De impact van btw-aanpassing op de Nederlandse voedings- en genotmiddelenindustrie

Eindrapportage, including English Summary

OPGESTELD IN OPDRACHT VAN:

FNLI

OPGESTELD DOOR:

Adres: Valkenburgerstraat 212
1011 ND Amsterdam
Telefoon: 020 – 67 00 562
Fax: 020 – 47 01 180
E-mail: info@decisio.nl
Website: www.decisio.nl

TITEL RAPPORT:

De impact van btw-aanpassing op de Nederlandse voedings- en genotmiddelenindustrie

STATUS RAPPORT:

Eindrapport (definitief)

DATUM:

10 november 2015

OPDRACHTGEVER:

FNLI, Murk Boerstra en Margot Feith

PROJECTTEAM DECISIO:

Kees van Ommeren (c.vanommeren@decisio.nl), Menno de Pater en John Pertijs

Inhoud

Management samenvatting iv

S1 Achtergrond, doel en werkwijze onderzoek ... iv
S2 De beoogde belastingherziening in perspectief ... iv
S3 De effecten van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie ... v
S4 Effecten van gedifferentieerde belastingen voor de voedings- en genotmiddelenindustrie vii
S5 Resultaten uit de casestudies voor gedifferentieerde belastingen ... viii
S6 Grenseffecten van btw-verhogingen en gedifferentieerde belastingen ... ix

Management summary (English) x

S1 Background, aim and method research ... x
S2 The proposed tax reform in perspective ... x
S4 Effects of differentiated tax rates on the food and beverage industry ... xii
S5 Results from case studies in differentiated taxation ... xiv
S6 Cross-border effects of VAT increases and differentiated taxes ... xiv

1 Inleiding 1

1.1 Achtergrond en doelstelling onderzoek ... 1
1.2 Methodiek en scope ... 1
1.3 Leeswijzer ... 2

Deel I: Gevolgen van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie 3

2 De beoogde belastingherziening in perspectief 4

2.1 Inleiding ... 4
2.2 Van loon- en inkomstenbelasting naar btw ... 4
2.3 Mogelijkheden en onmogelijkheden van een geüniformeerd btw-tarief ... 6
2.3.1 Innovatie op btw-gebied ... 6
2.3.2 De praktische grenzen van btw-uniformering ... 9
2.4 Uniformering in de Europese praktijk ... 11
2.5 Conclusies ... 13

3 De economische effecten van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie 15

3.1 Inleiding ... 15
3.2 De theorie van een uniformering van de btw-tarieven ... 15
3.2.1 Consumentenvraag ... 15
3.2.2 Aanbod voedingsmiddelen ... 17
3.2.3 Effecten voor schatkist en de maatschappij ... 17
3.3 Uniforme btw-tarieven in de praktijk ... 17
3.3.1 Empirische studies over de wijzigingen in de vraag ... 18
3.4 Conclusies ... 23

Deel II De impact van gedifferentieerde belastingen 25

4 Effecten van gedifferentieerde belastingtarieven voor de voedings- en genotmiddelenindustrie 26

4.1 Achtergrond 26
4.2 De theorie achter gedifferentieerde belastingen 29
4.2.1 Stijging van de relatieve prijs en reacties producenten 29
4.2.2 Gevolgen voor de consument 29
4.2.3 Overheidsmotieven 31
4.3 Empirische studies naar gedifferentieerde belastingen 32
4.3.1 Vraageffecten 33
4.3.2 Effecten voor de voedings- en genotmiddelenindustrie 36
4.3.3 Effect voor schatkist en beleidsdoelen van de overheid 38
4.3.4 Mogelijke beleidsalternatieven 39
4.4 Conclusies 41

5 Casestudies van gedifferentieerde belastingen 43

5.1 Inleiding 43
5.2 Casus: Denemarken 43
5.2.1 Tijdslijn 45
5.2.2 Effecten 45
5.2.3 Analyse 48
5.3 Casus: Finland 49
5.3.1 Tijdslijn 51
5.3.2 Effecten 52
5.3.3 Analyse 53
5.4 Casus: Frankrijk 53
5.4.1 Tijdslijn 54
5.4.2 Effecten 54
5.4.3 Analyse 56
5.5 Casus: Hongarije 57
5.5.1 Tijdslijn 58
5.5.2 Effecten 58
5.5.3 Analyse 60
5.6 Casus: Ierland 60
5.6.1 Tijdslijn 61
5.6.2 Resultaten van de 'Health Impact Assessment' 61
5.6.3 Analyse 62
5.7 Casus België 62
5.8 Conclusies en meta-analyse casestudies 63
5.8.1 Publieke acceptatie 63
5.8.2 Effectiviteit van gedifferentieerde belastingen in de praktijk? 64

Deel III Grenseffecten 66

6 De grenseffecten van btw-verhogingen en gedifferentieerde belastingen 67

6.1 Achtergrond 67
6.2 De theorie achter grenseffecten 67
6.2.1 Grenseffecten vanuit het perspectief van de overheid 67
6.2.2 Grenseffecten vanuit het perspectief van de VGI 69
6.3 Grenseffecten in de praktijk 70
6.3.1 Casus: Denemarken 71
6.3.2 Casus Finland 73
6.3.3 Casus België 75
6.3.4 Casus Ierland 76
6.3.5 Casus Mexico 76
6.3.6 Casus Canada 77
6.3.7 Casus Nederland 77
6.4 Conclusies 80

Bijlage 1: Literatuuroverzicht 82

Management samenvatting

S1 Achtergrond, doel en werkwijze onderzoek

In de kabinetsbrief 'Keuzes voor een beter belastingstelsel' van september 2014 heeft staatssecretaris Wiebes van Financiën een brede herziening van het belastingstelsel aangekondigd. Doelen van deze herziening zijn het belastingstelsel minder complex te maken, de werkgelegenheid te bevorderen door het verlagen van de lasten op arbeid en meer economische groei te realiseren. Een van de opties van het plan is het aanpassen van de bestaande btw-tarieven om zo de verlaging van de lasten op arbeid en ondernemen te financieren. Als gevolg hiervan zullen producten en diensten die nu nog onder het lage btw-tarief van 6 procent vallen, gelijk worden getrokken met het standaardtarief van 21 procent. De primaire levensmiddelen vormen de enige uitzondering hierop in de kabinetsplannen.

Aangezien de herziening van het belastingstelsel een groot, complex en politiek beladen dossier is met mogelijk grote consequenties voor de Nederlandse voedings- en genotmiddelenindustrie (*VGI*), wil de FNLI inzicht verkrijgen in de gevolgen van belastingwijzigingen voor deze sector. Omdat de precieze invulling van de stelselwijziging nog onduidelijk is, is de FNLI niet alleen geïnteresseerd in de effecten van het voorstel van de staatssecretaris, maar ook naar specifieke vormen van btw-heffing voor bepaalde producten of ingrediënten. Daarom heeft de FNLI economisch onderzoeksbureau Decisio gevraagd te onderzoeken wat er in de literatuur en vanuit (inter)nationale casestudies bekend is over:

- De economische effecten van een verhoging van de btw, inclusief wijzigingen in administratieve lasten, daling loonkosten, etc.
- De gevolgen van gedifferentieerde belastingen[1] voor bepaalde voedingsmiddelen, dranken en ingrediënten.
- De grenseffecten van een eventuele btw-verandering of gedifferentieerde belasting.

De studie is in twee fasen uitgevoerd: een algemene inventariserende fase op basis van een uitgebreide literatuurstudie en een verdiepende fase met aanvullende analyses en verdiepende casestudies. De scope van het onderzoek beperkt zich tot de VGI, met een focus op de Nederlandse VGI. De retail en de agrosector vallen dus niet binnen de scope van dit onderzoek.

S2 De beoogde belastingherziening in perspectief

De beoogde herziening van het Nederlandse belastingstelsel is het resultaat van verschillende aanbevelingen door meerdere commissies. Met het verminderen van de lasten op arbeid en ondernemen wil het kabinet meer werkgelegenheid en economische groei realiseren. Het laten toenemen van de btw in de belastingmix is één van de genoemde maatregelen om dit plan te bekostigen.

[1] Een hoger btw-tarief of belastingheffing op bepaalde voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken met een hoog percentage vet, suiker en/of zout. Bekende voorbeelden zijn de Deense vettaks en de Franse belasting op gezoete dranken.

Het verhogen van de btw-opbrengsten verstoort de economie minder dan de huidige mix aan belastingheffingen. Daar komt bij dat btw-heffing voor de overheid een meer stabiele inkomstenbron vormt dan loon- en inkomstenbelasting. Tegen de achtergrond van de recente economische crisis en toenemende vergrijzing is dat een groot voordeel voor de overheid.

Internationale experts zijn het er over eens dat een toename van de btw-opbrengsten het beste door middel van een uniformering van de btw-tarieven kan worden bereikt. Het gebruik van verschillende btw-tarieven (inclusief btw-vrijstellingen) beïnvloedt de relatieve prijzen van producten en daarmee de consumptie- en productiebeslissingen. Met een uniform btw-tarief is elk goed en dienst tegen hetzelfde tarief belast en laat de consument zich meer leiden door de eigen voorkeuren in plaats van door de kunstmatige prijsverschillen. Dit leidt tot welvaartswinst. Btw-vrijstellingen verstoren bovendien het inkoop- en uitbestedingsbeleid van vrijgestelde sectoren (banken, etc.) en de overheid. Een uniform btw-tarief draagt tot slot ook bij aan een eenvoudiger belastingstelsel met lagere administratieve en bestuurlijke lasten voor het bedrijfsleven (met name het mkb) en de overheid.

Er valt echter ook het nodige in te brengen tegen de herziening: in de eerste plaats zijn er steekhoudende argumenten om met verlaagde btw-tarieven te werken. Dit geldt met name voor die sectoren waar de markt niet optimaal functioneert (concurrentie met de grijze/zwarte markt) en in samenlevingen met grote verschillen in inkomens omdat een verhoging van het lage btw-tarief vooral ten koste gaat van de lagere inkomensklassen. In de tweede plaats maakt het in termen van werkgelegenheid en economische groei per saldo weinig uit of mensen worden belast over hun inkomen of hun consumptie. De uniformering van de btw-tarieven leidt op zich dus niet tot economische of werkgelegenheidsgroei, ook niet als deze wordt gecompenseerd door een daling van de loon- en inkomstenbelasting.

Een derde tegenargument is dat zonder Europese afstemming de beoogde welvaartseffecten van een btw-uniformering slechts gedeeltelijk kunnen worden bereikt. EU-lidstaten mogen namelijk niet op individuele basis sectoren belasten die van btw zijn vrijgesteld. Daar komt bij dat in de praktijk grenseffecten zullen optreden bij een btw-uniformering (zie S6).

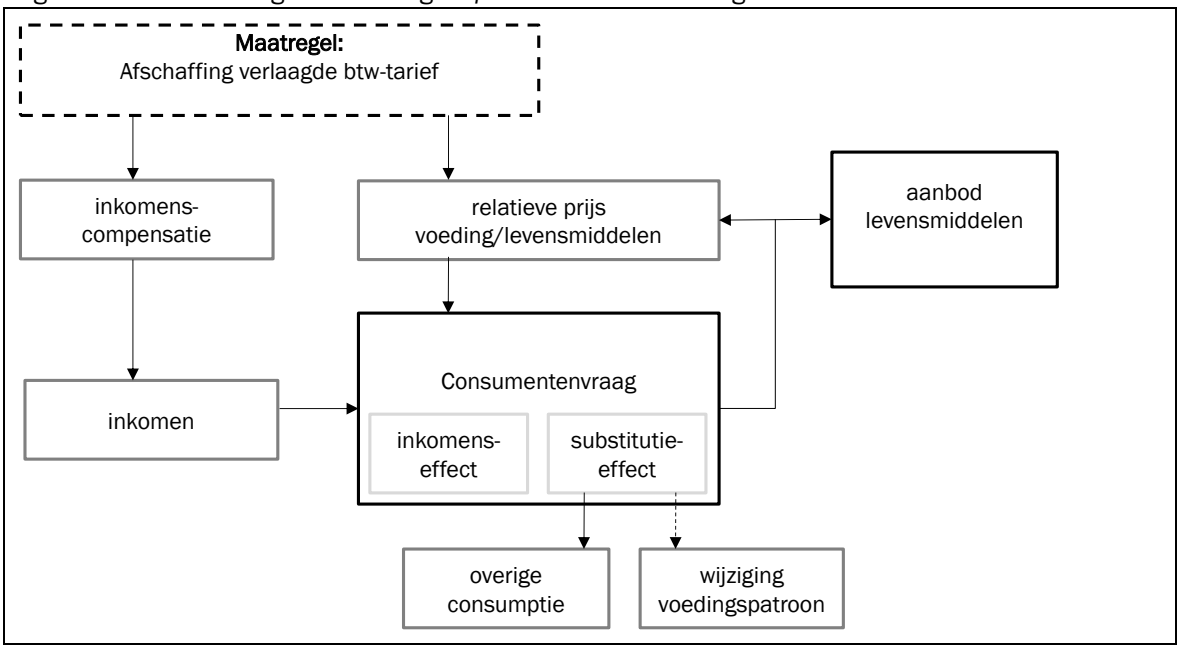
Er zijn kort samengevat goede argumenten voor uniformering van de btw-systemen, maar het gaat dan vooral om welvaartseffecten (in termen van nut) en niet zozeer om extra banen. Afschaffing van de lage btw-tarieven heeft bovendien nadelige effecten voor de lage inkomensgroepen en kan tot grenseffecten leiden, waardoor dit soort maatregelen bij voorkeur in EU-verband moeten worden doorgevoerd.

S3 De effecten van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

Een uniformering van het btw-tarief heeft primair gevolgen voor de vraag naar en het aanbod van goederen en diensten die onder het lage btw-tarief vallen. Zo zullen consumenten hun reëel inkomen zien dalen wanneer de relatieve prijs van voeding stijgt (het inkomenseffect) en zullen zij de aankoop van voedingsmiddelen vervangen door de aankoop van vergelijkbare (goedkopere) producten en/of hele andere producten zoals kleding en elektronica (het substitutie-effect). Producenten zullen het aanbod

van hun kant aanpassen aan gewijzigde marktomstandigheden. De effecten van de beoogde btw-maatregel voor voedingsmiddelen zijn schematisch weergegeven in figuur S.1.

Figuur S.1: Doorwerking btw-maatregel op de markt voor voedingsmiddelen



Als gevolg van de relatief beperkte prijselasticiteit voor voeding en non-alcoholische dranken zullen de effecten voor de VGI gemiddeld genomen beperkt zijn. Economische modellen voorspellen echter ook dat het uniformeren van de btw-tarieven een relatief grote impact kan hebben voor de huishoudens met lagere inkomens. Om dit te voorkomen zijn corrigerende maatregelen van groot belang. Deze maatregelen zijn echter complex en leiden tot allerlei toeslagen en andere regelingen waar de belastingdienst juist van af probeert te komen. Tevens gaan deze maatregelen gepaard met transactiekosten en kan er mogelijk misbruik van worden gemaakt. Belangrijk is bovendien dat de overheid er op let dat deze maatregelen de stimulans om te werken niet verminderen, omdat het anders ten koste gaat van de arbeidsparticipatie en het BBP.

Het substitutie-effect (de mate waarin, als gevolg van de btw-verhoging, consumenten andere *substituerende* producten kopen waarvan de prijs niet is verhoogd) is grotendeels afhankelijk van de prijselasticiteit van levensmiddelen en andere producten. Er is weinig harde informatie over de prijselasticiteit van voedingsmiddelen in Nederland. Wel is duidelijk dat de prijselasticiteit van de meeste levensmiddelen relatief laag is (ten opzichte van andere goederensoorten). Als gevolg hiervan zullen de effecten voor de VGI gemiddeld genomen relatief beperkt zijn, behoudens de grenseffecten die kunnen optreden. Daarop gaan we hieronder (S6) in. Wel kunnen op individueel productniveau de elasticiteiten op een hoger niveau liggen. Individuele producten zijn namelijk gemakkelijker te vervangen door andere producten dan een hele groep producten.

Overigens zal de verhoging van de btw leiden tot een hogere inflatie, waar gepensioneerden, pensioenfondsen, spaarders en andere vermogenden geen voorstander van zullen zijn.

S4 Effecten van gedifferentieerde belastingen voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

Een andere mogelijkheid voor de overheid om extra belastinginkomsten te generen, is door middel van het heffen van gedifferentieerde belastingen op bepaalde voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken (denk aan de Deense vettaks of een frisdrankbelasting). In dit scenario blijft het verlaagde btw-tarief dus bestaan, maar worden bepaalde voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken hoger belast.

Sinds begin jaren negentig is er bij overheden wereldwijd een groeiende interesse in het belasten van artikelen die mogelijk, vooral bij overmatig gebruik, negatieve gezondheidseffecten hebben. Uit een inventarisatie van de gedifferentieerde belastingen op voedingsmiddelen en (non-alcoholische) dranken (in deze studies afgekort met de term '*GBVD*') komt naar voren dat deze vooral betrekking hebben op gezoete dranken, op afstand gevolgd door GBVD's op suikergoed en ijs. De meeste GBVD's worden geheven in de vorm van accijnzen of heffingen, maar in landen als Ierland en het Verenigd Koninkrijk vallen bepaalde type voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken onder het algemene (hoge) btw-tarief en niet onder het verlaagde btw-tarief. Daarnaast bestaan er ook specifieke verbruiksbelastingen voor non-alcoholische dranken in Nederland en bijvoorbeeld een verpakkingenbelasting voor frisdranken in België.

De empirische studies naar GBVD's die in dit onderzoek zijn gebruikt constateren dat GBVD's op de korte termijn leiden tot een (beperkte) vraagvermindering van de betreffende producten. Op de lange termijn is eetgedrag echter veel meer afhankelijk van gewoontes en inkomens dan fiscale maatregelen. De studies constateren tegelijkertijd dat er allerlei substitutie-effecten optreden die niet per definitie bijdragen aan een 'gezond' dieet. Deze substitutie-effecten uiten zich niet alleen in het aanschaffen van andere producten (bijvoorbeeld producten met suiker in plaats van vet), maar ook in het aanschaffen van goedkopere merken/andere varianten van hetzelfde product (overstappen op discountmerken, etc.).

De effecten van een GBVD voor de VGI beperken zich niet tot lagere verkopen, maar veroorzaken ook aanzienlijke administratieve lasten voor het bedrijfsleven, onzekerheid over toekomstige investeringen en op bedrijfsniveau tot een afnemende concurrentiepositie tegenover collega-producenten die niet onder de GBVD vallen of zich richten op de discountmarkten. Uit de literatuur blijkt dat het mkb nog meer wordt getroffen door GBVD's dan de grote(re) producenten. Enerzijds omdat het mkb vaak niet de middelen heeft om te investeren in productvernieuwing/-aanpassing en anderzijds omdat voor kleinere bedrijven de administratieve lasten relatief zwaar uitpakken. Een bijeffect van GBVD's dat in de praktijkcases is gesignaleerd, is dat de retailers de GBVD gebruiken om de eigen en B/C-merken te stimuleren ten koste van A-merken door de GBVD op verschillende manieren te verrekenen in de winkelprijs.

Kortom, volgens de literatuur zijn GBVD's effectief in termen van belastingopbrengsten, maar door de hoge bestuurlijke en administratieve lasten is het geen efficiënte manier van belastingheffing. Wat betreft de beoogde gezondheidseffecten worden er in de empirische literatuur veel twijfels geuit over de effectiviteit van GBVD's, zeker op de lange termijn. Daarnaast worden overheden gewaarschuwd voor de mogelijke grenseffecten van een GBVD, maar ook voor onvoorziene effecten als gevolg van wederzijdse vraagbeïnvloeding (bijvoorbeeld in het geval van brood en boter). Tot slot is er de Europese Commissie die scherp let op oneigenlijke staatssteun en oneigenlijke benadeling van buitenlandse producenten als gevolg van een GBVD. Experts zien meer in het combineren van maatregelen die de eetpatronen van burgers op langetermijn aanpassen (denk aan onderwijs en reclamecampagnes). Belastingen en subsidies kunnen hierin een rol spelen, maar alleen als investering in 'gezonde' eetpatronen.

S5 Resultaten uit de casestudies voor gedifferentieerde belastingen

In een democratische samenleving is de acceptatie van gedifferentieerde belastingen op voedingsmiddelen en dranken bij het grote publiek van cruciaal belang voor een succesvolle invoering en het beklijven van deze belasting[2]. Uit de bestudeerde casussen en de literatuurstudie blijkt dat de publieksacceptatie van GBVD's sterk verschilt per land en dat deze snel kan veranderen. In de casestudies zien we dan ook dat in veel gevallen voorgenomen GBVD's (uiteindelijk) niet zijn ingevoerd, deze snel weer worden afgeschaft (Denemarken) of worden op uiteindelijk toch sterk worden ingeperkt. Inhoudelijk volgen uit de casestudies min of meer dezelfde conclusies als uit de algemene literatuur over GBVD's. Namelijk:

- dat de gezondheidseffecten twijfelachtig zijn, mede door substitutie en zeker op de lange termijn;
- dat het complexe vormen van belastingheffing zijn die gepaard gaan met relatief hoge administratieve lasten bij het bedrijfsleven en bestuurlijke lasten bij de overheid;
- dat lage inkomensgroepen er relatief sterk door worden getroffen,
- dat GBVD's leiden tot ongewenste grenseffecten en dat ze kunnen leiden tot bevoordeling van bepaalde deelsectoren, wat strijdig kan zijn met (Europese) mededingingsregels.

Of een GBVD effectief is, is in de eerste plaats afhankelijk van het gestelde doel. Tegenwoordig denkt men hierbij vooral aan de vermindering van de consumptie van zout, verzadigd vet en calorieën (suikers en vetten) en het bijdragen aan gezondheidsdoelen, maar uit de casestudies blijkt dat veel landen een GBVD (mede) invoeren uit fiscale motieven. Kijken we naar de casestudies dan zien we dat de Finse, Hongaarse en Franse overheid tevreden zijn met de gegenereerde belastingopbrengsten. In Denemarken stonden daar te veel negatieve economische effecten tegenover, bijvoorbeeld als gevolg van (kans op) banenverlies, grenseffecten en smokkel.

[2] Moncarey, I. et al. (2013). Do We Know What We Do not Know? A response to Celine Bonnet. *International Journal of Health Policy and Management*. No. 1(4), p. 319-320.

Of een GBVD invloed heeft op de consumptie is uiteraard sterk afhankelijk van de vraag of de belasting ook daadwerkelijk wordt doorberekend door de VGI. Vervolgens is het de vraag of de consumptie daadwerkelijk daalt als gevolg van de prijsstijging (prijselasticiteit). In de praktijk wennen consumenten aan nieuwe prijsniveaus en zijn zij de belastingheffing al snel vergeten.

In de gepresenteerde cases uit Finland, Denemarken en Hongarije is sprake van complexe substitutie-effecten die de effectiviteit van de GBVD ondermijnen. Wanneer mensen meer gaan betalen voor chips, maar niet voor nootjes, zal de vraag naar de laatste toenemen. In Frankrijk wordt bijvoorbeeld door de invoering van een heffing op gezoete dranken minder nectar verkocht en meer fruitsappen (die meer suiker bevatten). Kortom, onder de streep lijken GBVD's weinig effect te hebben, maar dit is moeilijk aan te tonen.

S6 Grenseffecten van btw-verhogingen en gedifferentieerde belastingen

Btw-verhogingen en GBVD's leiden tot hogere inkomsten voor de schatkist, maar burgers zoeken uiteraard ook naar manieren om de extra belastingen te omzeilen, bijvoorbeeld door over de grens te gaan consumeren.

Uit een analyse van verschillende internationale en nationale empirische studies naar grenseffecten komt naar voren dat in landen als Denemarken de overheid zich, mede door de economische crisis, meer en meer bewust is geworden van de negatieve gevolgen van grenseffecten. Door de bieraccijnzen en de belastingen op frisdranken, chocolade en snoepgoed te verlagen, heeft de Deense overheid de grenseffecten (met name voor bier en frisdranken) aanzienlijk teruggebracht. Ook landen als Canada, Mexico en Ierland zijn zich hier duidelijk bewust van. In de laatstgenoemde landen spelen ook de wisselkoers en factoren als verschillen in brandstofprijzen een rol. In landen als Finland en België heeft de drankenindustrie last van grensoverschrijdende consumptie, maar voor de Finse en Belgische overheid lijkt dit vooralsnog geen reden om belastingen aan te passen. De impact hiervan is echter aanzienlijk; in Finland behelzen de gederfde accijnzen en btw als gevolg van de grenseffecten naar schatting een even groot bedrag als de opbrengsten uit de Finse suikergoedtaks (zie paragraaf 5.3). In België zijn de grensoverschrijdende aankopen van water en frisdranken (die vooral voortkomen uit de verpakkingenbelasting) inmiddels goed voor ruim 4 procent van de totale markt voor non-alcoholische dranken.

In Nederland is nog weinig bekend over de grenseffecten van btw-verhogingen of GBVD's. De beschikbare studies naar grenseffecten concentreren zich vooral op de (recente) accijnsverhogingen op tabak, alcohol en brandstof. Nederland heeft tot nu toe een positief saldo in termen van internationale koopstromen. Een verhoging van de btw kan dus niet alleen leiden tot meer grensoverschrijdende aankopen van Nederlanders in het buitenland, maar ook voor minder bestedingen van Duitse en Belgische consumenten in Nederland.

Management summary (English)

S1 Background, aim and method research

In the Dutch government letter 'Choices for a better tax system' from September 2014, the Dutch Secretary of State for Finance (Eric Wiebes) announced a broad review of the tax system. The purposes of this review is to make the Dutch tax system less complex, to stimulate employment by lowering the burden on labour and achieving more economic growth. One of the options in the plan is to alter existing VAT rates in order to finance the reduction of taxes on labour and enterprise. As a result, products and services which currently fall under the low VAT rate of 6 percent, will be aligned with the standard rate of 21 percent. Primary foods are the only exception to the government's plans.

Since reforming the tax system is a vast, complex and politically charged issue with potentially major consequences for the Dutch food and beverage industry (F&B industry), the Federation for the Dutch Food and Grocery Industry (FNLI) is seeking to find out the impact these tax changes would have on this sector. As the exact details of the changes are still unclear, FNLI is not just interested in the effects of the proposal of the Secretary of State, but also in other specific forms of VAT on certain products or ingredients. Therefore FNLI asked economic research and consulting agency Decisio to examine relevant literature and international case studies regarding the following:

- The economic effects of an increase in VAT, including changes in administrative costs, decreases in labour costs, etc.
- The consequences of differential taxation for certain foods, drinks and ingredients.
- The cross-border effects of possible VAT changes or differentiated taxation.

The study was conducted in two phases: a general inventory phase based on an extensive literature review and an in-depth phase with additional analysis and in-depth case studies. The scope of the investigation is limited to the F&B industry, with a focus on the Dutch F&B industry. The retail and agricultural sectors do not fall within the scope of this investigation.

S2 The proposed tax reform in perspective

The planned revision of the Dutch tax system comes as a result of different recommendations made by several committees. By reducing the burden on labour and entrepreneurship, the government wants to achieve higher employment and economic growth. Incrementing VAT in the tax mix is one of the measures mentioned to fund this plan.

Increasing VAT revenue disrupts the economy less than the current taxation mix. Moreover, VAT offers the government a more stable source of income than wage and income tax. Against the background of the recent economic crisis and with an increasingly aging population, this proves to be a major advantage for the government.

International experts agree that an increase in VAT revenue can best be achieved through uniform VAT rates. The use of different VAT rates (including tax exemptions) influences the relative prices of products and thus consumption and production decisions. With a uniform VAT rate every product and service is taxed at the same rate and consumers are more inclined to follow their own preferences rather than be influenced by artificial price differences. This results in a welfare gain. Furthermore, VAT exemptions disrupt the procurement and outsourcing policies of exempt sectors (banks, etc.) and the government. A uniform VAT rate contributes, ultimately, to a simpler tax system with lower administrative and management costs for businesses (especially SMEs) and government.

However, there are also valid arguments against the reform: in the first place, there is a strong case for working with reduced VAT rates. This is especially true for those sectors where the market is not functioning optimally (competition with the grey/black market) and in societies with large differences in earnings where an increase in the lower VAT rate in particular comes at the expense of the lower income classes. Secondly, in terms of employment and economic growth, there is little difference between taxing people on their income or their consumption. The standardisation of VAT rates does not therefore lead to increased economic growth or employment, even when it is offset by a reduction in wage and income tax.

