijn wordt verstaan:

Alle producten van GN-codes 2204 en 2205.

Artikel 12

Onder tussenproducten worden verstaan alle niet als bier of wijn aan te merken producten van GN-codes 2204, 2205 en 2206.

Artikel 13

1. Onder overige alcoholhoudende producten worden verstaan: alle producten van GN-codes 2207 en 2208 ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product van een GN-code uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur;

2. Onder overige alcoholhoudende producten worden mede verstaan gedistilleerde dranken als bedoeld in het eerste lid, wanneer deze dranken andere producten, al dan niet in oplossing, bevatten.

Artikel 14

De accijns bedraagt voor suikerhoudende dranken per hectoliter per gram suiker/ml €3,50.

Artikel 15

Voor de toepassing van artikel 14 geschiedt de herleiding van vruchtensap, groentesap, limonade, melk of melkproducten bereide drank en uit soja bereide drank in vaste of geconcentreerde vorm naar het volume van voor gebruik gereed vruchten- en groentesap, voor gebruik gereed limonade, voor gebruik gereed melk of melkproducten bereide drank of voor gebruik gereed uit soja bereide drank op basis van de factor 4, waarbij voor het herleiden van vruchtensap, groentesap en limonade, voor gebruik gereed melk of melkproducten bereide drank of voor gebruik gereed uit soja bereide drank in vaste vorm een gram wordt gelijkgesteld aan een milliliter.

Hoofdstuk 3 Uitslag

Artikel 16

1. Een plaats kan alleen als inrichting worden gebruikt indien daartoe een vergunning is verstrekt door de inspecteur.
2. De artikelen 40 en 41 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 17

1. Degene die een vergunning voor een inrichting wil verkrijgen, dient daartoe een verzoek in bij de inspecteur.
2. De artikelen 42 en 43 tot en met 50 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 17a

1. Een vergunning als bedoeld in artikel 16, eerste lid, is niet vereist indien:
 - a. per kalenderjaar doorgaans niet meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap wordt vervaardigd; en
 - b. uitsluitend vruchten- of groentesap wordt vervaardigd.
2. Indien in twee achtereenvolgende kalenderjaren meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap per kalenderjaar is vervaardigd, moet een vergunning als bedoeld in artikel 16, eerste lid, worden aangevraagd.
3. De vergunning, bedoeld in het tweede lid, wordt verleend voor een periode van ten minste vijf jaar.
4. Binnen de periode van vijf jaar, bedoeld in het derde lid, kan de vergunninghouder geen verzoek indienen om intrekking van de vergunning, tenzij geen vruchten- of groentesap meer wordt vervaardigd.
5. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 18

De belasting wordt geheven:

- a. van de vergunninghouder van de inrichting; of
- b. van degene die ingevolge artikel 17a geen vergunning voor een inrichting heeft maar in een kalenderjaar meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap vervaardigt.

Artikel 19

In afwijking van artikel 18 wordt de belasting bij toepassing van artikel 4, eerste lid, geheven van degene die de suikerhoudende dranken voorhanden heeft.

Artikel 20

De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van de uitslag.

Artikel 21

In afwijking van artikel 20 wordt de belasting bij toepassing van artikel 4, eerste lid, verschuldigd op het tijdstip van de aanvang van het voorhanden hebben van de suikerhoudende dranken.

Artikel 22

1. De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting moet op aangifte worden voldaan.
2. Aangifte dient te worden gedaan voor elke inrichting afzonderlijk.
3. In afwijking van het tweede lid kan bij ministeriële regeling, onder daarbij te stellen voorwaarden, worden toegestaan dat voor inrichtingen waarvan de vergunningen op naam zijn gesteld van dezelfde vergunninghouder één aangifte voor die inrichtingen tezamen wordt gedaan.

Artikel 23

1. Bij toepassing van artikel 21 dient in afwijking van artikel 20, eerste lid, en van artikel 10, tweede lid, en artikel 19, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen uiterlijk op de dag na het in artikel 21 bedoelde tijdstip aangifte te worden gedaan en de belasting op aangifte te worden voldaan.
2. In afwijking van het eerste lid kan de inspecteur, bij toepassing van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, op verzoek toestemming verlenen om de in een week op de voet van artikel 21 verschuldigd geworden belasting uiterlijk op de vrijdag van de week daaropvolgend op aangifte te voldoen.

Artikel 24

De artikelen 54 en 55 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 25

1. De vergunninghouder stelt zekerheid voor de belasting die hij verschuldigd is of kan worden.
2. De artikelen 56, vijfde tot en met achtste lid, en 57 tot en met 60 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 26

1. De vergunninghouder van een inrichting heeft voor de belasting die is begrepen in de verkoopprijs van de door hem geleverde suikerhoudende dranken, zolang hij ter zake geen betaling heeft ontvangen doch niet langer dan een half jaar nadat hij die belasting verschuldigd is geworden, voorrecht op alle goederen van de koper.

2. Het voorrecht, bedoeld in het eerste lid, heeft gelijke rangorde als het voorrecht dat 's Rijks schatkist heeft op de voet van artikel 21 van de Invorderingswet 1990.