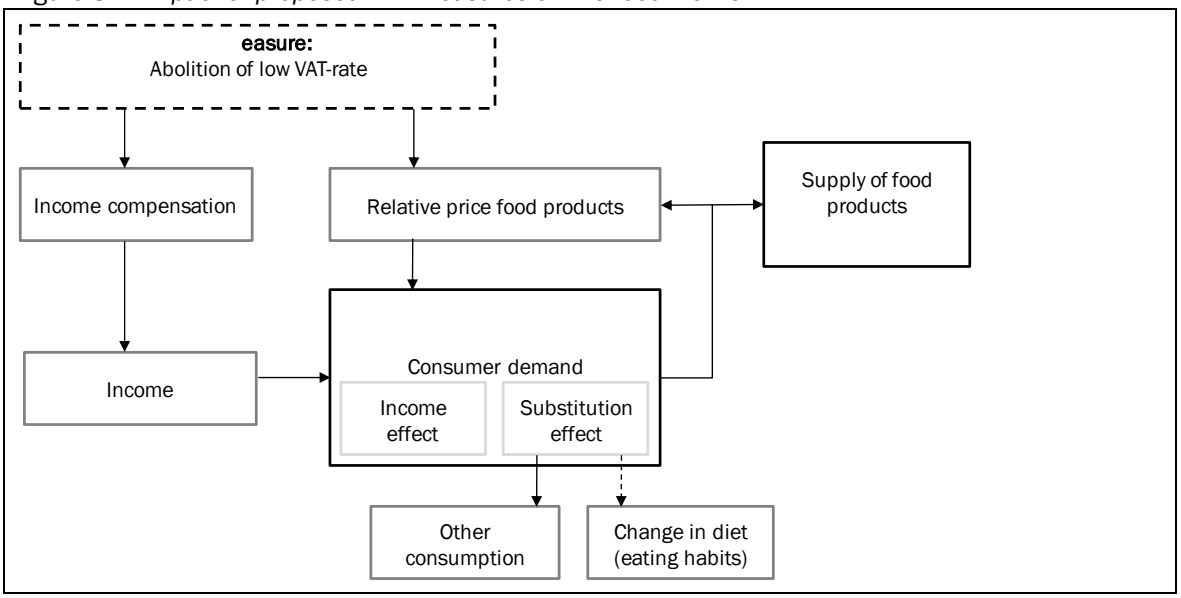
EU member states are not permitted to tax VAT exempted sectors on an individual basis. This results in a third counter-argument that, without European cooperation, the intended beneficial effects of a VAT harmonization can only be partially achieved. On top of that, the standardisation of VAT rates will cause negative cross-border effects in the case of different VAT rates between neighbouring countries (see S6).

To summarise there are certainly good arguments for harmonization of the VAT system, but the main benefits of this can be expressed more in terms of convenience rather than extra jobs. Abolition of reduced VAT rates also adversely affects the low-income groups and can lead to cross-border effects, meaning that this type of measure should really be implemented at EU level.

S3 The effects of a VAT increase on the food and beverage industry

A standardisation of the VAT rate primarily affects the demand for and supply of goods and services covered by the low VAT rate. Thus, consumers will see a reduction in their disposable income when the relative price of food rises (the income effect) and they will replace the purchase of food products by purchasing similar (cheaper) products and/or other products such as clothing and electronics (the substitution effect). Producers will adjust their assortment in an attempt to respond to changed market conditions. The effects of the proposed VAT measure for foods are shown schematically in Figure S.1.

Figure S.1: Impact of proposed VAT measures on the food market



Due to the relatively low price elasticity for food and non-alcoholic beverages in the Netherlands, the average effects on the F&B industry will be relatively limited. Economic models, however, predict that standardisation of VAT rates can have a relatively large impact on households with lower incomes. To prevent this, corrective action is of great importance. These measures are complex and this would lead to all kinds of allowances and other regulations which is exactly what the Dutch tax office is actually at this point attempting to get rid of it. Also these measures are accompanied by transaction costs which are sensitive to possible abuse. Furthermore it is also important that the government ensures that these measures do not reduce the incentive to work, otherwise it is at the expense of employment and GDP.

The substitution effect (the degree to which, due to the VAT increase, consumers buy *substitute* products whose purchase price has not increased) largely depends on the price elasticity of food and other products. There is little hard information on the price elasticity of food products in the Netherlands. However, it is clear that the elasticity of most food is relatively low (compared to other types of goods). As a result, the effects on the F&B industry on average, will be relatively limited, subject to any cross-border effects which may occur. These are discussed below in (S6). It may be the case when taken at individual product level, there may be more price elasticity. Individual products are namely much easier to replace with other products, than an entire product group.

Moreover, an increase in VAT would lead to higher inflation; such a proposal will not be supported by pensioners, pension funds, savers and wealthier individuals.

S4 Effects of differentiated tax rates on the food and beverage industry

Another possibility for the Dutch government to generate additional tax revenue is through the imposition of differential taxes on certain foods and non-alcoholic beverages (e.g. the Danish fat tax or a soft

drink tax). In this scenario, the reduced VAT rate remains, but certain foods and non-alcoholic beverages are taxed higher.

Since the early nineties there has been a growing interest shown by governments worldwide in taxing items, which, especially in excess, have adverse health effects. An inventory of the differentiated tax on food and (non-alcoholic) drinks (in these studies abbreviated with the term DTFD) shows that these relate mainly to sweetened drinks, followed at a distance by DTFD on confectionery and ice cream. Most DTFDs are levied in the form of taxes or duties, but in countries such as Ireland and the United Kingdom certain types of foods and non-alcoholic beverages fall under the general (high) VAT rate and not that of the reduced VAT rate. There are also special consumption taxes for non-alcoholic drinks in the Netherlands, and, for example, a packaging tax for soft drinks in Belgium.

The empirical studies on DTFDs used in this study show that DTFDs in the short term lead to a (limited) diminished demand of the respective products. In the long term, however, eating habits are much more dependent on habits and income than fiscal measures. The studies also indicate that there are all kinds of substitution effects that do not necessarily contribute to a "healthy" diet. These substitution effects manifest themselves not only in the purchase of other products (for example, products with sugar instead of fat), but also in the purchase of cheaper brands and/or other variants of the same product (switch to discount brands, etc.).

The effects of a DTFD for F&B industry does not just lead to lower sales, but also creates a significant administrative burden on business, uncertainty about future investments and, on commercial level, reduces the competitive position as regard to fellow manufacturers not covered by the DTFD or who focus on the discount markets. The literature shows that SMEs are more affected by DTFDs than the bigger producers. Partly since SMEs often do not have the resources to invest in product innovation/adjustment and partly because smaller companies already have a relatively heavy administrative burden. A side effect of DTFDs which has been seen in the case studies is that the retailers use the DTFD to boost their own and B/C brands at the expense of A-brands by calculating the DTFD in different ways into the retail price.

In short, according to the literature, DTFDs are effective in terms of tax revenue, but due to the high managerial and administrative burden it is not an efficient method of taxation. In the empirical literature there is considerable doubt on the effectiveness of DTFDs regarding the intended health benefits, especially in the long term. In addition, authorities need to be alert not just to the possible cross-border effects of DTFD, but also to unforeseen effects as a result of mutual influencing on demand (for example, in the case of bread and butter). Finally, the European Commission needs to be alert to improper state aid and unfair advantage of foreign producers due DTFD. Experts see more potential in a combination of measures which can alter the eating habits of people on a long-term basis (e.g. educational and advertising campaigns). Taxes and subsidies can play a role, but only for investment in creating 'healthy' eating patterns.

S5 Results from case studies in differentiated taxation

In a democratic society the acceptance of differentiated taxes on food and beverages by the general public is crucial for a successful implementation and a long-lasting tax. The case studies and literature both show that the public acceptance of DTFDs varies widely from country to country and that it can change quickly. In the case studies, we see that planned DTFDs have eventually not been implemented in many cases, or were quickly abolished (Denmark) or restricted. Substantively, the case studies draw more or less the same conclusions as the general literature on DTFDs, namely:

- that the health benefits are questionable, partly due to substitution and certainly in the long term;
- that these are complex forms of taxation which are associated with relatively high administration costs for business and a bureaucratic burden for government;
- that low income groups are relatively the most affected;
- that DTFDs lead to undesirable cross-border effects and that they may lead to preferential treatment of certain sub-sectors, which may conflict with (EU) competition rules.

Whether a DTFD is effective, is primarily dependent on its intended purpose. Nowadays this often particularly applies to the reduction of the consumption of salt, saturated fat and calories (sugars and fats) and contributing to health goals, but case studies suggest that many countries (also) implement a DTFD for fiscal reasons. Looking at the case studies, we see that the Finnish, Hungarian and French governments are satisfied with the generated tax revenues. In Denmark, there were too many negative economic effects, for example due to (risk of) job losses, cross-border effects and smuggling.

Whether or not a DTFD influences consumption very much depends on whether the tax is actually passed on by the F&B industry. Then the question is whether the consumption actually decreases due to the increase in price (price elasticity). In practice, consumers get used to new price levels and soon forget new tax rates.

In the case studies presented from Finland, Denmark and Hungary there are complex substitution effects which undermine the effectiveness of the DTFD. When people start paying more for crisps, but not nuts, demand will increase for the latter. In France, for example, by introducing a tax on sweetened beverages less nectar was sold and more fruit juices (which contain more sugar). Basically, the bottom line is that DTFDs seem to have little effect, but this is difficult to prove.

S6 Cross-border effects of VAT increases and differentiated taxes

VAT increases and DTFDs lead to higher revenues for the treasury, but people obviously look for ways to circumvent the additional taxes, for example, by consuming more on the other side of the nearest border.

An analysis of various national and international empirical studies of cross-border effects suggests that in countries like Denmark the government, partly because of the economic crisis, became more aware

of the negative impact of cross-border effects. By lowering the excise taxes on beer and soft drinks, chocolate and sweets, the Danish government has managed to significantly reduce the cross-border effect (especially for beer and soft drinks). Also countries like Canada, Mexico and Ireland are clearly aware of this issue. In the latter countries the exchange rate and factors such as differences in fuel prices, also plays a role. In countries like Finland and Belgium the beverage industry suffers from cross-border consumption, but for the Finnish and Belgian governments this has not yet been reason enough to change taxes. However, the impact is significant; in Finland the loss of excise duties and VAT as a result of the cross-border effect is estimated to be the same amount as the revenue from the Finnish confectionery tax (see section 5.3). While in Belgium, the cross-border purchases of water and soft drinks (which mainly arises from the packaging tax) currently accounts for more than four percent of the total market for non-alcoholic beverages.

In the Netherlands, little is known about the cross-border effects of VAT increases or DTFDs. The available studies of cross-border effects focus mainly on the (recent) tax increases on tobacco, alcohol and fuel. The Netherlands has so far a positive balance in terms of international purchase flows. An increase in VAT could not only lead to more cross-border purchases of Dutch people abroad, but also to less spending by German and Belgian consumers in the Netherlands.

1 Inleiding

1.1 Achtergrond en doelstelling onderzoek

In de kabinetsbrief 'Keuzes voor een beter belastingstelsel' van september 2014 kondigt staatssecretaris Wiebes een brede herziening van het belastingstelsel aan. Doel van deze herziening is het belastingstelsel minder complex te maken, de werkgelegenheid te bevorderen door het verlagen van de lasten op arbeid en meer economische groei te realiseren. Definitieve besluiten zijn vooralsnog niet genomen, maar dit maakt een herziening van het huidige belastingstelsel niet minder relevant en wellicht onderwerp van debat bij een volgend Regeerakkoord.

De kern van de kabinetsbrief is dat de hervorming van het belastingstelsel moet leiden tot een verlaging van de lasten op arbeid. Deze lastenverlaging kan worden gefinancierd met een breed pakket aan maatregelen gericht op een verschuiving van directe naar indirecte belastingen, waaronder de belasting op consumptie (btw). De aanpassing van de bestaande btw-tarieven om zo tot een uniform btw-tarief te komen is een van de opties hiervoor. Als gevolg hiervan zullen zaken als dienstverlening door kappers, fietsenmakers, schoenreparatie, cultuur en recreatie, sport en personenvervoer niet meer onder het lage btw-tarief van 6 procent vallen. De primaire levensmiddelen vormen hier in de kabinetsplannen een uitzondering op.

Aangezien de herziening van het belastingstelsel een groot, complex en politiek beladen dossier is met vele stakeholders (al dan niet gelieerd aan de levensmiddelenindustrie) wil de FNLI meer inzicht verkrijgen in de gevolgen van belastingwijzigingen voor de Nederlandse voedings- en genotmiddelenindustrie (vanaf nu VGI). Voor dit doel heeft de FNLI onderzoeksbureau Decisio gevraagd te onderzoeken wat er in de literatuur en vanuit (inter)nationale casestudies bekend is over:

- De economische effecten van een verhoging van de btw voor de Nederlandse VGI-sector, inclusief wijzigingen in administratieve lasten, daling loonkosten, etc.
- De gevolgen van gedifferentieerde belastingen[3] voor bepaalde voedingsmiddelen, dranken en ingrediënten.
- De grenseffecten van een eventuele btw-verandering of gedifferentieerde belasting.

1.2 Methodiek en scope

De studie is in twee fasen uitgevoerd:

1. Een inventariserende fase op basis van een uitgebreide literatuurstudie waarbij de belangrijkste aspecten en inzichten per onderzoeksvraag op structurele wijze in kaart zijn gebracht.
2. Een verdiepende fase aan de hand van kwalitatieve analyses en verdiepende casestudies.

[3] Een hoger btw-tarief of belastingheffing op bepaalde voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken met een hoog percentage vet, suiker en/of zout. Bekende voorbeelden zijn de Deense vettaks en de Franse belasting op gezoete dranken.

De scope van het onderzoek beperkt zich tot de VGI, met een focus op de Nederlandse VGI-sector. De retail en de agrosector vallen dus niet onder de scope van dit onderzoek.

Wat betreft de onderzoeksmethodiek beperkt deze studie zich tot (inter)nationale literatuur- en case-studies. We hebben niet de kwantitatieve effecten doorgerekend van een btw-verhoging of de invoering van een gedifferentieerd belastingtarief voor bepaalde voedingsmiddelen en dranken. Waar mogelijk geven we wel indicatief aan hoe omvangrijk de economische effecten zijn voor de VGI.

De keuzes voor de te onderzoeken cases en aandachtspunten in het onderzoek zijn in samenspraak met de begeleidingscommissie gemaakt. Deze commissie bestaat uit vertegenwoordigers van de achterban van de FNLI. De auteurs van het rapport willen de leden van de begeleidingscommissie bedanken voor hun inbreng.

Deze studie wil de lezer bewust maken van de potentie en complexiteit van belangrijke elementen in brede belastingherzieningen zoals voorgesteld door het huidige kabinet. Tegelijkertijd is dit onderzoek een 'fact base' over de effecten van btw-verhogingen, met tal van cases en literatuurverwijzingen, waarmee de VGI haar voordeel kan doen.

1.3 Leeswijzer

Het eindrapport is opgebouwd uit 3 delen met in totaal 6 hoofdstukken:

Deel I
Deel I behandelt de gevolgen van een btw-verhoging voor de VGI vanuit een theoretisch perspectief (hoofdstuk 2) en vanuit een conceptueel kader (hoofdstuk 3).

Deel II
Deel II gaat in op de effecten van gedifferentieerde belastingtarieven voor de VGI. In dit deel wordt het scenario van een brede btw-herziening losgelaten en wordt ingegaan op de effecten van gedifferentieerde belastingen voor bepaalde voedingsmiddelen, non-alcoholische dranken en ingrediënten. In hoofdstuk 4 gaan we in op de theorie achter dit soort belastingen en in hoofdstuk 5 worden de casestudies behandeld.

Deel III
Zowel een verhoging van de btw als gedifferentieerde belastingtarieven leiden tot grenseffecten. In hoofdstuk 6 gaan we in op de theorie achter grenseffecten en wat empirische studies hierover concluderen.

Deel I: Gevolgen van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

2 De beoogde belastingherziening in perspectief

2.1 Inleiding

De beoogde herziening van het Nederlandse belastingstelsel is het resultaat van verschillende aanbevelingen door meerdere commissies en is mede gestoeld op modelberekeningen van het CPB. In dit hoofdstuk besteden we aandacht aan de aanloop naar de kabinetsbrief uit en gaan we dieper in op de argumenten voor (en tegen) een groter aandeel van btw in de belastingmix en het waarom van een uniformering van het btw-tarief.

2.2 Van loon- en inkomstenbelasting naar btw

In navolging van de Commissie Van Weeghel (2010)[4] en de Commissie Van Dijkhuizen (2013)[5] heeft het Kabinet Rutte-Asscher zich voorgenomen het huidige Nederlandse belastingstelsel minder complex, en daarmee beter uitvoerbaar te maken. Met deze herziening beoogt het kabinet meer werkgelegenheid (zie onderstaand kader) en economische groei te bevorderen. Dit onder voorwaarde van een evenwichtige inkomensverdeling en gezonde overheidsfinanciën.

Uitgangspunt voor de beoogde belastingherziening is dat de lasten op arbeid en ondernemen omlaag moeten. Om dit te kunnen bekostigen is verschuiving in de belastingmix noodzakelijk. Hiervoor worden in de kabinetsbrief (2014)[6] meerdere keuze-opties besproken zoals de vereenvoudiging van de meest complexe regelingen (bijvoorbeeld het stelsel van toeslagen), het snoeien in aftrekposten, uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied en een verschuiving van de belastingdruk van arbeid en ondernemen naar consumptie (btw).

De achtergrond van 100.000 extra banen

De in de kabinetsbrief[7] genoemde ambitie van 100.000 extra banen is gebaseerd op 15 miljard euro aan lagere lasten op arbeid, waarvan 10 miljard euro door een verschuiving van belastingen. In een nadere onderbouwing geeft staatssecretaris Wiebes aan dat deze prognose niet is doorgerekend door het CPB, maar is gebaseerd op schattingen door het CPB[8]. De extra banen ontstaan niet zozeer door meer vraag naar arbeid, maar doordat werken voor mensen aantrekkelijker wordt gemaakt (waardoor het arbeidsaanbod stijgt). Werken wordt aantrekkelijker omdat mensen netto meer overhouden in hun portemonnee[9]. De extra banengroei zal zich voordoen in een periode van 10 jaar.

[4] Studiecommissie Belastingstelsel (2010). *Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*. Cie. Van Weeghel.
[5] Commissie Inkomsten en Toeslagen (2013). *Naar een activerender belastingstelsel*. Interim rapport.
[6] Ministerie van Financiën (2014). *Keuzes voor een beter belastingstelsel*. 16 september 2014.
[7] Idem. p. 25.
[8] Ministerie van Financiën (2014b). *Verzoek naar onderbouwing 100.000 extra banen door belastingherziening*. 24 september 2014.
[9] Idem. p. 1.

Voordelen van meer btw-heffing

Overheden streven ernaar om het belastingsysteem zo min mogelijk de economie te laten verstoren. Als consumptiebelasting heeft btw-heffing belangrijke economische voordelen ten opzichte van andere vormen van belastingheffing. In de eerste plaats wordt met een btw-heffing de eindconsumptie belast en niet de input van het productieproces (arbeid, goederen, kapitaal). Zo toont de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO/OECD)[10] op basis van empirisch onderzoek aan dat indirecte belastingen (zoals btw) een minder verstorende werking hebben dan directe belastingen.

In de tweede plaats beïnvloeden inkomsten-, winst- en vermogensbelastingen het spaargedrag op een negatieve wijze en ook de wil om te investeren. Een toename van btw in de belastingmix leidt daarmee tot een toename van economische activiteit en een verbetering van de concurrentiekracht[11].

Tot slot zal een hoger aandeel van btw in de belastingmix de soliditeit van het belastingstelsel laten toenemen[12]. Tegen de achtergrond van de recente economische crisis en de toenemende vergrijzing vormt de btw een stabielere bron van inkomsten voor de overheid dan het stelsel van inkomstenbelasting[13].

Beperkingen van btw-heffing

Een verschuiving van de belastingmix richting btw leidt niet zomaar tot grote economische effecten. Zo komen de onderzoekers van het IFS (2011) op basis van eigen modelberekeningen tot de conclusie dat meer btw-heffing in de belastingmix niet tot positieve effecten op het Bruto Nationaal Product (BNP) leidt[14]. Ook het CPB (2010)[15] tempert de verwachtingen in termen van arbeidsmarkteffecten en waarschuwt voor mogelijke negatieve grenseffecten. Weliswaar pleiten de lagere bestuurlijke lasten en de robuustheid van btw-heffing voor een verhoging van de btw-heffing in de belastingmix, maar op basis van twee modelanalyses concludeert het CPB dat een verschuiving alleen tot positieve arbeidsmarkteffecten leidt wanneer de lage inkomensgroepen niet worden gecompenseerd met een algemene heffingskorting[16]. Het maakt volgens het CPB dus per saldo weinig uit voor de arbeidsmarkt of mensen worden belast over hun inkomen of hun consumptie[17].

---

10 OECD (2008). *Tax and Economic Growth. Economics Department*. Working Paper, No. 620.

11 IFS (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Final Report. p. 24-25.

12 Studiecommissie Belastingstelsel (2010). p. 108.

13 Het is tegen deze achtergrond niet voor niets dat sinds het begin van de crisis 16 van de 27 EU-landen het algemene btw-tarief hebben verhoogd. Bron: Commissie Inkomsten en Toeslagen (2013).

14 Hiermee wijken zij af van andere economen die dit op basis van standaard evenwichtsmodellen wel voorspellen.

15 CPB (2010). *Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen*. CPB-notitie in opdracht van de Studiecommissie Belastingherzieningen.

16 Idem. p. 3: Dit komt omdat de lage inkomensgroepen weinig baat hebben van een verlaging van de tarieven in Box 1 als gevolg van diverse kortingen en aftrekposten.

17 Idem. p. 3: Loon- en inkomstenbelasting verlagen de prijs van vrije tijd en btw verhoogt de prijs van consumptie waardoor mensen consumptie substitueren door vrije tijd.

Het verhogen van de btw-opbrengsten moet dus vooral worden gezien als financieringsmiddel om de belastingtarieven op arbeid en inkomen te kunnen verlagen[18].

2.3 Mogelijkheden en onmogelijkheden van een geüniformeerd btw-tarief

Het vergroten van het btw-aandeel in de belastingmix kan in theorie door het verhogen van de btw-tarieven en het verlagen van de inkomstenbelastingstarieven. Het simpelweg verhogen van het standaard btw-tarief kent echter zijn grenzen, vooral in landen waar de btw-tarieven al relatief hoog zijn[19]. Matthews (2003)[20] komt bijvoorbeeld op basis van een geschatte Laffer-curve[21] voor 14 EU-landen tot de conclusie dat het optimale btw-niveau in deze landen tussen de 18,0 en 19,3 procent ligt. Los van de vraag of het Nederlandse btw-tarief te hoog is, adviseren de Commissie Van Weeghel (2010), het CPB (2014)[22] en de OECD[23] de overheid het huidige btw-systeem op fundamentele wijze te hervormen door middel van het verbreden van de heffingsgrondslag, het uniformeren van de btw-tarieven en het verminderen van de van btw vrijgestelde sectoren.

2.3.1 Innovatie op btw-gebied

Voorwaarde voor meer btw in de belastingmix is dus een hervorming van het btw-stelsel. Hier zijn vaak ingrijpende hervormingen voor nodig en de noodzaak tot ingrijpen verschilt per land. Momenteel zijn wereldwijd grofweg twee btw-systemen te onderscheiden[24]:

1. Het eerste btw-systeem wordt gekenmerkt door een relatief smalle basis voor het algemene (relatief hoge) btw-tarief[25], aangevuld met verlaagde tarieven en verschillende vrijgestelde goederen en diensten (voornamelijk export en primaire levensbehoeften). Dit systeem wordt buiten Nederland voornamelijk toegepast in de EU en in Zuid-Amerika.
2. De tweede groep landen kenmerkt zich door lagere algemene btw-tarieven (tussen de 10 en 15 procent) met een veel bredere basis voor de btw-heffing. Dit systeem wordt toegepast in landen als Australië, Korea, Nieuw-Zeeland, Singapore en Zuid-Afrika. In Europa komen Denemarken en Zwitserland in de buurt van dit systeem.

---

18 Zie Commissie Inkomsten en Toeslagen (2013). p. 6; Hier wordt gesteld dat de maatregelen in de tariefstructuur volgens CPB-berekeningen op termijn ruim 140.000 arbeidsjaren werkgelegenheid opleveren, "waarbij de koopkrachteffecten binnen alleszins verantwoorde bandbreedtes blijven".

19 OECD (2011). Improving performance of VAT systems is a priority in the context of the economic crisis. *World Commerce Review*. ISSN 1751-0023, Vol. 5-3. September 2011. p. 8.

20 Matthews, K. (2003). VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT? *International review of Applied Science*. February 2003.

21 De Laffer-curve geeft het verband weer tussen de belastingtarieven en de belastingontvangsten. De curve is vernoemd naar de econoom Arthur Laffer.

22 CPB (2014). *Bouwstenen voor een moderne BTW*. CPB Policy Brief 2014/02. p. 15-16.

23 OECD (2011). p. 8.

24 OECD (2011b). VAT's next half century: Towards a single-rate system? *OECD Observer*. No 284, Q1 2011.

25 Er vallen dus relatief gezien weinig producten en diensten onder het algemene (hoge) btw-tarief.

In de economische literatuur[26] bestaat een sterke consensus dat het hanteren van verschillende btw-tarieven en vrijstellingen leidt tot een hogere complexiteit (denk bijvoorbeeld aan de discussies waarom het ene product wel en het andere niet onder het hoge btw-tarief valt), hogere administratieve lasten en uitvoeringskosten en daarnaast tot een verstoring van de consumptiepatronen en belastingarbitrage[27]. In de eerste plaats komt dit doordat er voor de van btw vrijgestelde sectoren geen aftrek van voorbelasting[28] mogelijk is. Als gevolg hiervan ontstaan er allerlei constructies bij bijvoorbeeld ziekenhuizen en is er een stimulans bij deze instellingen om bepaalde diensten niet uit te besteden.

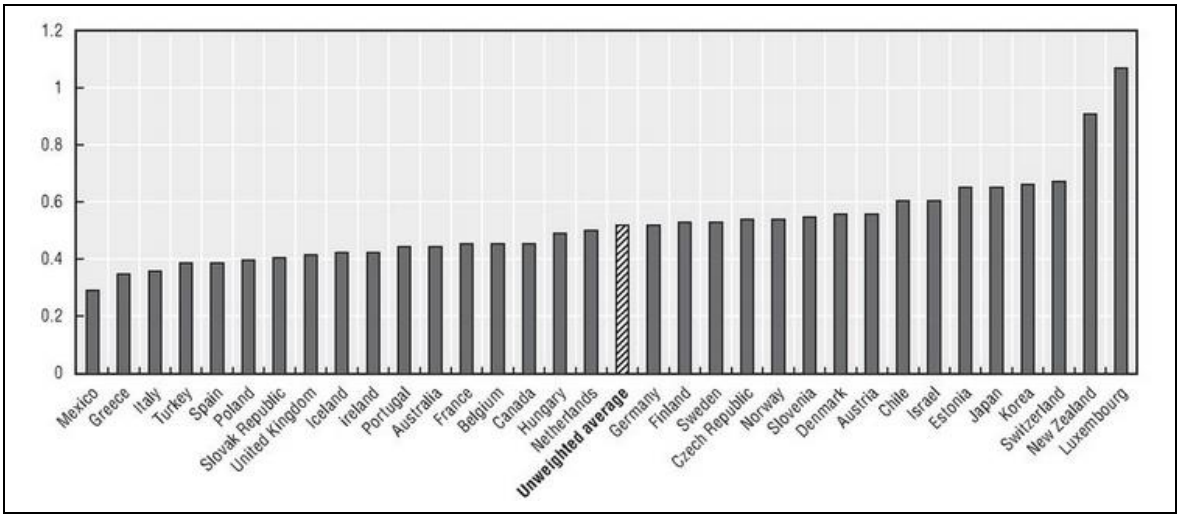
In de tweede plaats is als gevolg van de introductie van verlaagde btw-tarieven en de vrijgestelde sectoren de basis voor het algemene btw-tarief versmald. Deze versmalling kan goed zichtbaar worden gemaakt met behulp van de 'btw-opbrengst ratio' (zie figuur 2.1). Met behulp van de 'btw-opbrengst ratio' (VAT Revenue Ratio) wordt aangegeven in welke mate de daadwerkelijke btw-opbrengsten zich verhouden tot de theoretische btw-opbrengsten. De theoretische btw-opbrengst gaat uit van een 100 procent inning en enkel een standaard btw-tarief dat geldt voor alle goederen en diensten (de ratio ligt dus tussen de '0' en rond de '1').

26 Zo ondersteunt de OECD (2011b) de opvatting dat een uniform btw-tarief met een brede basis (met zo min mogelijk vrijgestelde goederen en diensten) de beste strategie voor overheden is om de belastingopbrengsten te verhogen in combinatie met het realiseren van economische groei. Een uniform btw-tarief is niet alleen minder marktverstorend dan een gedifferentieerd btw-systeem, maar vermindert ook de administratieve en bestuurlijke lasten voor organisaties en overheden

27 Belastingarbitrage wil zeggen dat belastingbetalers hun arbeidsmarkt-, spaar- en investeringsgedrag aan de verschillen in belastingdruk aanpassen. Consumenten consumeren als gevolg van het verlaagde btw-tarief meer van de goederen die lager worden belast dan ze zouden hebben gedaan onder een uniform tarief of de afwezigheid van btw.

28 De btw die leveranciers aan een bepaalde onderneming in rekening brengen, kunnen in de btw-aangifte worden verrekend met de btw die de betreffende ondernemer aan afnemers in rekening brengt. Dat heet aftrek van voorbelasting.

Figuur 2.1: Btw-opbrengst ratio



Bron: OECD (2014)[29]

Uit figuur 2.1 blijkt dat de 'btw-opbrengst ratio' van Nederland met 0,53 op een lager niveau ligt dan bijvoorbeeld Nieuw-Zeeland (0,96), Zwitserland (0,71) en Japan (0,67)[30]. Nederland scoort zelfs onder het gemiddelde van 0,55[31]. Dit komt onder andere doordat de Nederlandse consument gemiddeld 40 procent van de consumptie besteedt aan goederen en diensten die onder het algemene btw-tarief van 21 procent vallen[32]. De hoge waarde voor Luxemburg kan overigens worden verklaard door de relatief grote omvang van de financiële sector in dit land (die is vrijgesteld van btw-heffing en daardoor geen btw betaalt voor in Luxemburg aangeschafte goederen en diensten[33].

Uit figuur 2.1 kunnen we ook concluderen dat de tweede groep landen (Nieuw-Zeeland, Korea, Zwitserland, met een gematigd btw-tarief met een brede basis) hoger scoren dan de landen uit de eerste groep (met een hoger tarief maar een smallere basis, zoals Nederland). In de ogen van de OECD komt dit doordat dit soort landen hebben kunnen leren van de opgedane lessen in Europa. Koploper volgens internationale experts[34] is het in 1986 geïntroduceerde Nieuw-Zeelandse btw-systeem (zie onderstaand kader).

29 OECD (2014). *Consumption Tax Trends 2014*.
30 Idem. p. 94-95.
31 Idem. p. 94-95.
32 CBS (2015). *Ruim zes procent goederen en diensten wordt direct geraakt door btw-verhoging*. Persbericht 24 juni 2015.
33 OECD (2014). *Consumption Tax Trends 2014*. p. 95.
34 Zie onder andere: Mirrlees, J.S.A. et al. (2010). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press, Oxford, UK; Nishiyama, Y. (2012) Main Issues for a Good VAT-system. *Japan Public Policy Review*, Vol. 8, No. 5, November 2012 en CPB (2014).

De casus Nieuw-Zeeland

Het Nieuw-Zeelandse btw-systeem steekt qua eenvoud ver boven andere btw-systemen in de wereld uit. Het systeem kent een uniform btw-tarief van 15% met een brede basis met zeer weinig uitzonderingen[35]. Volgens de experts bevat de casus Nieuw-Zeeland drie waardevolle lessen voor andere landen:

1. Het is van belang om bij de introductie van een uniform btw-tarief onderzoek te doen naar de zeer gevoelige relatie tussen de btw-verhoging van voeding en andere primaire goederen. In Nieuw-Zeeland kwam uit onderzoek naar voren dat de groep huishoudens met de laagste inkomens tussen de 23 tot 29 procent van hun besteedbaar inkomen aan voeding besteden en de groep huishoudens met de hoogste inkomens 7 tot 10 procent. Een btw-stijging op voedsel komt dus harder aan voor de lagere inkomens, maar omdat de hogere inkomens twee keer zoveel uitgeven als de lage inkomens kwamen er door het uniforme tarief op voeding voldoende middelen vrij om de lagere inkomensgroepen te compenseren. Hierbij heeft de overheid in Nieuw-Zeeland ook onderscheid gemaakt in lage-inkomens, uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden (die over het algemeen minder aan voeding uitgeven) en zijn de compensatiemaatregelen hierop aangepast.
2. Het uniforme btw-systeem vermindert de handhavingskosten en opbrengstenderving voor de overheid en vermindert aan de andere kant de administratieve lasten voor het bedrijfsleven (met name voor het mkb)[36].
3. Belangrijk onderdeel van het Nieuw-Zeelandse succes was een twee jaar lang durende promotie- en informatiecampagne gericht op ondernemers en burgers. Op deze wijze wordt onzekerheid weggenomen in de samenleving (wat gevoelsinflatie voorkomt).

Bron: Nishiyama, Y. (2012).

2.3.2 De praktische grenzen van btw-uniformering

Het uniformeren van de btw-tarieven in Nederland gaat echter niet zomaar. De btw-tarieven in de EU zijn sterk geharmoniseerd, onderling afgestemd en aan stringente regelgeving verbonden. Kijken we bijvoorbeeld naar de algemene btw-tarieven in Europa, dan zien we weinig opvallende verschillen, vooral tussen de EU-landen[37] (zie figuur 2.2).

[35] De enige uitzonderingen zijn de verhuur/huur van particuliere woningen, ontvangen rente, gedoneerde goederen en diensten door non-profitorganisaties en financiële dienstverlening. Bron: Clinton Alley et al. (2010). *New Zealand Taxation: Principles, Cases and Questions*.

[36] Ook het Deense btw-systeem wordt geroemd om de lage administratieve lasten voor het bedrijfsleven in vergelijking met de omringende landen. Dit komt mede doordat het mkb vaker wordt ontlast door de hogere btw-vrijstelling. Bron: European Commission (2010). *Retrospective evaluation of elements of the EU Vat system*. p. 112.

[37] Uitzondering hierop is Denemarken dat alleen een standaard btw-tarief van 25 procent hanteert in tegenstelling tot haar buurlanden.

Figuur 2.2: Overzicht algemene btw-tarieven in Europa (2014~, in procenten)

Bron: OECD en Eurostat

In EU-verband geldt verder een verplichte vrijstelling van btw voor sectoren als de financiële dienstverlening, onderwijs en zorg en mogen lidstaten naast een algemeen btw-tarief (van minimaal 15 procent) twee verlaagde tarieven hanteren. Ondanks deze verregaande harmonisering zijn er wel (meer bescheiden) verschillen met vrijstellingen en vrijstellingspercentages (zie tabel 2.1).

Tabel 2.1: Overzicht btw-tarieven Europese landen (1980 – 2014)

	Standard rate				Reduced rates [2]
	1980	2000	2010	2014	
Belgium	16,0	21,0	21,0	21,0	0.0/6.0/12.0
Denmark	22,0	25,0	25,0	25,0	0,0
Finland	-	22,0	22,0	24,0	0.0/10.0/14.0
France	17,6	20,6	19,6	20,0	2.1/5.5/10.0
Germany	13,0	16,0	19,0	19,0	7,0
Italy	15,0	20,0	20,0	22,0	4.0/10.0
Luxembourg	10,0	15,0	15,0	15,0	3.0/6.0/12.0
Netherlands	18,0	17,5	19,0	21,0	6,0
Norway	20,0	23,0	25,0	25,0	0.0/8.0/15.0
Sweden	23,46	25,0	25,0	25,0	0.0/6.0/12.0
United Kingdom	15,0	17,5	17,5	20,0	0.0/5.0

Bron: OECD http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm

De Europese Commissie is overigens sterk voorstander van het uniformeren van de btw-tarieven en heeft hiervoor al in 2010 een agenda gepubliceerd[38]. In de ogen van de EU is het huidige btw-systeem in Europa te complex, verouderd, ineffectief in termen van opbrengsten, genereert het te hoge administratieve lasten voor bedrijven (met name voor het mkb) en vertraagt het de verdere integratie van de nationale markten.

2.4 Uniformering in de Europese praktijk

Ondanks de roep vanuit de economische literatuur om tot een uniform btw-tarief te komen, is het in de praktijk toch de regel dat er met verlaagde btw-tarieven wordt gewerkt (zie tabel 2.2). Binnen de EU is Denemarken de enige uitzondering, maar ook hier zijn er van btw-heffing vrijgestelde sectoren.

Tabel 2.2: Overzicht btw-tarieven West-Europa (2015)

	Standaard tarief	Verlaagde tarieven	Voeding	Non-alcoholische dranken	Alcohol	Restaurants
Nederland	21,0	6,0	6,0	6,0	21,0	6,0
België	21,0	0,0/6,0/12,0	6,0	6,0	21,0	12,0
Duitsland	19,0	7,0	7,0	19,0	19,0	7,0
Luxemburg	15,0	3,0/6,0/12,0	3,0	3,0	17,0*	3,0
Frankrijk	20,0	2,1/5,5/10,0	5,5	5,5	20,0	10,0
Denemarken	25,0	0,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Verenigd Koninkrijk	20,0	0,0/5,0	0,0*	20,0	20,0	20,0

Bron: Europese Commissie (2015)[39] * In Luxemburg geldt voor wijn een btw-tarief van 14%

In Nederland wordt één verlaagd tarief van 6 procent gehanteerd[40], inclusief voeding, non-alcoholische dranken en consumptie in restaurants. In België gelden min of meer dezelfde tarieven, met uitzondering van een 12-procentstarief voor restaurants. In Duitsland wordt ook voor non-alcoholische dranken een algemene btw-tarief gerekend. Luxemburg kent zeer lage btw-tarieven voor voeding en dranken (m.u.v. alcohol) en in Frankrijk gelden ook lagere tarieven voor voeding en dranken dan in de omringende landen. In het Verenigd Koninkrijk tot slot wordt voor voeding voor eigen gebruik geen btw geheven en het standaardtarief voor voeding die buitenshuis wordt geconsumeerd.

In de internationale theorie worden de volgende argumenten aangehaald voor verlaagde btw-tarieven[41]:

[38] Europese Commissie (2010b). *Green Paper. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

[39] Europese Commissie (2015). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Taxud.c.1 (2015).

[40] Voor onder andere: voedingsmiddelen, water, agrarische goederen, genees- en hulpmiddelen, kunst en antiek, boeken en tijdschriften, gas en minerale olie voor de tuinbouw, fietsreparatie, kappersdiensten, werkzaamheden aan woningen, cultuur en recreatie, logies, personenvervoer, sport en schoenreparatie en kledingherstel.

[41] Kinnunen et al. (2011). *Effects of past and future VAT reforms in Finland*. p. 2 en CPB (2014), p. 12-13.

1. Onder bepaalde omstandigheden kunnen verlaagde btw-tarieven bijdragen aan het voorkomen dat mensen bepaalde activiteiten zwart uitvoeren of zelf uitvoeren (denk aan persoonlijke diensten, toerisme en gebruik maken van de horeca).
2. De arbeidsmarkt voor laaggeschoolde arbeid is in veel landen rigide waardoor de structurele werkloosheid relatief hoog is. Om hier tegenwicht aan te kunnen bieden, kan met een verlaagd btw-tarief de vraag naar deze laaggeschoolde arbeid in bijvoorbeeld de zorg, schoonmaaksector, huishoudelijke hulp, etc. worden gestimuleerd.
3. Ten behoeve van de welvaartsdistributie kunnen bepaalde primaire levensbehoeften worden belast met een verlaagd btw-tarief. Aangezien de lagere inkomens hier relatief meer inkomen aan besteden, zullen zij relatief meer profiteren van deze verlaging dan de hogere inkomensgroepen.
4. De overheid kan ervoor kiezen de consumptie van goederen met positieve externe effecten[42] zoals boeken, kunst, onderwijs, musea, etc. te stimuleren door deze goederen en diensten lager te belasten.
5. Een verlaagd tarief kan tot slot een correctie vormen op de verstoringen van de inkomstenbelastingen die mensen ervan weerhouden deel te nemen aan de arbeidsmarkt. Een voorbeeld hiervan is het lager belasten van goederen en diensten die complementair zijn aan het verrichten van betaald werk zoals het buitenshuis eten en motorbrandstoffen.

Er zijn verschillende studies[43] die aantonen dat een (tijdelijk) verlaagd btw-tarief positieve resultaten oplevert voor de economie, vooral voor arbeidsintensieve sectoren (horeca, de kapper, etc.) en activiteiten die al snel in het informele circuit terechtkomen zoals de huisschilder en –schoonmaker. Een recent Nederlands voorbeeld is het verlaagde btw-tarief voor de arbeidskosten op renovatie in de bouwsector.

Er zijn echter ook (internationale) studies die vanuit een macro-perspectief concluderen dat dit soort maatregelen zelden tot de gewenste effecten leidt[44]. Een van de belangrijkste oorzaken hiervan is dat de btw-verlagingen niet geheel of niet snel genoeg worden doorgegeven aan de consument en men op nationaal niveau ook de gederfde inkomsten (in termen van btw-opbrengsten) voor de overheid moet meenemen.

Het meest aangehaalde argument voor het instellen van een verlaagd btw-tarief is het ontzien van de lagere inkomensgroepen. Er heerst echter een brede consensus onder (inter)nationale experts[45] dat een dergelijk tarief vooral ten goede komt aan de hogere inkomensgroepen (die meer consumeren) en

[42] Externe effecten zijn nevenproductie-effecten die, omdat ze buiten het prijs- en marktmechanisme vallen, niet in de prijs van het eindproduct zijn verrekend.

[43] Zie voor een overzicht: OECD (2011b) of Copenhagen Economics (2007). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union.*

[44] Een verlaging van de btw voor restaurants en catering in Frankrijk in 2009 is maar voor 30 procent doorgegeven aan de consument (Bron: OECD 2011b).

[45] Zie bijvoorbeeld: IFS (2010b). *Value Added Tax and Excises*; CPB (2014), p. 11-12 en Copenhagen Economics (2013). *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest.* EC. Brussel.

dat een uniform btw-tarief met gerichte inkomenscompensatiemaatregelen voor de lagere inkomensgroepen een effectievere methode is om de lagere inkomensgroepen te ontzien. Het argument dat juist de lagere inkomens relatief veel btw betalen, kan ook worden genuanceerd wanneer wordt uitgegaan van het gemiddelde bestedingspatroon over een lange periode. Bevolkingsgroepen als studenten en gepensioneerden hebben bijvoorbeeld minder inkomen, maar kunnen dit compenseren door te lenen of door gebruik te maken van spaargeld[46].

Een ander belangrijk argument voor een uniform btw-tarief is dat dit leidt tot welvaartswinst omdat consumenten zich dan geheel door hun eigen voorkeuren laten leiden, zonder hun keuze wordt verstoord of beïnvloed doordat het ene product in het lage en het andere in het hoge btw-tarief valt. Volgens berekeningen van IFS (2010)[47] leidt een verhoging van de lage btw-tarieven (inclusief het 0%-tarief op voeding en huisvesting) in het Verenigd Koninkrijk tot het niveau van het algemene btw-tarief tot een welvaartswinst van 3,5 procent van de totale btw-ontvangsten. Wordt tegelijkertijd het algemene (hoge) btw-tarief met 5 procentpunten verlaagd (zodat de hervorming opbrengstneutraal blijft), dan stijgt de welvaartswinst naar 5,6 procent[48]. Uitgangspunt hierbij is dat ook de goederen en diensten die vrijgesteld zijn (zoals onderwijs en gezondheidszorg) worden belast met het algemene btw-tarief. Het opschonen van de vrijstellingen is echter niet mogelijk zonder instemming van de andere EU-lidstaten[49].

Sinds de publicatie van de agenda van de Europese Commissie hebben verschillende EU-lidstaten onderzocht of de btw-tarieven konden worden geüniformeerd. Zo zou in Tsjechië per 1 januari 2016 een uniform btw-tarief van 17,5 procent worden ingevoerd. Dit plan is momenteel ondanks parlementaire instemming (tijdens het voorgaande kabinet) toch weer van de baan[50]. In plaats daarvan komt er een verlaagd btw-tarief van 10 procent voor bijvoorbeeld medicijnen, boeken, babyvoeding en na verloop van tijd ook voor voeding, transport, kranten, cultuur, sport en hotels[51]. Ook voor het Verenigd Koninkrijk is een uitgebreide studie door IFS (2011b)[52] uitgevoerd met aanbevelingen voor een uniformering van de btw-tarieven. Blijkbaar zijn de argumenten voor uniformering voor deze landen niet sterk genoeg.

2.5 Conclusies

- Met het verminderen van de lasten op arbeid en ondernemen wil het kabinet meer werkgelegenheid en economische groei realiseren. Het laten toenemen van de btw in de belastingmix is één van de genoemde maatregelen om dit plan te bekostigen.
- Het laten toenemen van de btw-opbrengsten in verhouding tot de overige vormen van belastingheffing wordt door internationale experts toegejuicht, omdat:

46 Zie Crossley, T.F. et al. (2010). *Value Added Tax*. Chapter 10.
47 Institute for Fiscal Studies. (2010). *The Mirrlees Review – Dimensions of Tax Design*. Oxford University Press.
48 Idem, p. 14.
49 Zie CPB (2014). p. 16.
50 American Chamber of Commerce (2015). Important Information Relevant for VAT payers. *Czech Marketplace*. 5 January 2015 http://www.czechmarketplace.cz/en/11270.important-information-relevant-for-vat-payers
51 Idem.
52 IFS (2011b). *Tax by Design*. The Mirrlees Review. Oxford University Press.

- het belasten van consumptie de economie minder verstoort dan bijvoorbeeld het belasten van arbeid en investeringen;
- btw-heffing een stabiele inkomstenbron is voor overheden, bijvoorbeeld tegen de achtergrond van conjunctuurschommelingen en vergrijzing van de bevolking.

- Meer btw-heffing in plaats van loon- en inkomstenbelasting leidt volgens dezelfde experts echter tot geringe macro-economische effecten en niet tot meer werkgelegenheid en groei van het BBP. Dit komt omdat btw net als loon- en inkomstenbelasting werken minder aantrekkelijk maakt (de koopkracht wordt immers lager door belastingheffing, of het nu loonbelasting is of btw). Een verschuiving van loon- en inkomstenbelasting naar btw-heffing is dus feitelijk lood om oud ijzer, en levert alleen banen op wanneer de laagste inkomensgroepen niet worden gecompenseerd.
- De voordelen van meer btw in de belastingmix worden niet benut door de beperkingen die het huidige btw-systeem kenmerken. Dit systeem kent hoge btw-tarieven enerzijds en anderzijds een complex en soms moeilijk te begrijpen indeling van goederen en diensten die onder het verlaagde btw-tarief of algehele vrijstelling vallen. Als gevolg hiervan is een modernisering van het btw-systeem in veel landen (waaronder Nederland) noodzakelijk en pleiten experts ervoor om de grondslag van de btw-heffing breder te maken en meer goederen en diensten onder het hoge algemene tarief te laten vallen.
- Het uniformeren van de btw-tarieven leidt tot minder complexiteit (geen discussies over waarom konijnenvoer onder het verlaagde tarief valt en caviavoer niet), lagere administratieve en bestuurlijke lasten en minder verstoring van de consumptiepatronen (lees verhoging van het nut) en belastingarbitrage.
- In werkelijkheid echter beperkt de EU-regelgeving en de btw-praktijk van onze buurlanden de handelingsvrijheid van de Nederlandse overheid. Als gevolg hiervan mogen in ieder geval van btw-vrijgestelde sectoren niet worden belast en zijn de btw-tarieven in de EU in hoge mate geconvergeerd. Daar komt bij dat er ook steekhoudende argumenten zijn om met verlaagde btw-tarieven te werken, met name voor die sectoren waar de markt niet optimaal functioneert (in concurrentie met de grijze/zwarte markt) en in samenlevingen met grote verschillen in inkomsten.
- Samengevat zijn er goede argumenten voor meer btw in de belastingmix en de uniformering van btw-tarieven is gezien de veroudering van het huidige btw-systeem nog beter te verdedigen. Daar staat tegenover dat er ook goede tegenargumenten bestaan omdat:
  - er een complex pakket met compenserende maatregelen moet worden ingevoerd voor de lagere inkomens;
  - er negatieve grenseffecten kunnen optreden;
  - de belastingherziening niet leidt tot het creëren van werkgelegenheid of groei van het BBP; en
  - er internationale juridische grenzen zijn aan het doorvoeren van btw-wijzigingen.

3 De economische effecten van een btw-verhoging voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

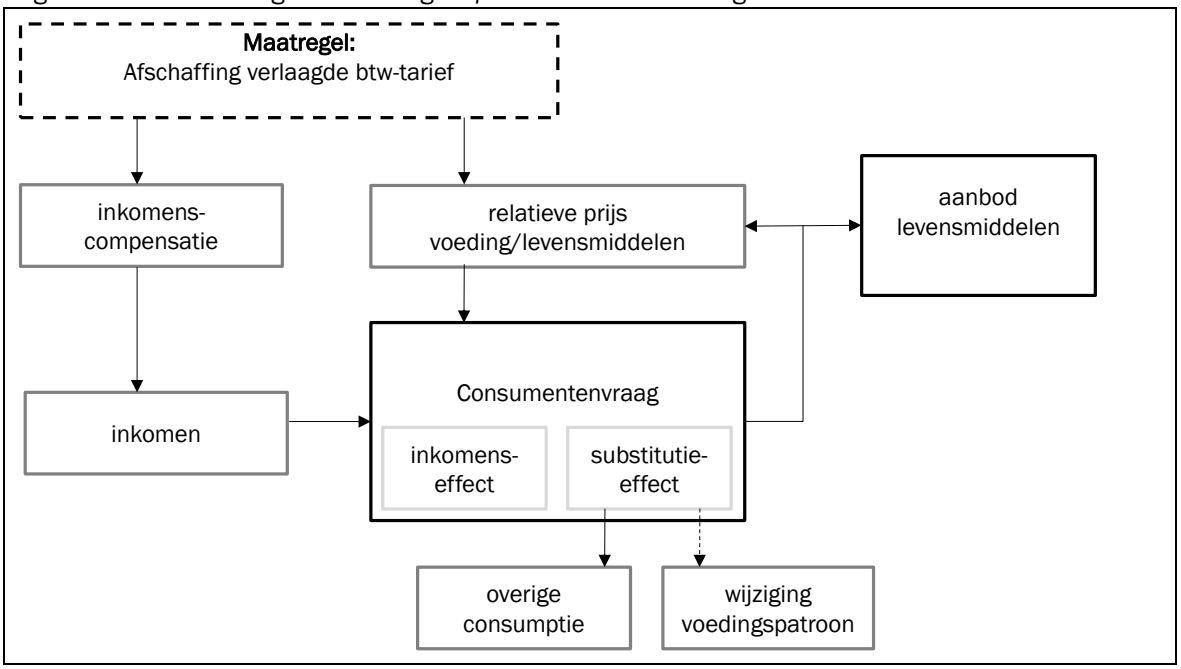
3.1 Inleiding

De discussie in het vorige hoofdstuk is op macroniveau en gaat niet specifiek in op de effecten van een uniformering van de btw-tarieven voor verschillende typen huishoudens en sectoren (waaronder de VGI). In dit hoofdstuk gaan we in op de (theoretische) mechanismen die een rol spelen bij het afschaffen van het verlaagde btw-tarief (specifiek voor de VGI) en bespreken we enkele empirische studies die hebben onderzocht hoe een belastingherziening in de praktijk uitvalt. We eindigen met de samenvattende conclusies.

3.2 De theorie van een uniformering van de btw-tarieven

De afschaffing van het verlaagde btw-tarief heeft primair gevolgen voor de vraag en aanbod van die goederen en diensten die onder het lage btw-tarief vallen. De effecten van de beoogde btw-maatregel voor voedingsmiddelen zijn weergegeven in figuur 3.1.

Figuur 3.1: Doorwerking btw-maatregel op de markt voor voedingsmiddelen



3.2.1 Consumentenvraag

Op basis van een bepaald budget moeten consumenten een keuze maken uit de ontelbare verschillende combinaties van goederen en diensten. De keuzes van alle consumenten bij elkaar vormen de consumentenvraag.

De afschaffing van het verlaagde btw-tarief zal de relatieve prijs van voeding doen veranderen. Dit heeft gevolgen voor de consumentenvraag. Consumenten zullen namelijk minder voeding kunnen kopen en het reële inkomen dus zien dalen (het inkomenseffect). Daarnaast zullen zij voedingsmiddelen vervangen door vergelijkbare (goedkopere) producten of producten die reeds onder het algemene btw-tarief vielen (het substitutie-effect).

Het inkomenseffect

Het inkomenseffect is het gevolg van een verandering in reëel inkomen. Neem bijvoorbeeld persoon 'X' die jaarlijks 50 euro heeft te besteden aan één type goed 'Y'. De prijs van dit product gaat omhoog van 10 euro per stuk naar 25 euro per stuk. Het gevolg is dat het reëel inkomen van 'X' daalt en deze persoon nog maar 2 stuks van dit product 'Y' kan kopen in plaats van 5.

Het inkomenseffect is niet alleen afhankelijk van de stijging van de prijzen als gevolg van de afschaffing van het verlaagde btw-tarief, maar ook van de inkomenscompensatie. De omvang van de impact hangt verder af van de budgetrestrictie[53]. Kan 'X' bijvoorbeeld 1.000 euro besteden aan goed 'Y' (in plaats van 50 euro) dan zal zijn reëel inkomen procentueel veel minder hard dalen bij een stijging van de prijs van 'Y'.

Het substitutie-effect

Het substitutie-effect is het gevolg van een verandering in relatieve prijzen zonder een wijziging in reëel inkomen. Stel bijvoorbeeld dat consument 'X' alleen maar katoenen kleding koopt. Nu neemt de prijs van Kasjmir kleding sterk af. In principe heeft dit geen inkomenseffect voor consument 'X' omdat deze persoon geen Kasjmir kleding koopt. Nu echter de prijs van Kasjmir producten zo laag is, kan het zijn dat 'X' wel Kasjmir kleding gaat kopen (ten koste van katoenen kleding). Precies dat is het substitutie-effect.

Hoeveel eetwaren consumenten gaan substitueren voor bijvoorbeeld elektronica of kleding hangt niet alleen af van de relatieve verandering in prijzen, maar ook van de prijselasticiteiten van alle betrokken goederen en diensten. De prijselasticiteit geeft de relatieve verandering van de gevraagde hoeveelheid van een goed weer als gevolg van een relatieve prijsverandering. Daarnaast dient ook de aanbodselasticiteit te worden meegenomen omdat producenten op (langere) termijn het aanbod van producten en diensten aanpassen op basis van de vraag.

Tot slot kan het ook zijn dat consumenten binnen de categorie etenswaren gaan substitueren. Ze kunnen bijvoorbeeld andere goedkopere productvarianten gaan aanschaffen of bijvoorbeeld minder buitenshuis gaan eten. Ook dit effect is afhankelijk van de elasticiteit van de betrokken producten en diensten.

[53] Het rekening houden met de lagere inkomensgroepen is het meest aangehaalde argument voor een gedifferentieerd btw-tarief voor noodzakelijke goederen en diensten. Zie bijvoorbeeld: CPB (2014). p. 11-14.

3.2.2 Aanbod voedingsmiddelen

In een ideale marktsituatie[54] (dus zonder monopolies en ondoorzichtige prijzen) weerspiegelt de marktprijs de totale waarde die de consumptie heeft voor consumenten. Deze prijs zorgt ervoor dat die in evenwicht is met de totale kosten van het aanbod van die producten. Veranderingen in vraag (bijv. wijzigingen in voedingsvoorkeuren) en aanbod (bijv. technologische innovaties) creëren echter voortdurend afwijkingen van het theoretische evenwichtsniveau.