Artikel 27

De vervoerder van suikerhoudende dranken is hoofdelijk aansprakelijk voor het bedrag aan belasting dat wordt vertegenwoordigd door de hoeveelheid van die goederen waarvan de belasting niet is geheven die door hem wordt vervoerd naar het buitenland, naar een inrichting of naar een persoon of lichaam als bedoeld in artikel 4, eerste lid, indien tijdens dat vervoer door hem of door zijn toedoen een onregelmatigheid of een overtreding is begaan.

Hoofdstuk 4 Invoer

Artikel 28

Ter zake van de belasting bij invoer zijn de wettelijke bepalingen, bedoeld in artikel 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene douanewet, met uitzondering van artikel 88 van de Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie, van overeenkomstige toepassing.

Artikel 29

1. Bij ministeriële regeling kunnen, onder daarbij te stellen voorwaarden, regels worden gesteld ingevolge welke de heffing van belasting van suikerhoudende dranken die in kleine zendingen dan wel door reizigers als bagage worden ingevoerd, geschiedt volgens daarbij vast te stellen forfaitaire tarieven.

2. De forfaitaire tarieven zijn niet van toepassing met betrekking tot handelsgoederen.

Hoofdstuk 5 Vrijstellingen en teruggaven

Artikel 30

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van belasting verleend ter zake van de uitslag en de invoer van suikerhoudende dranken die door degene die de betreffende dranken betreft, worden gebruikt als grondstof voor het vervaardigen van andere goederen dan suikerhoudende dranken.

2. Om de suikerhoudende dranken met vrijstelling te kunnen betrekken, dient degene die deze goederen betreft in het bezit te zijn van een daartoe strekkende vergunning.

3. Artikel 65, vierde tot en met zevende lid, van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de uitvoering van dit artikel.

Artikel 31

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van belasting verleend ter zake van de uitslag en de invoer van suikerhoudende dranken die worden gebruikt:

a. aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar een andere lidstaat, anders dan over de binnenwateren;

b. aan boord van luchtvaartuigen in het verkeer van Nederland naar een andere lidstaat.

2. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 32

De artikelen 68 en 69 van de Wet op de accijns en de artikelen 21a en 21b van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 33

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt op verzoek teruggaaf van belasting verleend voor suikerhoudende dranken waarvoor aanspraak op vrijstelling zou bestaan op de voet van:

a. artikel 29; of

b. artikel 30.

2. De in het eerste lid, onderdeel a, bedoelde teruggaaf wordt verleend aan degene die een vergunning heeft ingevolge artikel 29, tweede lid.

3. De in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde teruggaaf wordt verleend aan degene die de levering heeft verricht.

4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 33

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt op verzoek teruggaaf van belasting verleend voor suikerhoudende dranken die:

a. zijn verloren gegaan;

b. zijn vernietigd onder ambtelijk toezicht;

c. zijn gebracht naar een derde land of zijn geplaatst onder een EU-douaneregeling met als bestemming een derde land;

d. zijn gebracht binnen een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen;

- e. door een ondernemer zijn overgebracht naar een ondernemer dan wel een publiekrechtelijk lichaam, anders dan als ondernemer, in een andere lidstaat.
2. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

Artikel 34

1. Teruggaaf van belasting wordt verleend tot ten hoogste het bedrag dat aan belasting is voldaan.
2. Op een verzoek om teruggaaf van belasting beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Hoofdstuk 6 Bijzondere bepalingen

Artikel 35

De artikelen 80, 83 en 84 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 36

De artikelen 2, vijfde, zesde, zevende en tiende lid, en 85 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 37

De artikelen 2, vijfde, zesde, zevende en tiende lid, en 85 van de Wet op de accijns zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 38

1. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen ter verzekering van een juiste toepassing van de wet nadere regels worden gesteld ter aanvulling van de in deze wet geregelde onderwerpen.
2. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van de in het eerste lid bedoelde algemene maatregel van bestuur.

Hoofdstuk 7 Verbodsbepalingen en strafbepalingen

Artikel 39

1. Het is verboden:

a. anders dan als particulier voor eigen verbruik, suikerhoudende dranken te vervaardigen buiten een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen, tenzij deze vervaardiging plaatsvindt overeenkomstig de ingevolge artikel 29 bij algemene maatregel van bestuur gestelde voorwaarden en beperkingen, dan wel suikerhoudende dranken worden vervaardigd uit andere suikerhoudende dranken en het bedrag van de belasting die eerstbedoelde suikerhoudende dranken vertegenwoordigen niet hoger is dan het bedrag van de belasting dat de suikerhoudende dranken vertegenwoordigen waaruit zij zijn vervaardigd;

b. suikerhoudende dranken voorhanden te hebben die niet overeenkomstig de bepalingen van deze wet in de heffing zijn betrokken, met uitzondering van suikerhoudende dranken die door particulieren voor eigen verbruik zijn betrokken uit een andere lidstaat.

2. Het eerste lid, onderdeel a, is niet van toepassing indien buiten een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen, vruchten- of groentesap wordt vervaardigd tot een hoeveelheid van 12.000 liter per kalenderjaar dan wel gedurende ten hoogste twee achtereenvolgende kalenderjaren een hoeveelheid van meer dan 12.000 liter per kalenderjaar.

Artikel 40

Degene die opzettelijk een in artikel 39 opgenomen verbod overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Artikel 41

Degene die opzettelijk suikerhoudende dranken waarvoor vrijstelling of teruggaaf van belasting is verleend een bestemming geeft waarvoor geen vrijstelling of teruggaaf van belasting zou zijn verleend, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.