Omdat producenten in het algemeen niet in staat zijn op korte termijn de kosten (en dus de prijzen) aan te passen, zullen de marktprijzen van voedingsmiddelen stijgen ten opzichte van goederen en diensten waarvoor reeds het hoge btw-tarief gold. Op de (middel)lange termijn gaat vanuit deze wijziging een stimulans uit richting producenten om meer of minder te produceren en zal het evenwicht zich weer herstellen.

Copenhagen Economics (2007)[55] geeft aan dat de snelheid waarmee de werkgelegenheid zich aanpast aan veranderingen in btw-tarieven afhangt van de mate van kapitaalintensiteit van de sector (en daarmee de flexibiliteit van de sector). Zo past de werkgelegenheid in de kappersbranche zich binnen 1 à 2 jaar volledig aan, terwijl de werkgelegenheid in de energiesector na 2 jaar pas voor de helft is aangepast. De drankenindustrie zit hier met circa 72 procent tussenin.

3.2.3 Effecten voor schatkist en de maatschappij

Zoals in het voorgaande hoofdstuk is besproken, heerst er onder experts een breed gedragen consensus dat het vergroten van het aandeel van btw in de belastingmix en het uniformeren van het btw-tarief positieve effecten hebben voor de maatschappij en de overheid. Niet alleen de welvaart (BBP) neemt toe, maar de btw vormt ook een meer stabiele inkomstenbron voor overheden.

Verschillende experts zoals de Studiecommissie Belastingstelsel (Commissie Van Weeghel, 2010[56]) wijzen er overigens wel op dat een uniformering van het btw-tarief leidt tot sterk wisselende effecten per type huishouden en tot gevoelsinflatie en grenseffecten. In dit hoofdstuk gaan we hier aan de hand van praktijkcases nader op in.

3.3 Uniforme btw-tarieven in de praktijk

Er zijn niet alleen wisselende effecten te verwachten voor verschillende typen huishoudens, maar ook voor betrokken producenten en dienstverleners (die nu nog onder het verlaagde btw-tarief vallen). In deze paragraaf gaan we kijken wat de empirie hierover te zeggen heeft.

---

[54] Ook wel een 'perfecte mededinging' genoemd.
[55] Copenhagen Economics (2007). p. 44.
[56] Studiecommissie Belastingstelsel (2010). p. 107.

3.3.1 Empirische studies over de wijzigingen in de vraag

Inkomenseffecten bij uniformering btw-tarieven

In Groot-Brittannië zijn verschillende modelstudies[57] uitgevoerd om de effecten van een uniformering van de btw-tarieven te berekenen. IFS (2011b)[58] heeft daarbij een pakket van maatregelen samengesteld dat moet zorgen voor inkomenscompensatie voor alle groepen in de samenleving en ook moet voorkomen dat mensen minder of meer gaan werken[59]. IFS (2011b) waarschuwt hierbij dat dit geen makkelijke uitdaging is voor overheden:

1. In de eerste plaats omdat compensatiemaatregelen die op het eerste gezicht progressief lijken (bijvoorbeeld een verschuiving van belastingdruk van de hoge naar lage inkomens), er in werkelijkheid voor zorgen dat mensen minder zullen werken.
2. Een ander belangrijk aandachtspunt is het gegeven dat de verhouding tussen inkomsten en uitgaven niet stabiel is in de loop van een leven. Zo is het inkomen gedurende de studententijd en pensionering voor de meeste mensen lager dan tijdens het werkend bestaan. Door middel van lenen en sparen zullen de uitgaven echter minder variëren dan het inkomen gedurende deze levensfasen.

Om met deze factoren rekening te houden, construeren de onderzoekers een pakket van maatregelen waarbij de opbrengsten van de uniformering van de btw worden gebruikt voor een correctie van alle belastingvrijstellingen en uitkeringen die gelijk is aan de door de uniformering gecreëerde inflatie. Daar bovenop construeren zij een verlaging van de inkomstenbelasting voor alle inkomensgroepen, een verhoging van het heffingsvrije inkomen (zodat minder mensen inkomstenbelasting betalen) en een stijging van de toeslagen, pensioenen en kinderbijslag[60].

IFS (2010) komt tot de conclusie dat het mogelijk is om een neutraal pakket van maatregelen samen te stellen én tegelijkertijd de welvaartsvoordelen van een uniform btw-tarief te realiseren, ook voor de lagere inkomensgroepen[61]. Op het moment dat de extra belastingopbrengsten van het verhoogde btw-tarief dus worden gebruikt om de inkomens (van alle inkomensgroepen) dusdanig te compenseren dat zij nog steeds evenveel kunnen consumeren, gaan alle inkomensgroepen er op vooruit. Iedereen kan immers nog steeds hetzelfde kopen, maar de mensen worden in hun keuze niet meer beïnvloed door tarieven die voor bepaalde productgroepen lager zijn. Daardoor maken mensen een 'zuiverder' keuze wat hen meer welvaart oplevert. Omdat er echter altijd een kleine groep verliezers is op elk moment (ook al zullen deze groepen in een andere levensfase weer gecompenseerd worden) concludeert ook

---

[57] Institute for Fiscal Studies (2011b); Crossley et al. (2010); Crawford et al (2008). *Value Added Tax and Excises.*

[58] Institute for Fiscal Studies (2011b). *Tax by Design*. Oxford University Press. Chapter 9. p.216-217.

[59] Wanneer meer goederen en diensten onder het algemene btw-tarief vallen, vermindert dit de consumptiemogelijkheid in relatie tot wat men verdient met werk (net als een verhoging van de inkomstenbelasting). Anders gesteld: de koopkracht daalt.

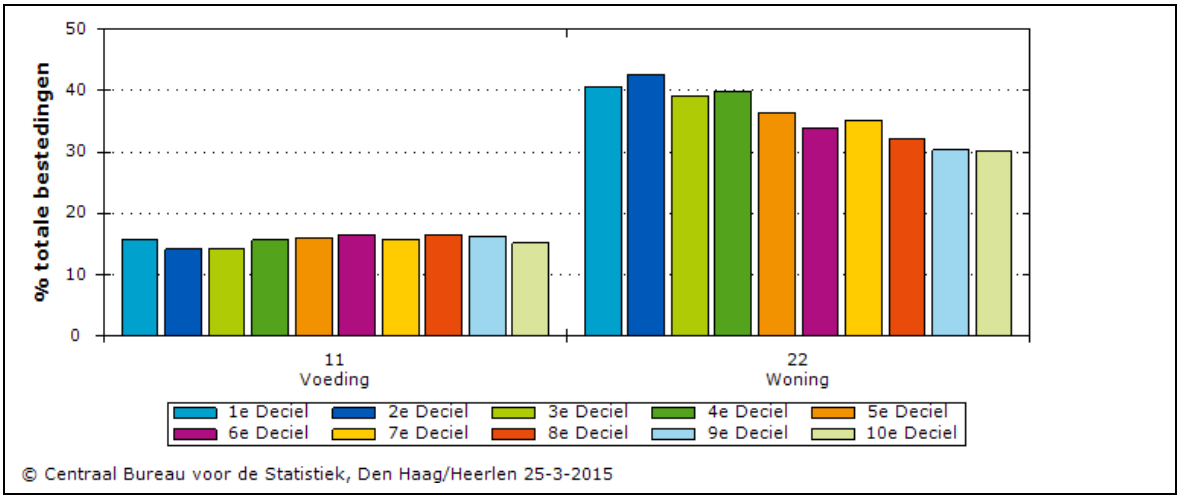
[60] Institute for Fiscal Studies (2011b). p. 218.

[61] Dit laatste is mogelijk omdat de verlaagde btw-tarieven een inefficiënte methode zijn om deze groepen te helpen (Crossley et al., 2010, p. 212).

het IFS (2010) dat dit soort maatregelen politiek gevoelig ligt[62]. Daar komt bij dat de praktische uitvoerbaarheid van compensatiemaatregelen complex kan zijn. Compensatiemaatregelen leiden bijvoorbeeld tot de invoering van allerlei toeslagen en dat gaat gepaard met hoge transactiekosten en kan ook tot misbruik leiden.

Kijken we naar de Nederlandse situatie, dan zien we dat er geen groot verschil zit tussen de inkomensgroepen[63] als het gaat om het *aandeel* van de totale bestedingen dat wordt uitgegeven aan voeding (zie figuur 3.2). Dit in tegenstelling tot de uitgaven aan huisvesting (woning). Een verklaring hiervoor is dat de hogere inkomensgroepen meer geld besteden aan duurdere voedingsmiddelen en in restaurants en meer voedsel weggooien. Een andere verklaring is dat in Nederland de inkomensongelijkheid relatief beperkt is ten opzichte van bijvoorbeeld Zuid-Europese landen[64].

Figuur 3.2: Relatieve bestedingen voor voeding (incl. Horeca) en woningen



Bron: CBS, bewerkt door Decisio

Substitutie-effecten bij uniformering btw-tarieven

Als gevolg van de uniformering van de btw-tarieven worden de producten en diensten die onder het verlaagde btw-tarief vallen relatief duurder ten opzichte van de producten en diensten die nu al onder het algemene (hoge) btw-tarief vallen[65]. De mate waarin de consumptiepatronen veranderen als gevolg van de btw-uniformering hangt af van het substitutie-effect.

62 Institute for Fiscal Studies (2011b). p. 230.

63 Het CBS deelt huishoudens in op basis van het besteedbaar inkomen in 10 groepen/decielen. Het eerste en laatste deciel bevatten minder betrouwbare gegevens en blijven normaliter buiten beschouwing.

64 Copenhagen Economics (2007). p. 74.

65 Dit is zelfs het geval bij volledige inkomenscompensatie. Mensen kunnen consumeren wat ze willen met hun extra inkomen.

Het substitutie-effect is grotendeels afhankelijk van de prijselasticiteit van levensmiddelen en gelieerde producten[66]. Er zijn in Nederland weinig studies beschikbaar die ingaan op de prijselasticiteit van levensmiddelen (als categorie)[67]. In 2006 heeft het RIVM[68] de prijselasticiteiten van enkele productgroepen onderzocht door middel van deskresearch en schattingen van GfK. In tabel 3.1 geven we de resultaten weer.

Tabel 3.1: Prijselasticiteiten van groepen voedingsmiddelen

Categorie voeding	GfK schatting Ep* (jan 2003 – nov 2005)	Resultaten deskresearch
Koolzuur vrije frisdrank	-1,83	
Frisdranken (als groep)	0	
Vruchtensappen	-0,53	
Vers vlees	-0,64	tussen -033 tot -1,00 (Scandinavië)
Verse groente	-0,24	tussen -0,3 en -0,8 (Ned. 1995)
Vers fruit	-0,23	Tussen -0,19 en -0,23 (VS)

Bron: RIVM (2006) *Ep = prijselasticiteit

Uit het RIVM-onderzoek kan men concluderen dat de vraag naar voedingsmiddelen gemiddeld niet sterk zal reageren op prijsveranderingen. De vraag naar voeding als geheel is inelastisch, maar uit tabel 3.1 blijkt wel dat de prijselasticiteit van specifieke levensmiddelen op een hoger niveau kan liggen. Specifieke levensmiddelen kunnen in veel gevallen namelijk eenvoudiger worden gesubstitueerd dan alle voedingsmiddelen gezamenlijk.

Panteia (2015)[69] heeft recentelijk studie gedaan naar de gevolgen van de belastinghervorming voor de Nederlandse detailhandel. Op basis van historische omzetcijfers van het CBS hebben de onderzoekers de prijselasticiteiten op brancheniveau berekend (zie tabel 3.2).

Tabel 3.2: Prijselasticiteiten in de detailhandel

Branche	Prijselasticiteiten in de detailhandel
Food en kleding	-0,1%
Non-food (excl. kleding)	-0,5%
Detailhandel niet in winkel	-0,3%

Bron: Panteia (2015)

66 Een individuele prijsschommeling leidt in de regel tot grotere wijzigingen in de vraag dan wanneer de prijzen van een brede groep vergelijkbare producten wijzigt.

67 Onderzoek naar prijselasticiteiten is namelijk complex en vraagt om veel informatie en data, terwijl de vraag naar dit soort gegevens beperkt is.

68 RIVM (2006). *Het mogelijke effect van prijsbeleid op de voedselconsumptie. Een oriënterend onderzoek*. RIVM rapport 350020003/2006.

69 Panteia (2015). *Gevolgen belastinghervorming voor de detailhandel*. In opdracht van Detailhandel Nederland.

De prijselasticiteiten in tabel 3.2 gelden voor relatief beperkte prijsveranderingen op het verkoopvolume[70]. De tabel laat zien dat voeding en kleding (als categorie) een lagere prijselasticiteit kennen dan non-food (namelijk -0,1). Echter, in het geval van een btw-verhoging van 6 naar 21 procent gaan de onderzoekers uit van een prijselasticiteit voor voedingsmiddelen van -0,5[71]. Zoals al eerder gemeld, moet wel goed in het hoofd worden gehouden dat deze prijselasticiteit voor individuele productgroepen veel hoger kan liggen, omdat individuele producten in veel gevallen gemakkelijker te substitueren zijn dan alle voedingsmiddelen gezamenlijk.

Ook verschillende buitenlandse empirische studies tonen aan dat de vraag naar voedsel relatief inelastisch is:

- Copenhagen Economics (2007)[72] concludeert dat de prijselasticiteit van voedsel gemiddeld -0,45 bedraagt en de inkomenselasticiteit van voeding (welk deel van extra inkomen aan voeding wordt besteed) 0,6.
- Okrent & Almstom (2011) komen op basis van een uitgebreide Amerikaanse literatuurstudie tot de conclusie dat de prijselasticiteit van voeding gekocht voor thuisconsumptie gemiddeld -0,5 bedraagt en voor geconsumeerde voeding buitenshuis (restaurants, etc.) -1,02[73].
- Powell et al. (2013)[74] hebben in de periode 2007 – 2012 de prijselasticiteit van vier productcategorieën vastgesteld. Fruit en groenten hebben de laagste prijselasticiteit (respectievelijk -0,49 en -0,48). Fast food heeft een prijselasticiteit van -0,52 en gezoete frisdrank van -1,21 (relatief elastisch dus).
- Een uitgebreide en vaak aangehaalde literatuurstudie van Andreyeva et al. (2010)[75] van 160 Amerikaanse studies naar de belangrijkste categorieën voeding stelt vast dat de gemiddelde prijselasticiteit voor voeding en niet-alcoholische dranken tussen de -0,27 en -0,81 ligt (in absolute termen). Frisdrank, sappen, vlees en voedsel dat buitenshuis wordt geconsumeerd kennen de hoogste prijselasticiteit met waarden tussen de -0,7 en -0,8 (zie tabel 2.2). Wel ontbreekt het volgens de onderzoekers aan studies die specifiek ingaan op de substitutie van 'ongezonde' naar 'gezonde' voeding en de prijsgevoeligheid van de consumenten die in de risico-categorieën vallen[76].

---

70 Prijsveranderingen van meer dan 10 procent zijn niet te voorspellen op basis van historische verkoopdata. Panteia (2015) p. 22.

71 Panteia (2015). p. 27.

72 Copenhagen Economics (2007). p. 43.

73 Okrent, A.M. & J.M. Alston (2011). *Demand for Food in the United States. A Review of Literature, Evaluation of Previous Estimates, and Presentation of New Estimates of Demand*. CWE Working Paper 1002. p. 56.

74 Powell et al. (2013). Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health: a systematic review of prices, demand and body weight. In *Obesity Reviews* No. 14(2). In: Wiggins et al. (2015). *The rising cost of a healthy diet. Changing relative prices of foods in high-income and emerging economies*. Overseas Development Institute. p. 25-26.

75 Andreyeva, T. et al. (2010). The Impact of Food Prices on Consumption: A Systematic Review of Research on the Price Elasticity of Demand for Food. *Am J. Public Health*. 2010 February; 100(2) p. 216-222.

76 De meeste studies hebben betrekking op rund- en varkensvlees (31 en 29 procent) gevolgd door kip en vis. Er waren slechts 6 studies die ingaan op verse groenten en fruit als categorie.

Tabel 3.3: Prijselasticiteit van de vraag naar voeding en dranken in de VS (1938-2007)

Categorie	Gemiddelde Ep
Voeding buitenshuis	0,81
Frisdrank	0,79
Sappen	0,76
Rundvlees	0,75
Varkensvlees	0,72
Fruit	0,70
Kip	0,68
Zuivel	0,59 – 0,65
Groenten	0,58
Vis	0,50
Olie/vetten	0,48
Kaas	0,44
Zoetwaren	0,34
Eieren	0,27

Bron: Andreyeva et al. (2010)

Doorberekening btw-wijziging als gevolg van btw-uniformering

De mate waarin de vraag naar producten en diensten wijzigt als gevolg van de btw-uniformering hangt in de eerste plaats af van de mate waarin producenten, de detailhandel en dienstverleners de btw doorberekenen richting de consument. In het algemeen leiden btw-wijzigingen (uiteindelijk) tot prijswijzigingen, maar de mate waarin producenten en bijvoorbeeld retailers btw-verhogingen doorberekenen is afhankelijk van verschillende factoren en geldt niet voor alle producten en diensten[77].

Copenhagen Economics (2007)[78] stelt dat in het algemeen een 'significante' btw-verandering wordt gevolgd door een evenredige aanpassing van de consumentenprijzen. Ze wijzen hierbij op Italië waar een btw-stijging op tijdschriften van 10 procentpunt gevolgd werd door een prijsstijging van 14 procent en Zweden waar een daling van de btw op boeken met 19 procentpunt gevolgd werd door een prijsdaling van 12 procent[79]. Voor kleinere btw-veranderingen (< 5 procentpunt) is van te voren veel minder goed te voorspellen hoe de prijzen zich aanpassen volgens Copenhagen Economics (2007, p.41):

- In de eerste plaats is het voor kleine btw-aanpassingen zeer lastig om de effecten van de btw-aanpassing los te koppelen van de vele overige factoren die bijdragen aan prijswijzigingen.
- In de tweede plaats is het mogelijk dat een kleine btw-aanpassing niet leidt tot een prijswijziging omdat dit te kostbaar is voor de aanbieder of omdat de aanbieder genoeg marktmacht bezit om slechts een gedeelte van de btw-wijziging door te rekenen aan de consument.

77 Zie bijvoorbeeld: CBS (2012). *Inflatie stijgt fors naar 2,9 procent*. Persbericht. 8 november 2012; Copenhagen Economics (2007). p.41-43; Europese Commissie (2010b). p.200; en OECD (2011b).

78 Copenhagen Economics (2007). p. 41.

79 Idem.

- Een derde oorzaak is dat bijvoorbeeld kapitaalintensieve sectoren en arbeid een snelle aanpassing van het productieaanbod in de weg staan, waardoor btw-aanpassingen pas na verloop van tijd worden doorberekend.
- Tot slot zullen producenten bij een tijdelijke btw-wijziging niet altijd geneigd zijn de prijzen aan te passen.

Uit cijfers van het CBS (2012) blijkt dat na de btw-stijging in oktober 2012 de inflatie is gestegen naar 2,9 procent. In september 2012 waren de prijzen voor consumenten gemiddeld nog 2,3 procent hoger dan een jaar eerder[80]. De inflatie is volgens het CBS "vooral gestegen door de verhoging van het hoge btw-tarief van 19 naar 21 procent". Toch is de verhoging in 2012 nog niet in alle gevallen aan de consumenten doorberekend en droegen volgens het CBS ook de prijsontwikkeling van voedingsmiddelen bij aan de inflatiestijging[81]. Uit modelberekeningen van het CPB (2013)[82] komt naar voren dat de btw-verhoging in maart 2013 wel volledig is doorberekend in de prijzen.

Uit een analyse van het CBS (2015)[83] blijkt dat een btw-uniformering in Nederland voor niet primaire levensbehoeften (dus exclusief voeding) zou leiden tot een opwaartse inflatie tot 0,9 procentpunt. De uiteindelijke inflatie hangt af van de mate waarin consumenten bereid zijn bouwdiensten, bloemen, planten en ook het OV tegen een hogere prijs aan te schaffen en de mate waarin aanbieders de btw-verhoging doorberekenen. Het effect van deze inflatie is dat er met een euro minder kan worden gekocht in Nederland. Voor spaarders, vermogenden, pensioenfondsen en gepensioneerden is dat slecht nieuws.

3.4 Conclusies

- Het uniformeren van de btw-tarieven zonder aanvullende maatregelen leidt tot een aanzienlijke verhoging van de belastinginkomsten voor de overheid, maar tegelijkertijd ook tot een verhoudingsgewijs hogere stijging van de uitgaven voor de huishoudens met lagere inkomsten.
- Om te voorkomen dat lagere inkomensgroepen de dupe worden van een btw-verhoging, zijn corrigerende maatregelen van groot belang. Deze maatregelen zijn echter niet eenvoudig vast te stellen, complex en ze leiden tot allerlei toeslagen en andere regelingen waar de belastingdienst juist van af probeert te komen. Bovendien gaan deze maatregelen gepaard met allerlei transactiekosten en kan er mogelijk misbruik van worden gemaakt. Belangrijk is bovendien dat de overheid er op let dat deze maatregelen de stimulans om te werken niet verminderen, omdat het anders ten koste gaat van werkgelegenheid en het BBP.

---

80 CBS (2012).

81 Idem.

82 CPB (2013). *Schatting effect btw-verhoging op inflatie*. CPB Achtergronddocument behorend bij de Macro Economische Verkenning 2014.

83 CBS (2015). *Ruim zes procent goederen en diensten wordt direct geraakt door btw-verhoging*. Persbericht 24 juni 2015.

- Bij het vaststellen van de effecten van een uniformering van de btw moet goed worden gelet op de langetermijneffecten per consument. Het inkomen zegt namelijk lang niet altijd iets over de bestedingen van huishoudens, bijvoorbeeld gedurende de studietijd of tijdelijke werkloosheid.
- Een afschaffing van het verlaagde btw-tarief zal de relatieve prijs van voeding doen veranderen ten opzichte van bijvoorbeeld kleding en elektronica. Als gevolg hiervan zullen consumenten minder voeding gaan inkopen en de consumptie van voeding vervangen door vergelijkbare (goedkopere) producten of producten die reeds onder het algemene btw-tarief vielen (het substitutie-effect).
- Het substitutie-effect is grotendeels afhankelijk van de prijselasticiteit van levensmiddelen en geliëerde producten. Er is weinig harde informatie over de prijselasticiteit van voedingsmiddelen in Nederland. Wel is duidelijk dat de prijselasticiteit van de meeste levensmiddelen relatief laag is (ten opzichte van andere goederensoorten). Op individueel productniveau kan de prijselasticiteit op een hoger niveau liggen. Dit hangt af van de mate waarin producten substitueerbaar zijn.
- De VGI zal de btw-verhoging gemiddeld genomen volledig doorberekenen aan consumenten, maar op microniveau zullen er wel significante verschillen zijn. Deze zijn afhankelijk van de marktmacht van aanbieders en de mate waarin producenten in staat zijn de investeringen aan te passen aan de vraagwijzigingen.
- De snelheid waarmee de btw-verhoging effect heeft op de werkgelegenheid in de sector hangt mede af van de kapitaalintensiteit van de (deel)sector. Bij kapitaalextensieve sectoren kan het in een of twee jaar volledig zijn doorgewerkt, bij kapitaalintensieve sectoren zal het na twee jaar pas voor de helft zijn doorgewerkt.
- Om de effecten van een uniformering van de btw-tarieven voor de VGI te kunnen bepalen, is inzicht nodig in de bestedingspatronen van verschillende type huishoudens, het inkomens- en substitutie-effect, de achterliggende prijselasticiteiten per voedingscategorie en de verwachte veranderingen aan de aanbodzijde.
- Verhoging van de btw zal leiden tot een hogere inflatie, waar gepensioneerden, pensioenfondsen, spaarders en andere vermogenden geen voorstander van zullen zijn.
- Als gevolg van de relatief beperkte prijselasticiteit voor voeding en non-alcoholische dranken zullen de effecten voor de VGI gemiddeld genomen relatief beperkt zijn. Al het bovenstaande gaat er echter vanuit dat er geen aanzienlijke grenseffecten zullen optreden. Op dit laatste komen we terug in hoofdstuk 6.

Deel II De impact van gedifferentieerde belastingen

4 Effecten van gedifferentieerde belastingtarieven voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

4.1 Achtergrond

De afgelopen jaren zijn niet alleen in verschillende EU-landen de btw-tarieven en accijnzen verhoogd, maar zijn ook gedifferentieerde belastingen geïntroduceerd. In dit hoofdstuk laten we de effecten van een algemene afschaffing van het verlaagde btw-tarief los en gaan we in op de effecten van gedifferentieerde belastingen zoals de vettaks en een belasting op snoepgoed. Hierbij richten we ons op de effecten voor de Nederlandse VGI.

Belastingen en accijnzen op tabak, specerijen, zout, alcohol, etc. worden sinds mensenheugenis geheven. Het primaire doel van deze belastingen is het genereren van belastinginkomsten door overheden, maar het motief om positieve maatschappelijke effecten te genereren neemt wereldwijd toe. Denk bij dit laatste aan de pogingen van overheden om mensen te laten stoppen met roken, alcoholgebruik te verminderen, etc. De laatste jaren is daar een focus op overgewicht en gezondheid in het algemeen bijgekomen.

Het idee van een gedifferentieerde belasting op voedingsmiddelen en (non-alcoholische) dranken (afgekort als GBVD) met een hoog percentage zout, verzadigd vet en calorieën (suikers en vetten) is begin jaren negentig ontwikkeld door professor Brownell (destijds verbonden aan de Yale-universiteit). Sindsdien zijn in de VS, de EU en in de rest van de wereld allerlei vormen van GBVD's ingevoerd met als primaire doel het verminderen van de consumptie van de geselecteerde producten/ingrediënten en het voorkomen van overgewicht. Zo heeft de Deense overheid in de periode 2011 - 2013 een accijnsbelasting geheven op verzadigde vetten en tussen 2013 en 2014 op frisdrank en sappen. In Frankrijk wordt vanaf 2012 een accijnsbelasting geheven op gezoete en ongezoete frisdranken en sinds begin 2014 op energiedrankjes.

Tabel 4.1 geeft een overzicht van de diverse GBVD's die we in de literatuur hebben kunnen vinden. Het betreft zowel actuele GBVD's als heffingen die niet meer van kracht zijn (zoals in Denemarken).

Tabel 4.1: Landen met gedifferentieerde belastingen op voedingsmiddelen en dranken (GBVD's)

Land en jaar	Onderwerp belasting	Belasting percentage
VS (divers)	Frisdranken (in 23 staten) en andere voeding in 35 staten	1-8%
Denemarken (1930 - 2013)	Frisdrank en gezoete sappen (gehalveerd in 2013 en opgeheven in 2014)	DKK 0,82 (€ 0,11)/IL standaard DKK 0,295 (€ 0,04)/IL gereduceerd
(1946)	IJs (verhoogd in 2010)	DKK 6,61 (€ 0,9)/L (>0,5 g suiker/100 ml) DKK 5,29 (€ 0,7)/L (<0,5 g suiker/100 ml)

(2011 - 2012)	Producten met meer dan 2,3% verzadigde vetten: vlees, zuivelproducten, dierlijke vetten en oliën	DKK 16 (€ 2,1)/kg verzadigde vet
Ierland (2010)	Bovengemiddeld 'ongezonde' voeding	Algemeen btw-tarief van 23% (overige voeding en drank is 0% of gereduceerd tarief van 13,5%)
Groot-Brittannië (1973 en 1984 voor catering)[84]	Geselecteerde voedingsmiddelen en dranken (o.a. gemaksvoeding en dranken)	Alcoholische dranken, snoepgoed, chips en hartige snacks, sport- en frisdranken, warm voedsel (sinds 1984), ijs en mineraalwater vallen onder het algemene btw-tarief van 20%. Overige voeding en dranken onder het nultarief
Nederland (1972)	Verbruiksbelasting op limonade, siroop, mineraalwater, groenten- en vruchtensappen	Limonade: € 0,0759/L Sappen en mineraalwater: € 0,057/L
België (?)	Accijns op frisdranken Verpakkingsbelasting dranken (sinds 2004)	Frisdranken: € 3,7284/hl (prijspeil 2015)[85] €1,41/hl voor herbruikbare verpakkingen €9,86/hl voor eenmalige verpakkingen
Noorwegen (1981)	Suiker, chocolade en dranken met suiker	Variabel
Samoa (1984)	Frisdrank	0,40 tala/L (€ 0,14) € 0,15/L importheffing (sinds 2008)
Frans-Polynesië (2002)	Heffing op gezoete dranken, suikergoed en ijs	40 CFP (€0,37)/L lokale producten 60 CFP (€ 0,55)/L importheffing
Fiji (2006)	Frisdrank	32% invoerheffing
Nauru (2007)	Suiker, suikergoed, koolzuurhoudende dranken, limonade ('cordial') en melk met smaakstoffen	30% invoerheffing
Cook eilanden	Frisdrank	15% invoerheffing (2% stijging per jaar)
Finland (2011)	Non-alcoholische dranken, chocolade, suikergoed en ijs Uitzondering: producent < 10.000 kg of < 50.000 Liter	Drank: € 0,220/L (> 0,5% suiker) Drank: € 0,110/L (overig) Snoep-suikergoed: € 0,95/kg IJs: € 0,95/kg
Hongarije (2011)	Voeding met een hoog percentage suiker, zout en cafeïne	Zoute snacks: 250 HUF/kg Suikergoed: 70 - 130 HUF/kg Gezoete frisdrank: 7 HUF/L

[84] Shipleys LLP (2012). *Hot takeaway food*; http://www.shipleys.com/resources/issue/hot-takeaway-food

[85] De Morgen (2014). Accijnzen op alcohol en andere dranken omhoog. De morgen.be, 29 december 2014. http://www.demorgen.be/economie/accijnzen-op-alcohol-en-andere-dranken-omhoog-a2165934/.

	1 EUR = ca. 311 HUF	Siropen en concentraten voor frisdrank: 200 HUF/L Energiedranken: 250 HUF/L Alcopops: 20 HUF/kg Fruit jam: 500 HUF/kg Sauzen (>5g/100g zout): 250 HUF/kg
Groot-Brittannië (2011)	Alcoholische dranken, suikergoed, warme voeding/afhaalmaaltijden, hartige en zoute snacks, energiedranken, ijs, frisdrank en mineraalwater	Btw-tarief van 20% (overige voeding en drank is 0%)
Frankrijk (2012)	Dranken met toegevoegde suiker of zoetstoffen	€ 0,11/1,5L
Mauritius (2013)	Frisdrank, siropen en 'fruit squashes'	MUR 0,2 (€ 0,005) per gram suiker
Tonga (2013)	Frisdrank en dierlijk vetproducten (reuzel)	Frisdrank: 1 TP (ca. € 0,45)/L Dierlijke vetproducten: € 0,9/Kg
Mexico (2014)	Gezoete dranken (m.u.v. melk en yoghurt) Voeding met een hoge caloriewaarde (> 275 calorieën/100 gram)	Gezoete dranken: 1 Peso (€ 0,06)/L Voeding: 8% heffing (ad valorem)

Hoofdbronnen: Ecorys (2014b)[86]; Belastingdienst; WCRF (2015) en Mytton et al. (2012).

Uit tabel 4.1 komt naar voren dat de meest voorkomende GBVD's betrekking hebben op gezoete dranken/frisdranken (op afstand gevolgd door belastingen op suikergoed en ijs). Deze focus komt ook terug in de literatuur over GBVD's. Ook Nederland heft sinds 1972 een verbruiksbelasting op limonades, sappen en mineraalwater. Deze heffing, die begon als accijns[87], heeft als primaire doel het genereren van inkomsten voor de Nederlandse schatkist. In België wordt ook een accijns op frisdranken geheven en België is het enige land waar een verpakkingenbelasting geldt voor dranken[88].

In de meeste landen worden GBVD's geheven in de vorm van accijnzen of heffingen, maar in bijvoorbeeld Ierland geldt sinds 2010[89] een verhoogd btw-tarief van 23 procent voor chocolade, suikergoed, ijs en chips en frisdrank. Voor de meeste overige (basis)voedingsmiddelen geldt een tarief van nul procent of een gereduceerd tarief van 13,5 procent voor producten als croissants, banketproducten, bepaalde type koekjes en wafels[90]. GBVD's worden tot slot niet alleen op nationaal niveau geheven, maar

86 Ecorys (2014b). *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. Annexes to the Main report.

87 De Nederlandse accijnsbelasting wordt nu een 'verbruiksbelasting' genoemd omdat een accijnsbelasting op frisdranken in strijd is met Europese wetgeving. Bron: http://www.economische-begrippen.nl/verbruiksbelasting/.

88 FEVIA en FIEB/VIWF (2015). *Waarom de verhoging van de BTW of accijnzen op frisdranken geen goed idee is*.

89 Met de invoering van de Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (VATCA 2010). Bron: Irish Tax and Customs

90 Irish Tax and Customs (2015). *Food & Drink* http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/food-and-drink.html.

ook op deelregio en stedelijk niveau (denk bijvoorbeeld aan Berkeley (Californië, VS) waar sinds 2014 een frisdrankbelasting is ingevoerd[91]).

4.2 De theorie achter gedifferentieerde belastingen

Het basisidee achter GBVD's is dat door de aanpassing van de relatieve prijs de vraag van onder de GBVD vallende producten daalt en die van andere levensmiddelen (en non-foodproducten) stijgt. Hieronder gaan we in op de achterliggende aannames en veronderstelde mechanismen.

4.2.1 Stijging van de relatieve prijs en reacties producenten

De economische theorie voorspelt dat de geheven belasting alleen volledig wordt doorgegeven in de verkoopprijs wanneer de vraag volledig inelastisch is of wanneer de marginale kosten[92] constant zijn[93]. In de praktijk dient echter rekening te worden gehouden met de marktsituatie (hoeveel marktmacht hebben aanbieders), de vraagelasticiteit (hoe reageert de vraag op de prijsverandering) en de elasticiteit van het aanbod (hoe gemakkelijk kan het aanbod worden aangepast). Daarnaast dient onderscheid te worden gemaakt tussen de korte- en langetermijneffecten. Op de lange termijn kunnen producenten zich namelijk aanpassen aan de nieuwe situatie in termen van productaanpassingen, productdiversificatie, innovatie en toe- en uittreding. Aan de andere kant zullen ook de consumenten na een bepaalde periode gewend raken aan de nieuwe prijzen[94]. Tot slot zullen ook de retailers reageren op een GBVD, afhankelijk van de substitueerbaarheid van het product en de bijbehorende winstmarges[95].

4.2.2 Gevolgen voor de consument

Een GBVD wil bereiken dat consumenten op een hogere prijs reageren door minder te gaan consumeren. De omvang van deze beoogde afname hangt af van de prijselasticiteit van het betreffende product, maar ook van de kruislingse elasticiteit als gevolg van product- en merksubstitutie (dat consumenten voor alternatieve producten of merken kiezen als gevolg van de belasting). Deze elasticiteiten zijn mede afhankelijk van bijvoorbeeld het opleidingsniveau, inkomen, leeftijd en etniciteit van groepen huishoudens.

Verschillende theoretische modellen tonen aan dat GBVD's en subsidies (al dan niet in combinatie) in potentie tot positieve gezondheidseffecten leiden, maar dat deze zeer bescheiden zijn in omvang (en ook lastig te kwantificeren zijn)[96]:

---

91 Ballotpedia (2014). City of Berkeley Sugary Beverages and Soda Taks Question, Measure D. http://ballotpedia.org/City_of_Berkeley_Sugary_Beverages_and_Soda_Tax_Question,_Measure_D_%28November_2014%29.

92 Marginale kosten (of grenskosten) zijn de kosten die één extra product met zich brengt.

93 Berardi et al. (2012). *The Impact of a 'Soda Tax' on Prices. Evidence from French Micro Data*. Banque de France. No 415. p. 4.

94 Wansink et al. (2013). From Coke to Coors: A Field Study of a Fat Tax and its Unintended Consequences. Cornell University. *Journal of Nutrition Education and Behavior*. Volume 45, Issue 4. p. 8.

95 Berardi et al. (2012). p. 18.

96 Andreyeva, T. et al. (2010) en Niebylski, M. et al. (2015). *Healthy Food Subsidies and Unhealthy Food Taxation: A Systematic Review of the Evidence*. Nutrition.

- Thow et al. (2010)[97] komen in hun review tot dezelfde conclusie, maar zij merken op dat veel van de bestudeerde modelstudies te kampen hebben met een gebrek aan goede data, zich richten op rijke landen en het substitutie-effect vaak negeren.
- Jou, J & W. Techakehakij (2012)[98] stellen dat de effecten van GBVD's voor gezoete dranken per land verschillen en afhankelijk zijn van bijvoorbeeld de reeds bestaande belastingdruk en de mate van overgewicht onder de bevolking en consumentengedrag. Een GBVD in een land met weinig overgewicht en een hoge belastingdruk zal naar verwachting dus tot weinig effect leiden.
- Eyles et al. (2012)[99] hebben 32 studies bestudeerd die trachten te voorspellen wat de gevolgen zijn van een GBVD. De vijf studies die aan de gestelde eisen voldeden komen allemaal tot de conclusie dat een GBVD de vetconsumptie vermindert, maar met slechts zeer beperkte gevolgen voor het gemiddelde gewicht als gevolg van substitutie van vetten door suiker en andere vormen van substitutie zoals het verminderen van de visconsumptie[100].
- Op basis van een model met consumptiedata en prijselasticiteiten voorspellen Mytton et al. (2007)[101] dat een GBVD voor verzadigde vetten leidt tot een qua omvang bescheiden, maar relevante vermindering van vetconsumptie (en daarmee tot een verlaging van het aantal doden door hart- en vaatziekten)[102].
- Loughry (2007)[103] stelt daarentegen dat lang niet alle huishoudens zich de luxe kunnen veroorloven om minder voeding en andere primaire levensmiddelen te consumeren en in plaats daarvan meer luxere goederen[104]. De lagere inkomens zullen dus hoogstwaarschijnlijk niet minder gaan uitgeven aan voeding, maar wellicht wel kiezen voor goedkopere producten en 'ongezonder' gaan eten.

---

97 Thow, A.M. et al (2010). *The effect of fiscal policy on diet, obesity and chronic disease: a systematic review*. Bulletin of the World Health Organization. 88(8). p. 609-614. http://www.researchgate.net/publication/45462261_The_effect_of_fiscal_policy_on_diet_obesity_and_chronic_disease_A_systematic_review.

98 Jou, J. & W. Techakehakij (2012). International application of sugar-sweetened beverage (SSB) taxation in obesity reduction: factors that may influence policy effectiveness in country-specific contexts. *Health Policy*. No. 107(1) p. 83-90.

99 Eyles et al. (2012). Food pricing strategies, population diets, non-communicable disease: A systematic review of simulation studies. PLOS Medicine, 9(12), December.

100 Idem. p.5-7.

101 Mytton et al. (2007). Could targeted food taxes improve health. *Journal of Epidemiology and Community Health*. p. 61(8).

102 Voorwaarde hiervoor is wel dat niet zozeer het ingrediënt verzadigd vet wordt belast, maar het product dat verzadigde vetten bevat, anders stijgt de consumptie van zout (Mytton et al., 2007).

103 Loughry, J. (2007*). Using the Frisch parameter to calculate price elasticities of demand for food, motor fuel and other commodity groups*.

104 De mate waarin dit mogelijk is, hangt af van het deel van het inkomen dat aan primaire goederen wordt besteed.

Volgens verschillende studies[105] hebben GBVD's een regressief karakter (ten nadele dus van de lagere inkomensklassen). Het modelleren van de effecten van een GBVD helpt daarom bij het inzichtelijk maken van hoe de GBVD uitwerkt per inkomensklasse. Dit is vooral van belang voor landen met grote inkomensverschillen en is de reden dat sommige auteurs pleiten voor gerichte maatregelen in plaats van maatregelen die de hele samenleving treffen[106]. Thow et al. (2010) beargumenteren dat een combinatie van belastingen en subsidies de regressieve effecten kunnen beperken[107], maar Tiffin & Salois (2014)[108] stellen dat deze combinatie de regressiviteit juist versterkt omdat de lagere inkomensgroepen meer 'ongezonde' voeding consumeren dan de hogere inkomensgroepen. Verder zijn er ook positieve effecten te verwachten, bijvoorbeeld in termen van lagere gezondheidsuitgaven voor huishoudens[109].

4.2.3 Overheidsmotieven

In het algemeen beogen overheden met behulp van GBVD's de belastingopbrengsten te verhogen en de volksgezondheid te stimuleren[110]. Volgens de World Health Organization[111] behoort een 'ongezond' dieet samen met het gebruik van tabak, te weinig beweging en het nuttigen van te veel alcohol tot de vier belangrijkste factoren die bijdragen aan een verhoogd risico op niet-overdraagbare ziektes zoals een verhoogde bloeddruk, overgewicht/obesitas, suikerziekte, verhoogde cholesterol, etc.

Overheden kunnen GBVD's invoeren met behulp van specifieke btw-percentages, invoerheffingen en accijnzen (vergelijkbaar met de tabaks- en alcoholaccijnzen). Daarnaast kunnen overheden kiezen of zij de GBVD doorrekenen op het productniveau of op het niveau van ingrediënten/voedingswaarde. Op productniveau moet dan bepaald worden welke producten een bepaald ingrediënt/voedingswaarde bevatten dat bovengemiddeld is. Op het niveau van ingrediënten/voedingswaarde wordt een belasting vastgesteld die vervolgens wordt doorberekend voor alle producten met het betreffende ingrediënt/voedingswaarde.

---

105 Zie o.a.: Thow, A.M. et al (2010). Ecorys (2014); Oxford Economics (2013); Holmes, K & Pinny, J. (2011); Caraher M, Cowburn G. (2005).

106 Tiffin, R. & Arnoult, M. (2011). The public health impacts of a fat tax. *European Journal of Clinical Nutrition*. No 65(4) p. 427-433. In: FCRN (2015). *Policies and actions to shift eating patterns: What works? A review of the evidence of the effectiveness of interventions aimed at shifting diets in more sustainable and healthy directions*. p. 37.

107 Idem, p. 37.

108 Tiffin, R. & M. Salois (2014). The distributional consequences of a fiscal policy: evidence from the UK. European Review of Agricultural Economics. In: FCRN (2015). p. 38.

109 Alemanno, A. & I. Carreño (2011). Fat taxes in the EU. Between fiscal austerity and the fight against obesity. *European Journal of Risk Regulation*, No.4/2011. p. 4.

110 Oxford Economics (2013). *The Impacts of Selective Food and Non-Alcoholic Beverages Taxes*. In samenwerking met International Tax & Investment Center. p. 5.

111 World Health Organization (2015). *Noncommunicable diseases*. Fact sheet . http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs355/en/

Verschillende onderzoeken[112] geven echter aan dat voorzichtig moet worden omgegaan met GBVD's omdat voeding en non-alcoholische dranken (gemiddeld genomen) andere eigenschappen hebben dan productcategorieën die vaak met accijnzen worden belast (denk aan alcohol, tabakswaren, voertuigen en olieproducten). Zo leiden voeding en non-alcoholische dranken niet direct tot negatieve externe effecten, zijn het geen luxe goederen met een lage prijselasticiteit en leiden ze niet op een efficiënte wijze tot meer belastingopbrengsten voor de overheid (vanwege de hoge bestuurlijke en administratieve lasten)[113]. Genoemde uitzonderingen hierop zijn voedingsmiddelen en dranken zoals snoep en gezoete dranken die geen primaire levensbehoefte vormen[114].

4.3 Empirische studies naar gedifferentieerde belastingen

Er is veel onderzoek verricht naar de effecten van GBVD's, in de vorm van transversaal en longitudinaal onderzoek[115], data-analyses en literatuurstudie. In deze paragraaf focussen we op de (brede) interventie/veldstudies en in hoofdstuk 5 gaan we specifiek in op de empirische datastudies per casestudie. Net als de theoretische studies zijn ook de empirische studies echter niet zonder gebreken (zie onderstaand kader).

Methodologische overwegingen bij empirische GBVD-studies

Onderzoeken zoals de studie van Waterlander et al. (2012) en Wansink et al. (2013) zijn niet alleen nodig om de vraagveranderingen te bestuderen voor de betreffende producten, maar ook de verandering in de totale voedselconsumptie. Interventiestudies hebben echter methodologische beperkingen:

- Praktijkonderzoeken zijn vaak beperkt in termen van onderzochte populatie en de geografische afbakening: De Waterlander et al. (2012) studie beperkt zich bijvoorbeeld tot 125 deelnemers in Nederland die boodschappen doen in een online supermarkt. Boodschappen die buiten de supermarkt worden gedaan, blijven daarmee buiten beschouwing.
- Longitudinale onderzoeken[116] hebben dikwijls een beperkte duur zodat de langetermijneffecten vaak buiten beschouwing blijven. Daarnaast is doorgaans niet genoeg tijd om ruimschoots van te voren te beginnen met het meten wat de toestand voor de ingreep is (de nulsituatie). Als gevolg hiervan kunnen bijzondere omstandigheden zoals seizoensontwikkelingen en tijdelijke exogene prijsontwikkelingen (bijvoorbeeld door

[112] Zie bijvoorbeeld: Oxford Economics (2013). *The Impacts of Selective Food and Non-Alcoholic Beverages Taxes*. In samenwerking met International Tax & Investment Center, p.6-7; Boer, JMA et al. (2006). *Het mogelijke effect van prijsbeleid op de voedselconsumptie. Een oriënterend onderzoek*. RIVM rapport 350020003/2006. p. 49; en Wansink et al. (2013).

[113] Oxford Economics (2013). p. 6-7.

[114] Brownell, K.D. & T.R. Frieden (2009). Ounces of Prevention – The public Policy Case for Taxes on Sugared Beverages. *The New England Journal of Medicine*. No 360. p. 1805-1808. http://www.nejm.org/doi/full/10.1056/NEJMp0902392

[115] Bij transversaal (cross-sectioneel) onderzoek wordt ieder individu in een groep eenmaal en op identieke tijdstippen geobserveerd of gemeten. Bij longitudinaal onderzoek vinden de waarnemingen of metingen op meerdere achtereenvolgende tijdstippen plaats.

[116] Bij longitudinaal onderzoek worden de waarnemingen of metingen bij ieder individu op een aantal achtereenvolgende tijdstippen herhaald.

een stijging van de olieprijs) de resultaten beïnvloeden. Daar komt bij dat de deelnemers aan dit soort studies gemiddeld genomen hoger opgeleid zijn en tot de hogere inkomensgroepen behoren dan de gemiddelde consument.

- Longitudinale onderzoeken zijn niet echt geschikt om substitutie-effecten te meten, zowel binnen voedsel- en drankcategorieën als tussen food en non-foodproducten en meten alleen de aankopen en niet de daadwerkelijk consumptie. Zo kan het zijn dat huishoudens minder gaan verspillen of hun voorraadkast aanvullen.

Wat betreft studies gebaseerd op data-analyse is het in de praktijk erg lastig om een verband te leggen tussen belastingwijzigingen, prijsveranderingen en de vraag naar producten die onder een GBVD vallen[117]. Dit als gevolg van een gebrek aan beschikbare data, externe factoren die ook invloed hebben op de prijs- en vraagontwikkeling en de langetermijneffecten die niet meteen zichtbaar zijn, bijvoorbeeld in termen van investeringen door bedrijven of gezondheidseffecten.

4.3.1 Vraageffecten

Wat betreft de empirische studies die zich richten op de effecten van een GBVD maken we onderscheid tussen de kortetermijn- en langetermijnstudies.

Kortetermijnstudies (< 5 jaar)

- Ecorys (2014)[118] heeft in opdracht van de EU de impact van GBVD's voor Denemarken, Finland, Frankrijk en Hongarije in kaart gebracht. Ecorys concludeert dat GBVD's gemiddeld genomen leiden tot een vraagvermindering van de betreffende producten. Wel is de afname van de vraag relatief gezien kleiner dan de prijsstijging. Ecorys stelt verder dat:
  - In de meeste gevallen de GBVD volledig wordt doorberekend aan de consument. De enige uitzondering hierop zijn gezoete frisdranken, waar de prijzen (en winstmarges) meer zijn gestegen dan is te verwachten op basis van de accijnsheffing.
  - Het vervangen van duurdere merkproducten door goedkopere merkproducten komt voor, maar is sterker aanwezig wanneer het merk van een product minder wordt vereenzelvigd met de smaak van het product.
  - Het overstappen naar een compleet andere productcategorie komt voor, maar niet in significante mate.
  - De gehoopte gezondheidseffecten zijn er in potentie, maar zijn zeer lastig vast te stellen.
- Jensen et al. (2014)[119] concluderen op basis van een econometrische analyse (op basis van verkoopdata van de Deense COOP-supermarkten) dat de introductie van een GBVD voor verzadigde vetten in Denemarken gevolgen heeft gehad voor de Deense detailhandel voor rundvlees en zuivel-

117 Ecorys (2014). *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector.* In opdracht van de EU, DG Enterprise and Industry. Ref. Ares(2014)2365745. p. 8.

118 Ecorys (2014).

119 Jensen et al. (2014). *The Danish Tax on Saturated Fat. Demand Effects for Meat and Dairy Products*.

producten. Deze effecten zijn wel complex als gevolg van substitutie-effecten tussen productvarianten met verschillende vetgehaltes terwijl consumentenvoorkeuren slechts een marginale rol spelen.

- Wansink et al. (2013) [120] concluderen op basis van een veldexperiment onder 113 huishoudens in de VS dat een gefingeerde GBVD van 10 procent op frisdranken niet leidt tot significante veranderingen in de aankoop van frisdranken na een periode van enkele maanden. Zij stellen verder dat huishoudens die bij aanvang al veel bier kochten, juist nog meer bier gingen aanschaffen en een GBVD dus tot onverwachte neveneffecten kan leiden.
- Briggs et al. (2013)[121] concluderen dat een 20 procent GBVD voor frisdranken leidt tot een hogere consumptie van water voor de hogere inkomensgroepen en tot meer consumptie van suikervrije varianten en fruitsappen door de lagere inkomensklassen.
- Met behulp van een web-based 3D-supermarktomgeving testten Waterlander et al. (2012)[122] de hypothese of het combineren van belasting- en subsidiemaatregelen leidt tot de aanschaf van 'gezondere' voeding. Het onderzoek met 125 respondenten toont aan dat personen die 50 procent korting krijgen op 'gezonde' aankopen significant meer 'gezonde' voeding consumeren dan personen zonder of met een lagere korting van 25 procent. Deze consumenten kopen ook meer groenten, maar inderdaad ook meer producten/calorieën. De kortingen hebben verder geen significant effect op het percentage 'gezonde' voeding dat wordt geconsumeerd en er zijn geen statistisch significante effecten van prijsstijgingen voor 'ongezonde' voeding gevonden.
- Op basis van een experiment onder 306 consumenten in een web-based supermarkt concluderen Nederkoorn et al. (2011)[123] dat GBVD's weliswaar de consumptie van producten met veel koolhydraten verminderen, maar niet de producten met een hoog percentage vet. Verder werden de producten met veel koolhydraten vervangen door goedkopere varianten en bleek het inkomen en de BMI-score van de consument geen invloed te hebben op de effectiviteit van de GBVD.
- Giesen et al. (2011)[124] concluderen op basis van een interventiestudie onder 178 studenten dat een GBVD (van meer dan 25 procent) op calorierijke voeding werkt, maar alleen als er geen informatie wordt gegeven over het aantal calorieën.
- In een Nieuw-Zeelands experiment door Mhurchu et al (2010)[125] onder 1.104 supermarktbezoekers is onderzocht wat de effecten zijn van een 12,5 procent korting op 'gezonde' voeding en van op maat gesneden voedingsvoorlichting. Een groep deelnemers ontvingen korting en een andere

120 Wansink et al. (2013).

121 Briggs et al. (2013). Overall and income specific effect on prevalence of overweight and obesity of 20% sugar sweetened drink tax in UK: econometric and comparative. In: Wiggins et al. (2015). p. 34.

122 Waterlander et al. (2013). Introducing taxes, subsidies or both: The effects of various food pricing strategies in a web-based supermarket randomized trial. *Preventive Medicine* 54 (2012). p. 323-330.

123 Nederkoorn et al. (2011). *High tax on high energy dense foods and its effects on the purchase of calories in a supermarket: an experiment*. Appetite 56, p. 760-765.

124 Giesen et al. (2011). Exploring how calorie information and taxes on high-calorie foods influence lunch decisions. *The American Journal of Clinical Nutrition*. Vol.93/4, p. 689-694.

125 Mhurchu et al. (2010). *Effects of price discounts and tailored nutrition education on supermarket purchases: a randomized controlled trial*. American Society for Nutrition.

groep kreeg alleen op maat gesneden voedingsvoorlichting. Het experiment duurde in totaal 12 maanden. Uit het experiment blijkt dat:

- Zowel prijskortingen als op maat gesneden voedingsvoorlichting geen effect hebben op de aankoop van verzadigde vetten en iedere andere vorm van voedingswaarde.
- Wel kochten na 6 maanden mensen die korting kregen 10-11 procent meer 'gezondere' producten (waaronder groenten en fruit) dan deelnemers die geen korting kregen korting. Na 12 maanden bleef nog circa de helft van dit effect over.
- Prijskortingen lijken een goed instrument te zijn om het dieet van mensen te verbeteren, maar dit is in de praktijk ook afhankelijk van bijvoorbeeld prijswijzigingen op de markt voor groenten en fruit, etc.

Langetermijnstudies (> 5 jaar)

- Joycilyn Dellava en haar collega's van de universiteit van North-Carolina (2010)[126] stellen dat het menselijk gedrag weerbarstig is als het gaat om prijsveranderingen. Zij baseren dit op een analyse van de consumptie van vlees, boter en eiwitten onder volwassenen in Rusland in de periode 1994 – 2005. Tijdens deze periode waren er geen langetermijnveranderingen in het dieet van de Russische volwassenen, ondanks zeer sterke prijsstijgingen als gevolg van de introductie van de vrije markt in Rusland (met een factor 6). De prijsstijgingen en economische crises in de jaren negentig leidden in eerste instantie tot een significante daling van de consumptie van vetten, maar deze consumptie herstelde zich weer heel snel zo gauw de inkomens stegen. Ook de consumptie van vlees en zuivel met een hoog vetgehalte waren weer snel op het oude niveau uit het Sovjet-Unietijdperk (de Sovjet-Unie subsidieerde en promootte juist de consumptie van vlees en zuivel, om een sterk volk te 'kweken'. De onderzoekers concluderen dat om menselijk eetgedrag te veranderen de 'gezonde' keuzes normaler en gemakkelijker moeten worden. Reclame en onderwijs spelen hierin een belangrijkere rol dan een GBVD.
- Fletcher et al. (2010)[127] komen op basis van Amerikaanse data tussen 1989 en 2006 tot de conclusie dat de reeds bestaande GBVD's in de VS weliswaar leiden tot een daling van de vraag naar bepaalde frisdranken, maar ook tot een stijging van de vraag naar andere calorierijke dranken (productsubstitutie).
- Gedragseconoom Dan Ariely (2008)[128] wijst op de belangrijke rol van het psychologische concept van 'anchoring'. Wanneer je gewend bent aan een bepaalde prijs voor een pak boter en deze prijs verdubbelt van de een op de andere dag, dan zal je geschokt reageren. Na verloop van tijd vergeet je echter weer je oude anker en wen je aan de nieuwe prijzen. Je koopt dan weer net zo veel boter als je dieet/portemonnee toelaat.

---

126 Devalla et al. (2010) Price Changes Alone Are Not Adequate to Produce Long-Term Dietary Change. *Journal of Nutrition*, Vol. 140, p. 1887-1891.

127 Fletcher, J., D. Frisvold, & N. Tefft (2010). *The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weigth Outcomes*. J. Pub. Econ, 94 (11-12): p. 967-974.

128 Ariely, D. (2008). *Predictably Irrational*. HarperCollins Publishers, 2008.

- Chouinard et al. (2007)[129] tonen op basis van data en een dynamisch model dat prijzen van levensmiddelen de allocatie van calorieën tussen categorieën voeding bepalen, maar dat het huishoudelijk inkomen bepaalt hoeveel calorieën in totaal worden geconsumeerd.
    - Tussen 1971 en 2006 hebben de veranderingen in voedselprijzen amper tot effecten geleid op het gemiddelde gewicht van Amerikaanse mannen en vrouwen, terwijl veranderingen in inkomen circa 70 procent van de gewichtsstijging verklaart.
    - De conclusie is dat GBVD's weliswaar een effect hebben op wat mensen eten, maar slechts een beperkt effect op de gemiddelde 'body-mass' index en gewicht.

Uit bovenstaande studies kunnen we opmaken dat een GBVD op korte termijn in ieder geval een (bescheiden) effect heeft op de vraag van de betreffende producten, maar tegelijkertijd dat er allerlei substitutie-effecten optreden die niet per definitie bijdragen aan een 'gezond' dieet. De onderzoeken die ook naar de langetermijneffecten kijken, komen tot de conclusie dat het eetgedrag op lange termijn niet zozeer te beïnvloeden is door monetaire interventies als een GBVD, maar juist afhankelijk zijn van gewoontes en de omvang van de portemonnee.

4.3.2 Effecten voor de voedings- en genotmiddelenindustrie

- De studie van Ecorys (2014) richt zich specifiek op de effecten voor de VGI in Denemarken, Hongarije, Frankrijk en Finland. De belangrijkste conclusies zijn:
    - De introductie van de GBVD leidt tot hogere kosten voor producenten, vooral als gevolg van de hogere administratieve lasten. GBVD's op het niveau van ingrediënten/voedingswaarde leiden tot hogere administratieve lasten dan GBVD's op productniveau.
    - Producenten geven aan dat de winstgevendheid significant is gedaald gedurende de onderzoeksperiode. Dit komt echter niet alleen door de belastingmaatregelen, maar ook door externe factoren zoals stijgende grondstofkosten. Dit effect is groter voor het mkb dan voor de grotere producenten. De stelling van de producenten kon niet worden geverifieerd op basis van beschikbare data.
    - Er valt geen duidelijk patroon te ontdekken in wijzigingen in investeringen door producenten. Sommigen producenten geven aan dat ze juist zijn gaan innoveren als gevolg van de belastingheffing, anderen stellen dat er geen middelen beschikbaar zijn als gevolg van de vraagdaling. Dit zou te maken kunnen hebben met het bovengenoemde verschil tussen mkb en grootbedrijf.
    - Producenten melden een afname van werkgelegenheid als gevolg van de introductie van de selectieve belastingen. Toch blijkt uit data dat in bepaalde landen de VGI-gerelateerde werkgelegenheid in het jaar van introductie juist gestegen is.
    - Producenten zijn eerder geneigd om de receptuur van het product aan te passen wanneer de GBVD op ingrediëntenniveau wordt ingevoerd. De mogelijkheid om een ingrediënt te vervangen is echter afhankelijk van de kosten, gevolgen voor de smaak en textuur van het product.

[129] Chouinard, H. et al. (200&). *Fat taxes: Big money for small change*. Forum Health Econ. Policy. 10 (2). http://www.learningace.com/doc/4565047/adf15cfcb9b424acbc834924fc2753c8/11

- De concurrentiepositie van producenten van A-merken neemt af ten opzichte van B- en C-merkproducenten. Dit als gevolg van de merksubstitutie.

- Ook Oxford Economics (2013)[130] wijst op de hoge administratieve lasten voor de VGI en de retailsector, met name voor het mkb. Deze administratieve lasten zijn vooral het gevolg van het registreren van gebruikte ingrediënten voor (samengestelde) producten of het bijhouden van de hoeveelheid gebruikte zout, verzadigd vet en calorieën etc. Volgens de onderzoekers zijn de gestegen administratieve lasten, de negatieve grenseffecten en de negatieve gevolgen voor de werkgelegenheid directe aanleiding geweest voor de Deense overheid om de GBVD voor verzadigde vetten af te schaffen begin 2013 en af te zien van een uitbreiding van de suikerheffing[131].
- Jensen & Smed (2013)[132] hebben op basis van GfK-data bestudeerd welk effect de GBVD op verzadigde vetten heeft gehad op de vetconsumptie en reacties van supermarkten (binnen één jaar na invoering van de GBVD). Zij vinden naast een daling van de vetconsumptie een verschuiving van consumenten die hun boodschappen gaan doen bij de discounters in plaats van de duurdere supermarkten. Tegelijkertijd observeren zij dat discounters de gestegen prijzen van boter en margarine hebben overgecompenseerd en dat de duurdere supermarkten de GBVD niet in alle gevallen hebben doorberekend.
- De Deense media schrijven in 2012[133] over zuivelproducent Arla die haar verpakkingen heeft verkleind om een prijsaanpassing als gevolg van de GBVD te voorkomen. Volgens de Deense VGI en experts zal ook de nog in te voeren GBVD voor suiker gevolgen hebben voor de productinhoud.
- Op basis van data van Franse verkoopprijzen voor frisdranken komen Berardi et al. (2012)[134] tot de conclusie dat gemiddeld genomen de GBVD volledig is doorberekend aan de consument. Uitzondering hierop zijn flessen water met toegevoegde smaakstoffen en fruitsappen. De onderzoekers verklaren dit door erop te wijzen dat dit soort producten gemakkelijker te substitueren zijn dan frisdranken. Wel zien de onderzoekers grote onderlinge verschillen tussen retailgroepen en producenten. Zo wordt de verkoopprijs van eigen huismerken vaak overgecompenseerd en van bepaalde A-merken juist ondergecompenseerd.

Uit het bovenstaande kunnen we opmaken dat GBVD's gemiddeld genomen negatieve gevolgen hebben voor de VGI, vooral in termen van administratieve lasten, afname van de vraag en mogelijke grenseffecten (deze komen in hoofdstuk 6 uitgebreid aan bod). De exacte omvang van deze effecten is mede afhankelijk van de mogelijkheid voor producenten om te innoveren (andere ingrediënten/producten), de marktmacht van de producent (merkwaarde en mate van substitueerbaarheid) en het marktaandeel van de retailhandel waarmee de producent zaken doet (discount versus duurdere supermarktketen).

Bovenop de directe effecten zijn er ook nog de indirecte effecten. Juist de grotere producenten van voedingsmiddelen en dranken werken samen met het lokale mkb, bijvoorbeeld op het gebied van het

130 Oxford Economics (2013). p. 11.
131 Idem. p. 11.
132 Jensen, J. & S. Smed (2013).
133 EurActiv (2012). Danish fat tax a feast for German border shoppers. Published 22/08/2012. Euractiv.com. http://www.euractiv.com/consumers/danes-buy-danish-beer-germany-news-514372
134 Berardi et al. (2012).

bottelen, verpakkingen, reclame, horeca en retail[135]. De GBVD's hebben daarmee een groter effect op de werkgelegenheid dan alleen via de VGI.

4.3.3 Effect voor schatkist en beleidsdoelen van de overheid

- In termen van belastingopbrengsten concludeert Oxford Economics (2013) dat een GBVD weliswaar niet zal leiden tot een hoge daling van de vraag naar deze producten, maar wel tot een vermindering van de winst- en inkomstenbelastingen en tot negatieve grenseffecten. Daar komt bij dat dit soort belastingen leiden tot hoge bestuurlijke lasten voor de overheid om een dergelijke belastingmaatregel te ontwerpen, monitoren en te handhaven. Een belastingheffing op suiker leidt bijvoorbeeld tot de vraag of je de belasting heft op het eindproduct of het ingrediënt suiker. Dit leidt vervolgens tot allerlei discussies over bijvoorbeeld het type suiker dat wordt gebruikt (suikerbieten, suikerriet, honing, glucose-fructosesiroop/stroop, etc.) en ook de vraag hoe je de duizenden productvarianten gaat classificeren.
- Wat betreft de gezondheidseffecten concludeert Ecorys (2014) dat de gehoopte gezondheidseffecten er in potentie zijn, maar dat deze zeer lastig zijn te meten in de praktijk. Alemanno & Carreno (2011)[136] wijzen echter op wetenschappelijk bewijs dat GBVD's juist het omgekeerde effect kunnen veroorzaken: mensen met overgewicht blijken namelijk minder te reageren op wijzigingen in voedselprijzen dan mensen met een normaal gewicht[137].
- Ook Oxford Economics (2013) concludeert dat er in de literatuur weinig consensus bestaat over de effecten van een GBVD op de levensstijl van burgers. Veel studies zijn gebaseerd op aannames waar vraagtekens bij kunnen worden gezet en hebben moeite met het vinden van bruikbare data. Zo is niet altijd te voorspellen hoe consumenten zullen reageren op een prijswijziging. In Denemarken ging men bijvoorbeeld meer goedkope geïmporteerde boter uit Nieuw-Zeeland consumeren in plaats van Deense roomboter ('Lurpak') en in Hongarije meer ongezoete chocolade en popcorn in plaats van gezoete chocolade en snoepgoed.
- Wiggins et al. (2015)[138] komen op basis van een uitgebreide literatuurstudie (in tegenstelling tot Ecorys, 2014 en Oxford Economics 2013) tot de conclusie dat er een sterke consensus bestaat onder onderzoekers dat GBVD's en subsidies voor 'gezonde' levensmiddelen de gemiddelde BMI-score verlagen. Deze effecten zijn het grootst voor de lagere inkomensgroepen omdat deze groepen prijsgevoeliger zijn. Wel wijzen de onderzoekers overheden erop dat bij de introductie van een GBVD (of subsidie) rekening dient te worden gehouden met kruislingse prijselasticiteit. Als gevolg van kruislingse elasticiteit kan een GBVD namelijk niet alleen leiden tot een daling van de vraag van het beoogde product, maar wellicht ook van het complementaire ('gezonde') product[139]. In de praktijk

135 Ecorys (2014b). p. 240.

136 Alemanno, A. & I. Carreno (2011).

137 GBVD's lossen dus niet zozeer het probleem van overgewicht op, maar kunnen wel bijdragen aan het voorkomen van overgewicht.

138 Wiggins et al. (2015). The rising cost of a healthy diet. Changing relative prices of foods in high-income and emerging economies. Overseas Development Institute. p. 9.

139 Denk bijvoorbeeld aan het belasten van smeerboter. Dit kan ook negatieve effecten hebben op de consumptie van bijvoorbeeld brood. Wiggins et al. (2015). p. 10.

zijn dit soort verbanden echter lastig te voorspellen en te meten en leidt het voorkomen ervan al gauw tot hoge kosten voor bedrijven en de overheid[140].

- Tot slot dienen overheden rekening te houden met de (internationale) juridische dimensie. Zo mogen GBVD's als gevolg van EU- en WHO-wetgeving geen discriminerende werking hebben ten opzichte van uit het buitenland geïmporteerde goederen (bijvoorbeeld in termen van benodigde certificatie voor geïmporteerde goederen of het op een zodanige wijze formuleren van een belasting dat deze nationaal geproduceerde goederen bevoordeelt)[141]. De EU voert een onderzoek uit naar eventuele bevoordeling van bepaalde sectoren in Denemarken gedurende de periode waarin een vettaks werd geheven[142].

Resumerend zijn er ook voor overheden weinig positieve economische effecten te verwachten en twijfelachtige gezondheidseffecten. De casus Denemarken toont ook aan dat de rol van de EU en de juridische dimensie niet mag worden onderschat.

4.3.4 Mogelijke beleidsalternatieven

Gedifferentieerde belastingen zijn niet de enige opties voor overheden om de vraag naar voeding met een hoog percentage zout, verzadigd vet en calorieën (suikers en vetten) aan te pakken. Verschillende onderzoeken tonen aan dat dit ook mogelijk is met behulp van traditionele regulering van levensmiddelen of bijvoorbeeld door middel van op het individu gerichte beleidsmaatregelen.

Regulering van levensmiddelen

- Een GBVD is feitelijk een marktgericht instrument waarmee de overheid beoogt het gedrag van de burgers te sturen. Hierbij wordt er van uitgegaan dat de burgers rationeel en economisch gericht handelen. Een alternatief voor een belasting is een subsidie voor bijvoorbeeld levensmiddelen met weinig toegevoegde zout, verzadigd vet en calorieën.
- Overheden kunnen ook via regelgeving en voorschriften een 'gezond' en gebalanceerd dieet stimuleren. De Deense overheid heeft in 2003 bijvoorbeeld besloten dat levensmiddelen niet meer dan 2 procent transvetzuren mogen bevatten[143]. Overheden kunnen ook besluiten om bepaalde ingrediënten volledig te verbieden. Nadeel van deze vorm van regulering is dat het in de praktijk vaak lastig is om een product of ingrediënt als 'gezond' of 'ongezond' te bestempelen omdat dit afhankelijk is van vele factoren (waaronder het dieet van mensen)[144]. Dit soort regulering leidt ook nog eens tot hoge handhavingskosten voor overheden en welvaartsverlies voor burgers (zij kunnen immers bepaalde producten niet meer consumeren)[145].

---

140 Idem. p. 10.

141 Alemanno, A. & I. Carreno (2011). p. 6-8.

142 EurActiv (2015). *Commission opens inquiry into Danish 'fat tax'*. 6 February 2015. http://www.euractiv.com/sections/health-consumers/commission-opens-inquiry-danish-fat-tax-311890

143 World Health Organization (2013). *Nutrition, Physical Activity and Obesity. Country profile: Denmark*. In Ecorys (2014). p. 74.

144 Ecorys (2014). p. 74.

145 Idem.

- Door middel van reclame- en marketingregulering kunnen overheden bijvoorbeeld kwetsbare groepen beschermen (denk aan het verbod op reclame gericht op kinderen). Zo toont een Canadese studie[146] aan dat een verbod op fastfoodreclame de kans op het kopen van fastfood maaltijd vermindert. Griffith, R. & M. O'Connell (2010)[147] stellen echter dat informatiecampagnes niet een gegarandeerd succes zijn omdat verschillende (markt)factoren de resultaten beïnvloeden. Zo leidde een Britse campagne gericht op het consumeren van meer groente en fruit juist tot hogere verkoopprijzen van groente en fruit, waardoor het positieve vraageffect teniet werd gedaan[148].
- Lacanilao et al. (2011)[149] concluderen op basis van een experiment onder 350 Amerikaanse consumenten dat het beter werkt om op belaste producten te vermelden dat deze producten belast zijn omdat het minder 'gezonde' alternatieven zijn dan de prijsverhoging zelf.
- In plaats van het zelf reguleren kunnen overheden er ook voor kiezen om de VGI te betrekken bij de regulering, bijvoorbeeld door middel van het vrijwillig accepteren van bepaalde productiestandaarden, beroepscodes, keurmerken, etc. Hoewel dit soort maatregelen wel helpt bij het verlagen van bijvoorbeeld het gebruik van zout, verzadigd vet en calorieën in producten (en dat op een kosteneffectieve wijze), geeft het consumenten geen aanleiding om hun consumptiegedrag aan te passen. Ecorys (2014) concludeert tot slot dat stakeholders aangeven dat dit soort vrijwillige maatregelen alleen onvoldoende effectief is[150].

Op het individu gerichte maatregelen

- Tot de meest voorkomende maatregelen gericht op het individu horen voorlichting en onderrichtprogramma's. Zo kan de overheid er voor kiezen zelf informatie over voeding te verzamelen en deze beschikbaar te stellen aan bedrijven en consumenten. Het kan ook de industrie verplichten dit te doen.
- Een Engelse studie[151] toont aan dat de *maatschappelijke norm* een belangrijke factor is bij de keuze voor voeding voor mensen. Mensen eten dus meer als ze zien dat anderen ook meer eten en andersom. Informatiecampagnes die gericht zijn op het veranderen van die norm kunnen dus effectief zijn.
- Experts zien meer heil in het organiseren van kooklessen, tuiniercursussen en andere vormen van onderwijs[152].

---

146 Dhar, T. and K. Baylis (2011). Fast-food consumption and the ban on advertising targeting children: The Quebec Experience. *Journal of Marketing Research*, vol. 48, issue 5 p.799-813. In Ecorys (2014). p. 75.

147 Griffith, R. & M. O'Connell (2010). Public Policy towards Food Consumption. *Fiscal Studies*, vol. 31 Issue 4, p. 481-507. p. 494.

148 Idem.

149 Lacanilao (2011). Heterogeneous Consumer Responses to Snack Food Taxes and Warning Labels. *Journal of Consumer Affairs.* No 45(1) p. 108-122. In: FCRN (2015). *Policies and actions to shift eating patterns: What works? A review of the evidence of the effectiveness of interventions aimed at shifting diets in more sustainable and healthy directions*. p. 39.

150 Ecorys (2014). p. 76.

151 Robinson, E. et al. (2014). What everyone else is eating: a systematic review and meta-analysis of the effect of informational eating norms on eating behaviour. *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics*, vol. 114, issue 3, p 414-429. In Ecorys (2014). p. 77.

152 Ecorys (2014). p. 78.

- In Japan heeft men voor een hele andere benadering gekozen: de Japanse overheid besloot in 2008 dat van iedere burger tussen de 40 en 74 jaar jaarlijks de middelomvang dient te worden gemeten[153]. Burgers die boven de gestelde limiet uitkomen krijgen voorlichting die strenger wordt naarmate het overgewicht aanhoudt. Gemeenten en bedrijven worden beoordeeld (en financieel bestraft) door de centrale overheid over de gemaakte vorderingen. Het uiteindelijke doel is dat het aandeel van burgers met overgewicht met 25 procent daalt in 7 jaar tijd.

Kortom, ook aan de hierboven benoemde beleidsalternatieven kunnen nadelen verbonden zijn. De onderzoekers van Ecorys (2014) concluderen daarom dat de overheid er beter aan doet verschillende beleidsmaatregelen te combineren.

4.4 Conclusies

- Sinds begin jaren negentig is er bij overheden wereldwijd een groeiende interesse in het belasten van voedingsmiddelen met (mogelijke) gezondheidseffecten. Uit een inventarisatie van de GBVD's die wereldwijd zijn ingevoerd, komt naar voren dat deze vooral betrekking hebben op gezoete dranken, op afstand gevolgd door GBVD's op suikergoed en ijs.
- De meeste GBVD's worden geheven in de vorm van accijnzen of heffingen, maar in bijvoorbeeld landen als Ierland en het Verenigd Koninkrijk vallen bepaalde categorieën voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken onder het algemene (hoge) btw-tarief en niet onder het verlaagde btw-tarief. Daarnaast bestaan er ook specifieke verbruiksbelastingen voor non-alcoholische dranken in Nederland en bijvoorbeeld een verpakkingenbelasting voor frisdranken in België.
- Verschillende theoretische modellen tonen aan dat GBVD's en subsidies (al dan niet in combinatie) op korte termijn in potentie tot positieve gezondheidseffecten leiden, maar dat deze beperkt zijn in omvang en vaak zeer lastig te kwantificeren zijn. Veel van dit soort studies kampen met een gebrek aan goede data, richten zich voornamelijk op rijke Westerse landen en negeren vaak het substitutie-effect.
- Theoretische modellen helpen overheden met het in kaart brengen van de regressieve effecten van GBVD's (per inkomensklasse). Lagere inkomensklassen (en bijvoorbeeld ook gezinnen met veel kinderen) worden in de praktijk vaak relatief zwaar getroffen door GBVD's. Dit is vooral van belang voor landen met grote inkomensverschillen en ook de reden dat sommige onderzoekers pleiten voor meer gerichte maatregelen in plaats van een generieke maatregel zoals een GBVD. Er bestaat geen consensus onder onderzoekers of een combinatie van belastingen en subsidies de regressieve effecten van GBVD's kunnen beperken.
- In hoofdlijnen beogen overheden met behulp van GBVD's de belastingopbrengsten te verhogen en de volksgezondheid te stimuleren. Verschillende onderzoeken geven echter aan dat voorzichtig moet worden omgegaan met GBVD's omdat voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken meestal andere eigenschappen hebben dan de productcategorieën die traditioneel met accijnzen worden belast (denk aan alcohol, tabakswaren, voertuigen en olieproducten).

153 New York Times (2008). Japan, Seeking Trim Waists, Measures Millions. June 13, 2008. http://www.nytimes.com/2008/06/13/world/asia/13fat.html. In Alemanno, A. & I. Carreno (2011). p. 4.

- Er bestaan verschillende empirische studies naar GBVD's. De kortetermijnstudies (tot 5 jaar na invoering) constateren dat GBVD's gemiddeld genomen leiden tot een vraagvermindering van de betreffende producten en dat subsidies het tegenovergestelde effect bereiken. Tegelijkertijd constateren deze studies dat er allerlei substitutie-effecten optreden die niet per definitie bijdragen aan een 'gezond' dieet. Deze substitutie-effecten hebben zowel betrekking op het productniveau (bijvoorbeeld producten met suiker in plaats van vet), als op het prijsniveau (discountmerken, etc.).
- De empirische onderzoeken die de langetermijneffecten van GBVD's hebben onderzocht, komen juist tot de conclusie dat het eetgedrag op lange termijn niet zozeer te beïnvloeden is door monetaire interventies als een GBVD, maar dat dit veel meer afhankelijk is van factoren als (eet)gewoontes en de omvang van de portemonnee.
- De effecten van een GBVD komen niet alleen tot uiting in hogere productiekosten, maar ook in aanzienlijke administratieve lasten, onzekerheid over toekomstige investeringen en een afnemende concurrentiepositie tegenover collegaproducenten die niet onder de GBVD vallen of zich richten op de discountmarkten. Deze effecten gelden ook voor het lokale mkb waar veel bedrijven in de VGI mee samenwerken.
- Uit de literatuur blijkt vooral dat het mkb, meer dan de grote producenten, gedupeerd lijkt te worden door GBVD's. Enerzijds omdat mkb-bedrijven vaak niet de middelen hebben om te investeren in productvernieuwing/-aanpassing en anderzijds omdat voor kleinere bedrijven de administratieve lasten relatief zwaar uitpakken.
- Een bijeffect van GBVD's dat in de praktijkcases is gesignaleerd is dat de retailers de GBVD gebruiken om de eigen en B/C-merken te stimuleren ten koste van A-merken door de belasting op verschillende manieren door te berekenen in de winkelprijs.
- Overheden kunnen er volgens experts weliswaar op gerust zijn dat GBVD's succesvol zijn in termen van belastingopbrengsten, maar wat betreft de beoogde gezondheidseffecten bestaat er geen consensus in de literatuur dat deze ook daadwerkelijk worden behaald. Daarnaast worden overheden gewaarschuwd voor de mogelijke grenseffecten van een GBVD (zie hoofdstuk 6), voor onvoorziene effecten als gevolg van kruislingse prijselasticiteit tussen complementaire goederen en voor de Europese Commissie die scherp let op oneigenlijke staatssteun en oneigenlijke benadeling van buitenlandse producenten.
- Experts zien tot slot meer in het combineren van maatregelen die de eetpatronen van burgers op lange termijn aanpassen (denk aan onderwijs en reclamecampagnes). Belastingen en subsidies kunnen hierin een rol spelen, maar alleen als investering in 'gezonde' eetpatronen (niet om de staatskas te steunen).

5 Casestudies van gedifferentieerde belastingen

5.1 Inleiding

Ter verdieping van de empirische resultaten uit hoofdstuk 4 zijn voor zes landen verdiepende casestudies uitgevoerd op basis van beschikbare studies, aangevuld met updates via de Europese zusterorganisaties van de FNLI. De zes cases zijn: Denemarken, Finland, Frankrijk, Hongarije, Ierland en België.

De selectie van landen is voornamelijk gebaseerd op beschikbare informatie, de vergelijkbaarheid met de situatie in Nederland (EU-leden, grenzen, ook kleinere landen) en de verschillende ervaringen met GBVD's in de betreffende landen.

Per casus gaan we in op de achtergrond van de GBVD, de belangrijkste gebeurtenissen (tijdslijn), de belangrijkste effecten volgens de literatuur en een conclusie. De belangrijkste bron voor de casestudies is Ecorys (2014) "Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Annexes to the Main report)". Deze studie is uitgevoerd door Ecorys en partners[154] in opdracht van de Europese Commissie met als doel te onderzoeken wat de impact is van belastingen op voeding en dranken voor de concurrentiekracht van de Europese agri-foodsector.

5.2 Casus: Denemarken

Als eerste land ter wereld voerde Denemarken per 1 oktober 2011 een belasting in voor bepaalde voedingsmiddelen met verzadigde vetten. Deze vettaks ('Fat Taks Act'/'FAL') werd in maart 2011 goedgekeurd door het Deense parlement en in november 2012 afgeschaft. In deze casus gaan we in op de achtergronden, belangrijkste gebeurtenissen en analyses van de Deense vettaks.

Achtergrond

Het reduceren van de consumptie van vetten stond al sinds de jaren '80 hoog op de agenda in Denemarken. In 1984 stemde het Deense parlement in met een voedingsbeleid gericht op het[155]:

1. verbeteren en coördineren van voedingsonderzoek;
2. dieetvoorlichting;
3. voedselregulering, inclusief kleur- en smaakstoffen;
4. richtlijnen voor de horeca;
5. informatievoorziening.

[154] Het ECSIP-consortium bestaat uit: Ecorys (hoofdonderzoekers), Cambridge Econometrics, Danish Technological Institute, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute, WiiW en een aantal gespecialiseerde onderaannemers/zzp'ers.

[155] Holm, L., J. Dejgaard & S. Vallgårda (2013). *The rise and fall of the Danish fat tax*. University of Copenhagen. Sheet presentation.

In 2007 publiceerde de 'Danish Academy of Technical Sciences' een rapport met daarin de suggestie om 'ongezonde' producten met 30 procent te belasten en 'gezonde' producten te subsidiëren of een btw-korting van 20 procent toe te kennen. De verwachting was dat deze maatregelen op de lange termijn budgetneutraal zouden zijn, maar op de korte termijn de Deense overheid 2 miljard DKK aan gederfde belastinginkomsten zouden kosten (die deels weer zouden worden terugverdiend door verminderde uitgaven aan gezondheidszorg). Verder zou de sociale ongelijkheid in gezondheid verminderen en het gemiddelde gewicht van de Denen met minimaal 3 kilogram afnemen[156].

De in 2008 door de Deense regering aangestelde commissie ter preventie van overgewicht en obesitas (de Preventiecommissie) publiceerde in 2009 een rapport met het voorstel voor een belasting op suiker van 100 procent en een nieuwe belasting van DKK 20 per kilogram verzadigde vetten in zuivelproducten en vetten[157]. Verwacht werd dat deze maatregelen zouden leiden tot een verlengde levensverwachting van 5,5 tot 11 dagen per persoon en jaarlijks ongeveer DKK 1 miljard aan opbrengsten[158]. De verwachting was verder dat de vraag naar producten die onder de vettaks vielen met circa 4 procent zou afnemen[159].

Begin 2011 presenteerde het centrumrechtse kabinet een wetsvoorstel voor een vettaks ('fedtafgift') als onderdeel van een bredere fiscale hervorming van het Deense belastingsysteem. Het doel van dit plan was het verlagen van de inkomstenbelasting door middel van het verhogen van de milieu- en energiebelasting en een toename van gezondheidsbelastingen. Voor dit laatste doel werd een verhoging van de belasting voor snoep en frisdranken en de invoering van een belasting op verzadigd vet ingevoerd[160].

Het officiële doel van de vettaks was de reductie van de consumptie van boter en aanverwante goederen (eetbare olie) om op deze wijze bij te dragen aan de preventie van voedingsgerelateerde ziekten en de verbetering van de algemene gezondheid van de Deense bevolking[161]. De opbrengsten van de belastingmaatregelen zouden worden gemonitord, maar niet de effecten op de voedingsconsumptie en de gezondheid[162].

De vettaks bedroeg DKK 16 (circa 2 euro) per kilo verzadigde vetten, met uitzondering van levensmiddelen met minder dan 2,5 procent verzadigd vet. De heffing gold ook voor uit het buitenland geïmporteerde goederen, maar niet voor goederen die voor de export waren bestemd. De Preventiecommissie

156 Danish Academy of Technical Sciences (2007). *Economic nutrition policy tools. Useful in the challenge to combat obesity and poor nutrition*.
157 Forebyggelseskommissionen (2009). Vi kan leve længere og sundere (We can live longer and more healthy) – Forebyggelseskommissionens anbefalinger til en styket forebyggende indsats. p. 1489-1497.
158 Forebyggelseskommissionen (2009). p. 1495.
159 Ecorys (2014b). p. 182.
160 In 2003 voerde de Deense overheid reeds een verbod in op het gebruik van transvetzuren. Bron: Smed & Robertson (2012).
161 Ecorys (2014b). p. 178.
162 Holm, L., J. Dejgaard & S. Vallgårda (2013).

verwachtte in 2009 nog een opbrengst van DKK 1 miljard (ca. 130 miljoen euro) in het eerste jaar die in de jaren daarop geleidelijk zou afnemen (als gevolg van afnemende consumptie)[163]. Bij de invoering in 2011 was de verwachting naar boven bijgesteld naar ongeveer DKK 1,5 miljard (ca. 200 miljoen euro). Een van de belangrijkste redenen voor deze bijstelling was het besluit om ook vleeswaren onder de vettaks te laten vallen[164].

5.2.1 Tijdslijn

In onderstaand overzicht worden de belangrijkste gebeurtenissen rondom de vettaks op een rij gezet:

Januari 2011: de centrumrechtse regeringscoalitie 'Venstre-Konservative' doet een voorstel voor een vettaks ('fedtafgift').
Maart 2011: het Deense parlement stemt met een overgrote meerderheid (bijna 90%) in met het plan voor de introductie van een belasting op verzadigde vetten per oktober 2011 (als onderdeel van een bredere fiscale hervorming met als doel de verlaging van de inkomstenbelastingdruk). Het parlement stemt ook in met een suikertaks per januari 2013.
September 2011: de centrumrechtse regeringscoalitie wordt vervangen door een centrumlinkse coalitie onder leiding van de Sociaal-Democraten.
Oktober 2011: van kracht gaan van de belasting op verzadigde vetten onder grote (inter)nationale belangstelling.
1e helft 2012: groeiende oppositie tegen de vetbelasting vanuit de Deense VGI, Kamer van Koophandel en vakbonden.
Juli 2012: oproep vanuit de politiek om geen suikertaks in te voeren per 1 januari 2013.
Oktober 2012: uit een opiniepeiling blijkt dat 70 percent van de Denen de vettaks 'slecht' of 'erg slecht' vindt.
November 2012: de Deense regering stemt in met de afschaffing van de vettaks (per 1 januari 2013) en niet invoeren van de geplande suikertaks.
Februari 2015: de Europese Commissie opent een onderzoek naar ongeoorloofde staatssteun gedurende de loopduur van de Deense vettaks vanwege het ontzien van Deense voedingsmiddelenproducenten bij het heffen van een vettaks.

5.2.2 Effecten

Vraageffecten en externe effecten (in termen van gezondheid)

- Een van de weinige wetenschappelijke studies over de Deense vettaks door Jensen & Smed (2013)[165] stelt dat op korte termijn de vraag naar vetten met 10-20 procent is gedaald èn dat er

163 Ecorys (2014b). p. 178.
164 Dit was tegen het advies van de Preventiecommissie in, aangezien een dergelijke heffing op vlees te lastig en te duur zou zijn om te administreren. Bron: Lovbemærkninger i Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), fremsat d. 19. Januar af Skatteministeren in: Forebyggelseskommissionen (2009).
165 Jensen, J. & S. Smed (2013). *The Danish tax on saturated fat: Short run effects on consumption and consumer prices of fats*. FOI Working Paper 2012/4, University of Copenhagen: Institute of Food and Resource Economics.

een verschuiving heeft plaatsgevonden richting discountsupermarkten. In het artikel wordt benadrukt dat dit kortetermijneffecten zijn met aan de ene kant tijdelijke hamstereffecten, maar zonder langetermijnaanpassingen van het dieet van mensen en aangepaste producten door VGI-producenten[166]. Daarnaast zijn ook de grenseffecten niet meegenomen in dit onderzoek[167].

- Voor een vervolgonderzoek hebben Jensen et al (2014)[168] de verkoopdata bestudeerd van rundergehakt en (zure) room (via de Coöp-supermarkten) in de periode januari 2010 tot en met oktober 2012. Uit het onderzoek komt naar voren dat de invoering van de vettaks geleid heeft tot een vermindering van de vraag naar deze producten, maar wel op complexe wijze. Zo zijn de productvarianten met een lager vetgehalte populairder geworden ten kosten van de productvarianten met een hoog vetgehalte. Gemiddeld genomen daalde de vraag naar rundergehakt en zure room met ca. 1,5 procent en die van normale room met ruim 11 procent[169].
- Nieuwe cijfers uit de Deense VGI-branche tonen een veel kleiner negatief vraageffect van minder dan 1 procent[170]. Bovendien kwam uit een door de Deense Landbouw- en Voedselraad gehouden consumentenpeiling naar voren dat 80 procent van de geënquêteerde Denen hun koopgedrag niet hadden veranderd sinds de introductie van de vettaks[171].
- Er waren ook enkele onbedoelde neveneffecten zoals de stijging van prijzen voor speciale voeding voor ondervoede patiënten en een onevenredige lastenverzwaring voor eenoudergezinnen[172].
- Gezien de beperkte duur van de vettaks kunnen er eigenlijk geen conclusies worden getrokken over de effecten op gezondheidsgebied. Wel kwam er ook vanuit de wetenschap kritiek op de vettaks. Om te beginnen omdat de wetgeving niet op wetenschappelijke inzichten was gebaseerd en in de tweede plaats omdat recente wetenschappelijke inzichten stellen dat vetten in zuivelproducten geen schadelijke gevolgen hebben voor de gezondheid. In de derde plaats maakt de vettaks geen onderscheid in '(on)gezonde' alternatieven voor verzadigde vetten. Consumenten kunnen bijvoorbeeld de consumptie van koolhydraatrijke voeding verhogen om de lagere consumptie van vetten te compenseren[173].

Economische impact voor de VGI-sector

- Een vaak genoemd effect van de vettaks waren de toegenomen grenseffecten. Hoewel de Deense overheid stelde dat deze beperkt bleven tot 13 miljoen euro[174], waren er ook onderzoeken vanuit bijvoorbeeld de Deense Kamer van Koophandel die aangaven dat Deense consumenten aanzienlijk vaker zijn gaan winkelen in Duitsland en Zweden. Van belang hierbij is dat tegelijkertijd met de invoering van de vettaks ook de belasting en accijnzen op sigaretten, chocolade, snoep, alcohol en

166 Idem. p. 18.
167 Snowdon, C. (2013). *The proof of the pudding. Denmark's fat tax fiasco*. IEA Current Controversies Paper No.42. p. 22.
168 Jensen et al. (2014).
169 Idem. p. 10.
170 Petkantchin, V. (2013). Nutrition taxes: the costs of Denmark's fat tax. *IEM's Economic Note*, p. 1-4.
171 Idem, p. 4.
172 Holm, L., J. Dejgaard & S. Vallgårda (2013).
173 Idem.
174 Skatteministeriet (2012). *Status over grænsehandel*.

frisdranken werden verhoogd. Het kan dus zijn dat Deense consumenten hun vlees in Duitsland gingen kopen omdat ze er toch waren voor hun bier en sigaretten[175].

- Er wordt regelmatig geschreven dat de Deense vettaks tot 1.300 minder banen heeft geleid[176], maar dat is zeker niet het geval. Volgens de analyse van Ecorys (2014)[177] in opdracht van de EU was het effect op de werkgelegenheid zeer beperkt als gevolg van de korte duur van de belasting. Het genoemde getal van 1.300 banen komt voort uit een macro-economische modelberekening[178], waarbij werd aangenomen dat de vettaks zou blijven bestaan en zou leiden tot een extra inflatie van 0,16 procentpunt.
- Wel kan worden gesteld dat de Deense VGI en bijbehorende distributiekanalen last hadden van een afgenomen concurrentiekracht, bijvoorbeeld doordat goedkopere importproducten (zoals margarine uit Nieuw-Zeeland) populairder werden bij de Deense consumenten en door de grenseffecten[179]. Een ander effect is dat de discountketens de toegenomen klandizie als gevolg van de vettaks hebben gebruikt om de prijzen van boter en margarine bovenproportioneel te laten stijgen[180].

Administratieve en bestuurlijke lasten

- De Deense overheid wilde de vettaks zo vroeg mogelijk in de productieketen implementeren zodat zo weinig mogelijk bedrijven te maken kregen met bijkomende administratieve lasten. Als gevolg hiervan werden producenten en importeurs belast en niet de retailers en transporteurs.
- Volgens de wet dienden producenten en importeurs de hoeveelheid verzadigd vet in ieder product te bepalen, met uitzondering van producten die voor de export zijn bestemd. De bijbehorende administratieve formaliteiten bleken echter veel complexer te zijn dan verwacht. Dit kwam in de eerste plaats vanwege de vereiste investeringen in kennis, logistiek en kapitaal (computers) en in de tweede plaats is het niet altijd eenvoudig om het percentage vet te bepalen als er bijvoorbeeld verschillende ingrediënten worden gebruikt in een product.
- De industrie stoorde zich er vooral aan dat bij bepaalde producten zoals chips en friet naar het gebruik van vetten in het productieproces werd gekeken en niet naar het percentage vet in het eindproduct. Dit betekende namelijk dat ook belasting werd geheven op vet dat niet geconsumeerd werd. Vooral voor importeurs bleek het omslachtig om verklaringen van buitenlandse leveranciers te krijgen met de hoeveelheid gebruikte verzadigde vetten in het productieproces[181].
- De Deense Kamer van Koophandel, voedingsmiddelenindustrie en agri-foodsector schatten in dat de administratieve lasten van de vettaks voor de Deense VGI tussen de 7 en 13 miljoen euro laggen (per jaar) en voor de retail- en groothandelsector op 27 miljoen euro[182].

---

175 In Ecorys (2014b). p. 185.
176 Zie bijvoorbeeld Petkantchin, V. (2013). p. 3.
177 Ecorys (2014b). p. 185.
178 In opdracht van de Danish Agriculture and Food Council (2012). *Fedtafgiften koster 1.300 beskæftigede jobbet*. In: Ecorys (2014b). p. 185.
179 Petkantchin, V. (2013). p. 3-4.
180 Jensen, J.D. & S. Smed (2013). p. 18-31.
181 Ecorys (2014b). p.184.
182 Idem.

- Wat betreft de bestuurlijke lasten (kosten voor de overheid) werden de transitiekosten vooraf ingeschat op circa 0,4 miljoen euro en de operationele kosten op ca. 0,8 miljoen euro[183].

5.2.3 Analyse

Ondanks de hoge verwachtingen en de wereldwijde interesse bleek de Deense vettaks geen lang leven beschoren. De combinatie van een gebrek aan invloedrijke (politieke) voorstanders, een krachtige lobby door de Deense VGI/KvK en een gebrek aan draagvlak onder de Deense bevolking zorgden ervoor dat in 2012 de nieuw gekozen linkse regering eieren voor haar geld koos en de vettaks weer introk per 1 januari 2013.

Achteraf zijn de volgende factoren aangewezen als de belangrijkste oorzaken voor het vroegtijdige einde van de vettaks:

- Hoewel het officiële primaire doel de verbetering van het dieet van de Deense burger was, werd de vettaks in de praktijk gezien als een middel om belastinginkomsten te genereren en werd hiermee de weerstand tegen de vettaks gevoed[184].
- De taks kende geen sterke voorstanders en juist veel invloedrijke tegenstanders vanuit de VGI, de retailsector, werkgeversverbanden, maar ook vanuit de wetenschap.
- De discussie of een belasting op verzadigde vetten al dan niet positieve gezondheidseffecten heeft, werd bovendien niet gecoördineerd en gemonitord vanuit de volksgezondheidshoek. Dit had onder andere als gevolg dat de gezondheidsdoelstellingen ontbraken bij de discussie over het al dan niet intrekken van de vettaks[185].
- Verschillende experts wezen op de beperkte omvang van de vettaks[186]. Deze zou niet hoog genoeg zijn om echt zoden aan de dijk te zetten in termen van consumptie/gezondheid.
- Het nieuwe linkse kabinet was gevoelig voor het regressieve karakter van de vettaks[187].
- Tot slot verloor de vettaks al snel aan draagvlak onder de Deense bevolking, juist door het ontbreken van een directe link tussen de belastingopbrengsten en bijvoorbeeld subsidies op 'gezonde' voeding of voorlichtingscampagnes, etc.[188]

De Deense vettaks krijgt wellicht nog een vervelend staartje voor de Deense overheid: De Europese Commissie[189] kondigde begin dit jaar een onderzoek aan naar mogelijke ongeoorloofde staatssteun gedurende de loopduur van de Deense vettaks. Er zijn signalen dat de Deense overheid ten onrechte

---

183 Idem. p. 182.

184 Vallgårda, S., Holm. L. and J.D. Jensen (2015). The Danish tax on saturated fat: why it did not survive. *European Journal of Clinical Nutrition*. No 69(2). p. 223-226.

185 Holm, L., J. Dejgaard & S. Vallgårda (2013).

186 Zie bijvoorbeeld: Food Ethics Council (2012). Fat taxes: can taxing unhealthy food and drink improve health? *Report of the Business Forum Meeting*; Mytton et al. (2012). Taxing unhealthy food and drinks to improve health. *British Medical Journal*. No.344, p. 30-33.

187 Holm, L., J. Dejgaard & S. Vallågrda (2013).

188 Idem en ook FCRN (2015). p. 39-40.

189 Bron: Jacobsen, H. (2015). *Commission opens inquiry into Danish 'fat tax'*. 6 februari 2015. Euractic.com: http://www.euractiv.com/sections/health-consumers/commission-opens-inquiry-danish-fat-tax-311890

Deense voedingsmiddelenproducenten heeft ontzien bij de heffing van de vettaks. Dit zou tot oneerlijke concurrentie hebben geleid met andere Europese producenten.

5.3 Casus: Finland

Finland introduceerde al in 1926 een belasting op luxe voedingsmiddelen zoals chocolade en snoepgoed[190]. Na de toetreding van Finland tot de EU in 1995 bleek deze belasting niet te voldoen aan de door de EU gestelde criteria. Als gevolg hiervan werd de belasting aan het begin van deze eeuw afgeschaft[191].

In januari 2011 werd de Finse suikergoedtaks weer ingevoerd, gekoppeld aan de bestaande belasting op non-alcoholische dranken en enkele nieuwe productcategorieën zoals ijs. Het primaire doel van de suikergoedtaks was het genereren van belastinginkomsten voor de Finse overheid (tegen de achtergrond van de economische crisis) en in de tweede plaats het bewerkstelligen van een 'gezonder' dieet[192]. Deze laatste motivatie had echter een impliciet karakter en is nooit als officiële reden aangedragen door de regering[193].

De Finse overheid stelde zichzelf ten doel om in 2011 100 miljoen euro te incasseren, 204 miljoen euro in 2012 en 250 miljoen euro in 2014 (als gevolg van een verhoging van de belasting)[194]. Er werden verder geen gezondheidscampagnes of iets dergelijks geïnitieerd.

De suikergoedtaks is gebaseerd op de voor de douanetarieven gebaseerde 'CN-codes' (zie tabel 5.1). De belasting wordt dus geheven op (eind)productniveau in termen van kilogrammen of liters. Vrijstelling geldt voor producten die voor de uitvoer bestemd zijn en voor producenten die jaarlijks minder dan 10.000 kilogram of 50.000 liter eindproduct produceren. Brood, gebak en koekjes zijn ook vrijgesteld van de suikergoedtaks.

Tabel 5.1: Producten die vallen onder de suikergoedtaks

CN code	Productcategorie	Belasting per L/Kg (2014)
1704	Suikergoed zonder cacao	€ 0,95
1806	Chocolade en producten met cacao	€ 0,95
1901 en 2105	IJs en IJsmassa ('Ice cream mass')	€ 0,95
2009	Fruit- en groentesappen met (natuurlijke) suikers Fruit- en groentesappen, suikervrij	€ 0,22 € 0,11
2201	Gebotteld water	€ 0,11

190 Ecorys 2014b). p. 187.
191 Idem.
192 Idem. p. 188
193 Idem.
194 Idem.

2202	Gebotteld water met toegevoegde suiker	€ 0,22
	Gebotteld water (gezoet), maar suikervrij	€ 0,11
2204 – 2206 en 2208	Alcoholische dranken, wijn, max 1,7% alcohol, gezoet	€ 0,22
	Alcoholische dranken, wijn, max 1,7% alcohol, suikervrij	€ 0,11
2016	Overige drank siropen/poeders	€ 1,40
	Overige drank siropen/poeders (suikervrij)	€ 0,95

Bron: Ecorys (2014b) p.189

In 2012 heeft de Finse overheid een werkgroep ingesteld om uit te zoeken of een suikertaks op ingrediëntenniveau effectiever is dan de huidige suikergoedtaks op productniveau. Een ander doel was om uit te zoeken of een uitbreiding van de huidige suikergoedtaks met bijvoorbeeld koekjes, zoete desserts, yoghurt, jam en ontbijtmuesli haalbaar was. De Werkgroep concludeerde eind 2013[195] dat een suikertaks alleen niet voldoende is om de gezondheidsdoelstellingen van de overheid te realiseren: voorlichting en de beïnvloeding van de consumptie van bijvoorbeeld verzadigde vetten en zout zijn ook van belang. Verder merkt de Werkgroep op dat de effecten van een suikertaks zeer moeilijk te voorspellen zijn, vooral wanneer de consumptie van producten met suiker wordt vervangen door bijvoorbeeld zoute snacks.

Wat betreft de gewenste vorm van de suikertaks merkt de Werkgroep op dat een combinatie van een suikertaks op ingrediëntenniveau in combinatie met een suikergoedtaks de meest optimale beleidsoplossing zou zijn in termen van gezondheidsbevordering[196]. Een heffing op ingrediëntenniveau is echter pas mogelijk wanneer per eind 2016 voor alle voorverpakte producten de verplichting geldt om een voedingswaardedeclaratie op de verpakkingen te hebben staan. Onderdeel hiervan is de vermelding van de hoeveelheid suikers in een product[197]. Een suikertaks levert wel hoge(re) administratieve lasten op dan de huidige suikergoedtaks[198].

In reactie op de invoering van de suikergoedtaks heeft de Finse VGI-federatie (ETL) in juni 2013 een officiële klacht ingediend bij de Europese Commissie[199]. Volgens ETL leidt de Finse suikergoedtaks tot een benadeling van producenten die onder de suikertaksregeling vallen in termen van hogere verkoopprijzen. Een indirect effect is dat producenten merken dat er minder schapruimte beschikbaar is voor producten die onder de GBVD vallen ten faveure van discountmerken en goedkopere varianten[200].

195 Sugar Tax Working Group (2013). *Final Report of the Sugar Tax Working Group*. Summary.
196 Idem.
197 Betreft EU-verordening (1169/2011: ENSA (2014). *Position of ENSA on the Finnish Tax on Sweets*. p. 1.
198 Sugar Tax Working Group (2013).
199 ETL (2013). *Form for the submission of complaints concerning alleged unlawful State Aid*. http://www.etl.fi/www/fi/lausunnot/kannanotot/State_Aid_Complaint_Excise_Duty_in_Finland.pdf
200 Idem.

In afwachting van de uitspraak van de Europese Commissie heeft de Finse overheid in het najaar van 2014 besloten om de geplande verhoging/uitbreiding van de suikergoedtaks niet door te laten gaan[201]. Het doel van deze verhoging was het uitbreiden van het aantal productcategorieën dat onder de suikergoedtaks valt en het verhogen van het tarief[202]. De officiële redenen zijn de voorspelde impact op de vraag (effecten voor de VGI) en de door ETL ingediende klacht.

Op 29 september heeft de Finse overheid besloten dat de suikergoedtaks met uitzondering van de belasting op frisdranken vanaf begin 2017 wordt opgeheven[203]. Dit in overleg met de Europese Commissie die stelt dat de taks nationale snoepproducenten bevoordeelt omdat gelijkwaardige producten uit het buitenland tevens worden belast met een importheffing. Wanneer de Europese Commissie besluit dat het Finse belastingsysteem tot illegale staatssteun heeft geleid, dienen de belastingopbrengsten met rentetoeslag te worden terugbetaald door de Finse overheid.

5.3.1 Tijdslijn

In onderstaand overzicht worden de belangrijkste gebeurtenissen rondom de Finse suikergoedtaks op een rij gezet:

1926: invoering voorloper van de suikergoedtaks
2000: afschaffing van de suikergoedtaks onder druk van de EU.
2010: aankondiging van de herintroductie van de suikergoedtaks (Act No. 1127/2010).
Januari 2011: de suikergoedtaks is van kracht en geldt voor chocolade, suikergoed, ijs en non-alcoholische dranken.
November 2012: de door de Finse overheid ingestelde werkgroep presenteert de resultaten van haar onderzoek naar de effectiviteit van een mogelijke suikertaks (in plaats van een suikergoedtaks) en stelt een uitbreiding voor met een vet- en zouttaks en een focus op de beïnvloeding van de consumptie van suiker door kinderen en jonge volwassenen.
Juni 2013: de Finse VGI-federatie (ETL) dient een officiële klacht in over de suikergoedtaks bij de Europese Commissie. ETL betwijfelt de juridische haalbaarheid van de suikergoedtaks vanwege het discriminerende element en de onrechtmatige subsidiëring van bakkers en zuivelproducenten (overtreding van de de-minimissteun).
September 2014: de Finse overheid heeft besloten om een voorgenomen verhoging van de suikergoedtaks (met 50 miljoen euro) in 2015 terug te draaien. Dit om een negatieve uitspraak door de Europese Commissie te voorkomen en vanwege de voorziene impact op de vraag.
Zomer 2015: De Finse overheid heeft in overleg met de EC besloten de suikergoedtaks per 1 januari 2017 op te heffen, met uitzondering van de belasting op frisdranken.

201 ENSA (2014). *Position of ENSA on the Finnish Tax on Sweets*. p.1; en Teittinen, P & A. Teivainen (2014). Government backtracks on sweet tax hike. *Helsinki Times Finland*, 1 oktober 2014. http://www.helsinkitimes.fi/finland/finland-news/politics/12201-government-backtracks-on-sweet-tax-hike.html

202 Hiermee wilde de overheid circa 50 miljoen euro extra ophalen.

203 Yle UUtiset (2015). *Tax on sweets and ice cream to be dropped*. 29 september 2015. http://yle.fi/uutiset/tax_on_sweets_and_ice_cream_to_be_dropped/8340402

5.3.2 Effecten

Vraageffecten en externe effecten (in termen van gezondheid)

- In vergelijking met andere landen is een beperkte hoeveelheid data beschikbaar over de verkoop en verbruik van voedingsmiddelen in Finland. De Finse retailmarkt wordt in hoge mate gedomineerd door twee retailgroepen die samen meer dan 80 procent van de retailmarkt in handen hebben, geen scandata verzamelen en zeer gesloten zijn als het gaat om het delen van verkoopgegevens[204].
- Het onderzoek door Ecorys (2014b) bevestigt een afname van de consumptie van de voedingsmiddelen en dranken die onder de suikergoedtaks vallen. Vooral de vraag naar ijs en frisdranken is gedaald. Maar de vraag naar suikergoed is nauwelijks gedaald. Prijzen zijn 5 tot 30 procent gestegen (afhankelijk van product en jaar).
- Tegelijkertijd is de vraag naar concurrerende producten die niet onder de suikergoedtaks vallen gestegen. In 2011 steeg de vraag naar bijvoorbeeld ontbijtrepen met 10 procent en de vraag naar diepvriesdesserts en zuivelyoghurts met 4 en 3,7 procent[205]. Een duidelijk substitutie-effect dus.
- Er is geen onderzoek uitgevoerd naar de gezondheidseffecten van de suikergoedtaks. Uit de verschillende interviews met ETL en Nestlé komt naar voren dat de suikergoedtaks geen invloed heeft gehad op de totale consumptie van suikergoed en snoep als gevolg van het substitutie-effect. Daarbij wordt opgemerkt dat vooral de lagere inkomensgroepen worden geraakt[206].

Economische impact voor de VGI-sector

- De suikergoedtaks heeft geleid tot verlies van werkgelegenheid en een verslechtering van de marktpositie van A-merkproducenten ten voordele van de twee retailgroepen en hun huismerken.
- De verkoop van ijs is na invoering van de suikergoedtaks in 2011 gedaald van 71-73 miljoen liter per jaar naar 65 miljoen liter in 2011 en 58 miljoen liter in 2012 en deze negatieve trend zet zich door. Als gevolg hiervan heeft Nestlé (50 procent marktaandeel ijsmarkt) in totaal 150 fte geschrapt[207].
- Ook de werkgelegenheid bij de Finse frisdrankproducenten is in de periode 2010 - 2013 met 12 procent gedaald van 2.269 naar 1.980[208].
- De administratieve lasten van de regeling zijn volgens de Finse VGI aanzienlijk en ook de Suikertaks werkgroep bevestigt dit, maar de Werkgroep voegt daaraan toe dat een heffing op ingrediëntenniveau tot hogere administratieve lasten zou leiden[209].

---

204 Ecorys 2014b). p. 191.

205 Nestlé (2014). Euromonitor data 2011. In: Ecorys (2014b), p. 193.

206 Ecorys (2014b). p. 201.

207 Ecorys (2014b), p. 195-196.

208 Finnish Brewery Association (2014). In Ecorys (2014b), p. 196.

209 Finse Ministerie van Financiën (2013). *Sugar tax working group emphasises influencing children's and young people's consumption*. 31 januari 2013. http://vm.fi/en/artikkeli/-/asset_publisher/sugar-tax-working-group-emphasises-influencing-children-s-and-young-people-s-?_101_INSTANCE_C91M3tdJeutx_redirect=%2Fen%2Fsearch%2F-%2Fq%2Fsugar%2520tax

- Wat betreft de grenseffecten maakt vooral de bier- en frisdrankindustrie melding van grenshandel met Estland (bier en frisdrank) [210]. De grenseffecten als gevolg van de suikergoedtaks worden samen met illegale handel genoemd als mogelijk negatief neveneffect, maar worden verder niet gekwantificeerd in de Ecorysstudie[211].

Inkomenseffecten voor de overheid

- Op basis van berekeningen vanuit ETL bedroegen de belastingopbrengsten in 2011 133 miljoen euro, in 2012 181 miljoen euro en in 2013 202 miljoen euro.
- ETL stelt dat een verhoging van het verlaagde btw-tarief (14 procent) voor voeding een effectievere methode zou zijn om de belastingopbrengsten te verhogen dan de huidige suikergoedtaks[212].

5.3.3 Analyse

De casus Finland verschilt van die van Denemarken omdat de Finse GBVD primair bedoeld is om belasting te kunnen heffen. Aan de ene kant voorkomt dit een debat zoals in Denemarken dat de 'beoogde' gezondheidsdoelen worden behaald of niet. Aan de andere kant is een GBVD niet de meest efficiënte manier om belastingopbrengsten te genereren vanwege de substitutie-effecten en bestuurlijke lasten.

Door een gebrek aan goede data en onderzoek is het enerzijds lastig om aan te tonen wat de effecten zijn voor de consumptie en gezondheid van de Finse burgers. Zelfs wanneer de consumptie van de belaste producten inderdaad is gedaald, is niet aangetoond dat de Finnen ook in totaal minder suiker zijn gaan consumeren.

Net als in Denemarken loopt de Finse overheid met de suikergoedtaks tegen de grenzen op van wat de Europese Commissie toelaatbaar acht in termen van (internationale) marktverstoring en ongeoorloofde staatssteun. Ook de Finse overheid loopt het risico dat ze de opbrengsten van de suikergoedtaks moet terugbetalen en heeft in de zomer van 2015 besloten begin 2017 te stoppen met de suikergoedtaks.

5.4 Casus: Frankrijk

Sinds januari 2012 heft Frankrijk een belasting op gezoete dranken. Alhoewel het officiële doel van de belasting is de consumptie van gezoete dranken te reduceren, lijkt het officieuze doel het genereren van inkomsten om tekorten op te vangen die zich voordoen in de sociale verzekeringen[213].

---

210 Zie bijvoorbeeld: Regioplan Policy Research/EY (2014); Federation of the Finnish Brewing and Soft Drinks Industry (2015). Finnish travellers' private imports of beer amount to 69 million litres annually. *Website Finnish Brewing and Soft Drinks Industry*. 21 mei 2015. http://www.panimoliitto.fi/en/study-finnish-travellers-private-imports-of-beer-amount-to-69-million-litres-annually/

211 Ecorys (2014b), p. 208.

212 ETL (2014). Presentatie. In: Ecorys (2014b). p. 201.

213 Ecorys (2014b). p. 203. Ecorys verwijst ook naar een schriftelijke uitspraak door de Franse senaat.

Om onder de belasting te vallen moeten dranken aan de volgende vier cumulatieve criteria voldoen[214]:

1. de dranken vallen onder de CN-codes '2009' en '2202' voor non-alcoholische dranken met of zonder toegevoegde suikers, ongegiste sappen en water met toegevoegde suiker/zoetstoffen;
2. de dranken bevatten toegevoegde suiker, zoetmiddel in welke hoeveelheid dan ook;
3. de dranken zijn bestemd voor de retailmarkt (direct of indirect);
4. ze bevatten minder dan 1,2% alcohol (of 0,5% in het geval van bieren).

Oorspronkelijk was de belasting alleen bedoeld voor frisdranken, maar vanwege beperkingen in de CN-codes (douane-codes) en om substitutie-effecten met andere gezoete dranken te voorkomen, geldt de GBVD voor alle gezoete dranken (met uitzonderingen van pure vruchtsappen en siropen)[215]. Melkproducten, yoghurt en bijvoorbeeld soep vallen niet onder de belasting. De omvang van de belasting bedroeg bij invoering 7,16 euro per hectoliter (of 0,0716 euro per liter)[216]. Aan het begin van ieder jaar wordt het tarief aangepast aan de inflatie (cpi-index) en per 1 januari 2015 bedraagt de belasting 7,50 euro per hectoliter. De belasting wordt geheven via de producenten, importeurs en handelaren van de betreffende dranken (exporteurs vallen er niet onder).

5.4.1 Tijdslijn

In onderstaand overzicht hebben we de belangrijkste gebeurtenissen rondom de Franse belasting op gezoete dranken op een rij gezet:

Augustus 2011: belastingmaatregel op gezoete dranken door het Franse parlement aangenomen.
Januari 2012: inwerkingtreding van de belasting op gezoete dranken.
Oktober 2013: Franse parlement stemt in met een nieuwe belasting op energiedranken zoals Red Bull.
Oktober 2014: akkoord tussen de Franse overheid en de Franse frisdrankindustrie over het reduceren van de suikerpercentages in gezoete dranken en een code voor reclame gericht op kinderen jonger dan 12 jaar[217].

5.4.2 Effecten

Vraageffecten en externe effecten (in termen van gezondheid)

- Ecorys (2014b) concludeert op basis van literatuuronderzoek dat de belasting op gezoete dranken gemiddeld genomen geen invloed heeft gehad op de vraag naar en het aanbod van frisdranken[218]. Er heeft ook geen substitutie-effect plaatsgevonden van frisdranken naar andere categorieën voedingsmiddelen. Dit is voornamelijk het gevolg van de verbreding van de basis van de belasting naar

214 Ecorys (2014b). p. 204.
215 Ecorys (2014). p. 206.
216 Service Public.fr (2015). *Contributions sur les boissons secures, édulcorées ou contenant de la caffeine*; http://vosdroits.service-public.fr/professionnels-entreprises/F31871.xhtml
217 Bouckley, B. (2014). Coke restates strong opposition to French soda tax that 'stigmatizes our products and category'. Beverage daily.com, 11 oktober 2014, http://www.beveragedaily.com/Regulation-Safety/French-soft-drinks-giants-commit-to-slashing-sugar-levels
218 Ecorys (2014b) p. 207.

alle gezoete dranken in plaats van alleen frisdranken[219]. Deze conclusie is ook bevestigd in de interviews die Ecorys heeft uitgevoerd[220].

- Op segmentniveau zijn er wel verschillen volgens de door Ecorys geïnterviewde VGI-vertegenwoordigers: zo heeft de nectarsector te maken met een afname van de vraag van 9 procent in 2012 en 7,5 procent in 2013[221]. Ook de consumptie van soda's is verschoven naar de consumptie van fruitsappen.
- Volgens Ecorys (2014b) heeft de belasting op gezoete dranken de consumptie van suiker nauwelijks verminderd:
    - De totale consumptie van gezoete dranken is weliswaar afgenomen in 2013, maar dit kan ook deels door meteorologische factoren worden verklaard.
    - Daar staat tegenover dat er een verschuiving heeft plaatsgevonden van soda's en nectar naar fruitsappen die meer suiker bevatten dan eerstgenoemden.
- Samengevat hebben de prijsstijgingen geleid tot een vermindering van de koopkracht, vooral voor huishoudens met lagere inkomens. Daar staat echter geen vermindering van de beoogde suikerconsumptie tegenover[222].
- Opvallend is overigens wel dat (zover wij weten) er niet meer recente studies zijn die de impact van de belasting op gezoete dranken onderzoeken.

Economische impact voor de VGI-sector

- Op basis van data van Franse verkoopprijzen voor frisdranken komen Berardi et al. (2012)[223] tot de conclusie dat gemiddeld genomen de belasting volledig is doorberekend aan de consument. Uitzondering hierop zijn flessen water met toegevoegde smaakstoffen en fruitsappen (gemiddeld met 6 eurocent per liter, terwijl de belasting 7,16 eurocent per liter bedraagt). De onderzoekers verklaren dit door erop te wijzen dat dit soort producten gemakkelijker te substitueren zijn dan frisdranken. Wel zien de onderzoekers grote onderlinge verschillen tussen retailgroepen en producenten: zo wordt de verkoopprijs van eigen huismerken vaak overgecompenseerd en bepaalde A-merken juist ondergecompenseerd.
- Er zijn echter geen onderzoeken die de effecten over een langere termijn hebben onderzocht en ook de onderzoekers van Ecorys hebben niet kunnen achterhalen op welke wijze de drankenindustrie is omgegaan met de prijsstijging (deze gegevens werden niet gedeeld)[224]. Uit een interview met John Brock (CEO van Coca-Cola) blijkt wel dat de relatie met de Franse retailbranche en Coca-Cola onder druk heeft gestaan als gevolg van de afnemende retailmarges door de belasting[225].
- In de keten voor nectar is als gevolg van de afgenomen vraag sprake van een consolidatie van het aantal aanbieders.

---

219 Substitutie van frisdranken vindt vooral plaats binnen de categorie 'non-alcoholische dranken'.
220 Idem.
221 Idem.
222 Ecorys (2014b) p. 209.
223 Berardi et al. (2012). *The Impact of a 'Soda Tax' on Prices. Evidence from French Micro Data*. Banque de France. No. 415.
224 Ecorys (2014b). p. 207.
225 Bouckley, B. (2014).

- In tegenstelling tot de Franse consument heeft de Franse drankenindustrie wel protest aangetekend tegen de belasting. Zo dreigde Coca-Cola met het terugtrekken van eventuele uitbreidingsinvesteringen[226] (iets waar het bedrijf onder politieke druk op teruggekomen is [227]) en hebben de producenten gedreigd niet meer mee te willen werken aan het vrijwillig verminderen van het suikerpercentage in frisdranken[228].

Inkomenseffecten voor de overheid

- In 2013 bedroegen de opbrengsten 375 miljoen euro voor het Franse sociale zekerheidsstelsel. De verwachte opbrengst voor 2011 bedroeg ca. 170 miljoen euro.
- Administratieve en bestuurlijke lasten worden niet als aandachtspunt genoemd voor deze casus.

5.4.3 Analyse

Officieel beoogt de Franse belasting op gezoete dranken bij te dragen aan het reduceren van de consumptie van deze producten. In 2013 nam de totale consumptie van gezoete dranken inderdaad af, maar in 2014 is de consumptie van frisdranken alweer licht gestegen ondanks de negatieve impact van de belasting[229]. Uit de bestudeerde literatuur komt verder naar voren dat als gevolg van substitutie-effecten de totale consumptie van suikers naar alle waarschijnlijkheid niet is afgenomen. De vraag is dus hoe effectief de belasting is in termen van gezondheidseffecten.

In oktober 2014 hebben de grootste Franse frisdrankproducenten (inclusief Coca-Cola en Pepsi) een akkoord gesloten met de Franse overheid om de consumptie van suiker in frisdranken te beperken. In het kader van het 'Programme National Pour L'Alimentation' zal de frisdrankindustrie:

1. de gemiddelde hoeveelheid suiker in gezoete dranken met 5 procent laten afnemen in 2015;
2. zich inspannen om te stoppen met adverteren op tv en internet op tijdstippen dat meer dan 35 procent van het publiek jonger dan 12 jaar oud is;
3. het waterverbruik bij de productie van frisdrank in 2020 reduceren[230].

Ondertussen stelt Coca-Cola de Franse markt nog steeds als een van de belangrijkste groeimarkten te blijven beschouwen[231].

---

226 Landon, J. & H Graff (2012). *What is the role of health-related food duties*? National Heart Forum. London: National Heart Forum.

227 Reuters (2011). Update 2-Coke bottler backs down on France tax protest plan. 8 september 2011. http://www.reuters.com/article/2011/09/08/cocacola-france-idUSL5E7K81C320110908 en Coca-Cola Enterprise (2014). Coca-Cola Enterprise invests 30 million euros in a new can line in Grigny, France and will create 20 new jobs by 2015. 17 november 2014; https://www.cokecce.com/news-and-events/news/coca-cola-enterprises-invests-30-million-euros-in-a-new-can-line-in-grigny-france-and-will-create-20-new-jobs-by-2015

228 Ecorys (2014b) p. 208.

229 Euromonitor International (2015). *Soft Drinks in France. Executive summary*. De belangrijkste groeifactoren zijn de groeiende bevolking en een afname van de consumptie van alcohol (vooral in de horeca).

230 Bouckley, B. (2014).

231 Idem.

5.5 Casus: Hongarije

Hongarije introduceerde in september 2011 een belasting op een uitgebreid aanbod aan voedingsmiddelen en dranken, de 'Public Health Product Tax (PHPT). Directe aanleiding voor de introductie van de PHPT waren verschillende nationale en internationale rapporten die concludeerden dat de algemene gezondheid van de gemiddelde Hongaar tot de laagste in Europa behoort[232]. In een situatie met stijgende kosten voor de gezondheidszorg (als gevolg van geëiste salarisverhogingen voor artsen en verplegers), en opgelegde budgetrestricties als gevolg van de economische crisis, zocht de Hongaarse overheid naar nieuwe oplossingen[233].

In eerste instantie richtte de overheid zich op initiatieven zoals onderricht, regulering en het bevorderen van bewust eten. Vervolgens werd in navolging van landen als Denemarken en Finland en op basis van verschillende adviezen een belasting geïntroduceerd.

Het officiële doel van de PHPT was het beperken van de consumptie van goederen die niet bijdragen aan de gezondheid, het promoten van 'gezonde' voeding en een bijdrage leveren aan de financiering van de gezondheidszorg. De belasting was oorspronkelijk bedoeld voor fast food, chips en gebak, maar de Hongaarse VGI heeft succesvol gelobbyd voor uitzonderingen voor enkele van deze categorieën[234].

De uiteindelijk ingevoerde PHPT wordt geheven op producten die een significante hoeveelheid suiker, zout, cafeïne, methylxanthines en taurine bevatten, terwijl daarvoor 'gezondere' alternatieven bestaan. Het gaat om voorverpakte producten zoals frisdrank, energiedranken, suikergoed, gezoute snacks en fruitjam (zie tabel 5.2). Dagelijkse voedingsmiddelen zoals brood, vlees, etc. vallen niet onder de belasting.

232 O.a. National Institute for Food and Nutritional Science (2010). *National Diet and Nutritional Status Survey*. OECD (2009). *Health at a Glance*.
233 Ecorys (2014b) p.212; Landon & Graff (2012).
234 Landon & Graff (2012). p. 22.

Tabel 5.2: Producten die vallen onder de PHPT

Productcategorie	Ingrediënten	Belasting per L/Kg (2014)
Gezoete dranken	Siropen (> 8g suiker/100ml) overige frisdranken (> 8g suiker/100ml)	HUF 200(€0,64)/L HUF 7/L
Energiedranken	Met Methylxanthine (> 1mg/100ml) Met Taurine (> 100mg/100ml) Methylxanthine (>15 mg/100ml)	HUF 250 (€0,80)/L HUF 250/L HUF 40/L
Suikergoed	Gezoet cacaopoeder (>40g/100Kg suiker) Chocolade (>40g/100Kg suiker) overige producten (>25g/100g suiker)	HUF 70(€0,23)/Kg HUF 130(€0,42)/Kg HUF 130/Kg
Gezoute snack	>1g/100g zout	HUF 250/Kg
Snacksauzen	>5g/100 g zout (m.u.v. mosterd en ketchup)	HUF 250/Kg
Alcohol met smaak	>5g/100ml toegevoegde suiker	HUF 20(€0,06)/L
Fruitjam	>35g/100g suiker (m.u.v. extra jam, hoge kwaliteit jam)	HUF 500(€1,60)/Kg

Bron: Ecorys (2014b)

De belasting is gebaseerd op het gewicht van de ingrediënten in het product zoals het wordt verkocht. Als gevolg hiervan worden goedkope producten relatief sterk getroffen door de belastingmaatregel. De retailers en inkopers van belaste goederen zijn verantwoordelijk voor de belastingafdracht en dienen de netto-verkoopprijs te vermeerderen met de belasting (om prijsabsorptie door producenten te voorkomen).

5.5.1 Tijdslijn

In onderstaand overzicht hebben we de belangrijkste gebeurtenissen rondom de Hongaarse PHPT op een rij gezet :

Juli 2011: Public Health Product Tax (PHPT) door het Hongaarse parlement aangenomen.
September 2011: inwerkingtreding van de PHPT.
2012: verhoging van de belastingtarieven voor frisdranken en alcohol.
2014: uitbreiding van de PHPT met alcoholische dranken en een milieubelasting op zeepproducten.

5.5.2 Effecten

Vraageffecten en externe effecten (in termen van gezondheid)

- De PHPT leidde volgens het National Institute for Health Development (NIHD) tot een gemiddelde prijsstijging van 27 procent van de goederen die extra werden belast. Volgens de Hongaarse VGI ligt dit percentage tussen de 10 en 30 procent[235].

[235] Ecorys (2014b). p. 216.

- Als gevolg van de PHPT is de vraag van de betreffende producten volgens de Hongaarse industrie met gemiddeld 10-15 procent gedaald[236]. Dit percentage is wel vertekend door de hamstereffecten vlak voor de invoering van de PHPT[237].
- Uit meer recent onderzoek van GfK en Nielsen[238] komt naar voren dat de gedaalde vraag zich in 2014 weer heeft hersteld. De Hongaarse VGI merkt hierover op dat het er op lijkt dat de Hongaren gewend zijn geraakt aan de prijsverhoging, maar dat ook prijswijzigingen en overige aanpassingen door de VGI een rol spelen.
- De Hongaarse VGI stelt dat veel Hongaarse consumenten andere producten zijn gaan consumeren, zowel producten binnen dezelfde categorie (maar waarvoor geen PHPT geldt) en andere categorieën die niet onder de PHPT vallen. Verder merkt de industrie dat mensen vaker thuis gaan koken (en koek/taart bakken) en dat ze vaker kiezen voor de goedkopere (huis)merken.
- De overheid stelt dat met het bereiken van het doel – de consumptie van de producten die onder de PHPT vallen te verminderen – ook de gezondheidsdoelstellingen zijn gehaald. De Hongaarse VGI stelt dat de gezondheidseffecten zeer beperkt zijn (als ze er al zijn) en wijst op het substitutie-effect.

Economische impact voor de VGI-sector

- De PHPT heeft geleid tot productaanpassingen door de VGI: uit een door de NIHD gehouden enquête blijkt dat 40 procent van de producenten hun recepten hebben aangepast, 30 procent van deze groep heeft het belaste ingrediënt volledig verwijderd en de rest heeft de gebruikte hoeveelheid van het belaste ingrediënt verminderd[239].
- De Hongaarse VGI ontkent niet dat de PHPT het op de markt brengen van 'gezondere' productvarianten heeft versneld, maar relativeert de hoge cijfers op basis van de stelling dat veel producten al voorafgaand aan de implementatie van de PHPT zijn aangepast (op basis van de marktvraag)[240].
- Het gebruik van nieuwe ingrediënten door de producenten van energiedranken heeft geleid tot het invoeren van aanvullende belastingen op deze ingrediënten[241].
- De PHPT was niet de enige oorzaak van de daling van de vraag naar producten. Ook het algemene btw-tarief werd in hetzelfde jaar met 2 procent verhoogd naar 27 procent, er werden sectorspecifieke belastingen geheven op bepaalde producten (suiker, energie, benzine en tolwegen) en onder andere de retailsector[242]. Al deze maatregelen bij elkaar hadden een significante invloed op de prijzen.
- De in Hongarije opererende multinationals hadden minder last van de PHPT dan producenten die (voornamelijk) op de Hongaarse markt opereren[243].

236 Ecorys (2014b). p. 216.
237 Landon & Graff (2012). p. 23.
238 Idem. p. 216-217.
239 Idem. p. 218.
240 Idem. p. 218.
241 Idem. p. 218.
242 Idem. p. 219.
243 Idem. p. 220.

- Volgens de Hongaarse VGI-sector heeft de PHPT sinds haar introductie (2011 – 2013) geleid tot circa 1.000 ontslagen en een aantal faillissementen[244].
- De administratieve lasten zijn niet op landelijk niveau in kaart gebracht.

Effecten voor de overheid

- De PHPT leverde het volgende op in de periode 2011 – 2013[245]:
  - 2011: HUF 3,27 miljard (begroot HUF 5 miljard);
  - 2012: HUF 19,5 miljard (begroot HUF 20 miljard);
  - 2013: HUF 18,9 miljard (begroot HUF 20 miljard).
- De financiële doelen zijn dus grotendeels gehaald en de overheid heeft daarmee de salarisverhoging van artsen en verplegers en verschillende onderrichtprogramma's kunnen financieren.
- Verschillende studies wijzen op problemen met belastingontduiking in Hongarije[246].
- Uit meerdere bronnen komt naar voren dat de overheid zich meer moet inspannen om de bedoelingen van de PHPT beter uit te leggen aan de burger[247].

5.5.3 Analyse

Een interessante observatie door Ecorys (2014b, p.222) is dat de PHPT de aandacht voor maatschappelijke gezondheid heeft aangewakkerd bij de Hongaarse VGI. De Hongaarse VGI staat echter zeer kritisch tegenover de PHPT omdat deze in haar ogen slechts marginale effecten oplevert voor de gezondheid en consumptie van de betreffende producten en een discriminerende werking heeft[248].

Ondanks een gebrek aan goede data lijkt het er op dat ook in het geval van Hongarije de effectiviteit van de GBVD in termen van consumptie van suiker, zout, cafeïne etc. beperkt zijn.

5.6 Casus: Ierland

Ierland kent geen GBVD's zoals in Finland en Frankrijk, maar het is wel belangrijk om te weten dat er op voeding geen btw wordt geheven in Ierland, behalve op 'ongezonde' voeding als suikergoed, chocolade, ijs, chips en gezoete dranken. Voor deze voedingsmiddelen geldt het algemene btw-tarief van 23 procent[249].

244 Idem. p. 221.
245 Idem. p. 211.
246 Zie bijvoorbeeld Landon & Graff (2012). p. 24.
247 Ecorys (2014b) p. 223; Landon & Graff (2012). p. 24.
248 Landon & Graff (2012). p.24.
249 KPMG Insights Ireland: http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/ireland.aspx

Het gedifferentieerde btw-tarief voor voeding en dranken is al jaren bron van discussie omdat het niet gebaseerd is op bijvoorbeeld voedingswaarde en een erg selectief karakter heeft[250]. Zo worden snoepgoed en snacks wel met het hoge tarief belast, maar producten als ontbijtmuesli, jam, chocoladepasta, worsten, suiker, zout, margarine, boter en mayonaise weer niet. Croissants zijn onbelast en donuts vallen onder het verlaagde btw-tarief (in 2008 13,5 procent)[251].

In 2012 stelde het Ierse ministerie van Gezondheid een 10 procent belasting voor op gezoete dranken[252]. In de periode 2010 – 2013 was er in Ierland veel publieke aandacht voor vet- en suikerbelastingen en ook de Ierse overheid wilde met een belasting op gezoete dranken het obesitasprobleem aanpakken. Het voorstel is uiteindelijk afgewezen door het ministerie van Financiën, dat niet voldoende bewijs zag voor het beoogde effect van deze belasting.[253].

De belasting zou gelden voor alle voorverpakte, non-alcoholische, gezoete dranken, met uitzondering van producten die van nature suikers bevatten zoals melk en vruchtensappen.

5.6.1 Tijdslijn

In onderstaand overzicht hebben we de belangrijkste gebeurtenissen rondom de voorgestelde Ierse belasting op gezoete dranken op een rij gezet:

2005: de 'National Obesity Taskforce' doet in een rapport de aanbeveling om de invloed van fiscale maatregelen op consumptie en overgewicht/obesitas te onderzoeken.
2010: in navolging van een groeiende internationale aandacht voor GBVD's wordt de discussie in Ierland voor een GBVD weer heropend.
2011: de nieuwe Ierse minister van gezondheid Dr J. Reilly komt met het voorstel van een 10% belasting op gezoete dranken.
2011-2012: de 'Special Advisory Group on Obesity (SAGO) stelde een 'Health Impact Assessment' voor die werd uitgevoerd door het Institute of Public Health in 2012.
2012: het belastingvoorstel van het ministerie van Gezondheid wordt afgewezen door het ministerie van Financiën.

5.6.2 Resultaten van de 'Health Impact Assessment'

De impact assessment bestond uit een profielstudie, een enquête, een consultatie onder stakeholders, een internationale literatuurstudie en een modelberekening door economen verbonden aan de universiteit van Oxford[254].

250 Murtagh, A. (2008). Debating VAT rates. *Finance*. Augustus 2008. p. 298-299.
251 Idem.
252 Ecorys (2014b). p. 232.
253 Idem.
254 Ecorys (2014b). p. 233.

De overall conclusie van de assessment was dat er geen harde relatie bestaat tussen gezoete dranken en gewichtstoename, maar wel een suggestieve. In de ogen van de onderzoekers is obesitas het gevolg van een complexe mix van factoren en niet van één enkele oorzaak. Daarom stellen de onderzoekers voor om overgewicht op meerdere manieren te bestrijden, met belastingen en subsidies voor voeding en dranken als integraal deel van de oplossing.

De modelberekeningen voorspelden dat een 10 procent belasting zou leiden tot een afname van het aantal volwassenen met obesitas en overgewicht met 0,7 procent. Er zijn geen significante verschillen voorspeld tussen inkomensgroepen, maar de belasting heeft wel het meeste invloed op de consumptie door jongvolwassenen[255]. Volgens de voorspellingen zou 90 procent van de belasting worden doorberekend aan de consument en bedraagt de prijselasticiteit -0,9 (gebaseerd op Amerikaanse studies)[256].

De Ierse VGI bracht het argument in dat de consumptie van gezoete dranken sinds het laatste decennium is gedaald, terwijl het aantal mensen met overgewicht is blijven toenemen. Verder kan in de ogen van de Ierse VGI een kleine afname in de suikerconsumptie niet een op een vertaald worden in gewichtsverlies (en is de 0,7 procent minder volwassenen met overgewicht dus een overschatting).

5.6.3 Analyse

Er is uiteindelijk geen belasting op gezoete dranken in Ierland ingevoerd, maar het gedifferentieerde btw-tarief (waarbij gezoete dranken onder het hoge btw-tarief vallen) bestaat nog steeds. De belangrijkste redenen voor het niet doorgaan van de (extra) belasting op gezoete dranken waren de onzekerheden rondom de effectiviteit van de belasting in termen van gezondheidseffecten en de zorgen over de negatieve gevolgen voor de werkgelegenheid en investeringen in de drankensector. Wat ook meespeelde was de economische crisis en het gegeven dat de belastingopbrengsten niet specifiek werden aangewend voor gezondheidsinitiatieven zodat publieke steun voor een GBVD uitbleef.

5.7 Casus België

Het Belgische kabinet 'Michel I' heeft op 23 juli 2015 een akkoord bereikt over een pakket aan belastingmaatregelen gericht op het verschuiven van de belasting op arbeid naar vermogen en consumptie. Doel van de 'taks shift' is het stimuleren van de koopkracht van de midden- en lage-inkomensgroepen en het versterken van de concurrentiepositie van het Belgische bedrijfsleven[257]. Om de lastenverlaging van ca. 2 miljard euro te financieren, zijn verschillende maatregelen genoemd zoals de verhoging van de btw op elektriciteit, een verhoging van de accijnzen op alcohol, tabak en diesel en een 'gezondheidstaks'.

Er is op het moment van schrijven nog zeer weinig bekend over de details van de 'gezondheidstaks' en welke producten hieronder vallen, maar duidelijk is wel dat de maatregel jaarlijks 50 miljoen euro extra

255 Idem.
256 Idem.
257 BDO België (2015). *Tax shift*. http://www.bdo.be/nl/news/professional-news/2015/tax-shift/

moet opbrengen om vanaf 2020 jaarlijks 250 miljoen euro op te leveren voor de Belgische schatkist[258]. In september gaat een werkgroep van start om de lijst met te belasten producten vast te stellen, de belastinghoogte en de methode van heffing vast te leggen. De werkgroep bestaat uit vertegenwoordigers vanuit het ministerie van Financiën en Volksgezondheid en zal in overleg treden met de relevante marktsectoren[259].

In reactie op de kabinetsplannen heeft de Belgische Federatie Voedingsindustrie (FEVIA) twee onderbouwde standpunten gepubliceerd. In algemene zin is FEVIA tegen gezondheidsbelastingen omdat:

- het volgens de brancheverenigingen 'fundamenteel' onmogelijk is om levensmiddelen te categoriseren als 'gezond' of 'ongezond';
- er geen studies zijn die aantonen dat belastingen een efficiënt hulpmiddel zijn bij het bevorderen van een evenwichtig voedingspatroon;
- GBVD's regressief van karakter zijn, leiden tot substitutiegedrag en grenseffecten;
- en tot slot tot onverwachte juridische gevolgen kunnen leiden (zie de Deense casus)[260].

In een tweede standpunt stelt FEVIA dat de frisdranksector door eerdere belastingmaatregelen (een verpakkingenbelasting in 2004 en een accijns op frisdrank) al last heeft van een verzwakking van de (internationale) concurrentiepositie en toenemende grenseffecten (zie ook paragraaf 6.3.3). Tegen de achtergrond van het verbeteren van de concurrentiepositie van het Belgische bedrijfsleven zou de verhoging van de btw of de accijnzen voor frisdranken deze positie juist verder verslechteren[261].

5.8 Conclusies en meta-analyse casestudies

5.8.1 Publieke acceptatie

In een democratische samenleving is publieke acceptatie van gedifferentieerde belastingen op voedingsmiddelen en dranken van cruciaal belang[262]. Uit de bestudeerde casussen en de literatuurstudie blijkt dat de publieksacceptatie van GBVD's sterk verschilt per land. We zagen bijvoorbeeld in Denemarken een snel afnemende publieke acceptatie na invoering van de vettaks (en in navolging daarvan ook in landen als Ierland en het Verenigd Koninkrijk).

258 FEVIA (2015). Nieuwsbericht.
259 Idem.
260 FEVIA (2015b). *Impact gezondheidstaksen is nog onvoldoende onderzocht. Standpunt & voorstel*.
261 FEVIA en FIEB/VIWF (2015). *Waarom de verhoging van de btw of accijnzen op frisdrank geen goed idee is*.
262 Moncarey, I. et al. (2013). Do We Know What We Do not Know? A response to Celine Bonnet. *International Journal of Health Policy and Management*. No 1(4), p. 319-320.

Uit Amerikaans onderzoek naar de acceptatie van belastingen op gezoete dranken blijkt dat de publieke acceptatie hoger is wanneer de gezondheidseffecten van een dergelijke belasting worden benadrukt[263]. Dit onderzoek stamt echter uit 2009 en sindsdien staan GBVD's meer in de publieke belangstelling, terwijl aan de andere kant het publiek mede door de aanhoudende economische crisis te maken heeft met baan- en inkomstenverlies en tegelijkertijd stijgende prijzen voor voeding. De casus Denemarken toont bijvoorbeeld aan dat mensen de vettaks niet accepteerden, terwijl het primaire doel van de vettaks was de consumptie van boter en aanverwante goederen te reduceren en op deze wijze bij te dragen aan de preventie van voedingsgerelateerde ziekten. Wat in het geval van Denemarken echter niet meehielp, is dat de belastingopbrengsten door de overheid niet werden aangewend voor gezondheidsgerelateerde doeleinden, net als in Ierland en in tegenstelling tot Frankrijk en Hongarije.

5.8.2 Effectiviteit van gedifferentieerde belastingen in de praktijk?

De effectiviteit van een GBVD hangt af van de volgende factoren:

- doel van de GBVD (verlaging consumptie, genereren belastinginkomsten, etc.);
- mate van prijswijziging als gevolg van GBVD (elasticiteitseffect);
- type goederen die onder GBVD vallen (bijvoorbeeld inferieure goederen[264]);
- verandering van vraag, inclusief substitutie-effect;
- verandering van consumptie (grenseffecten, smokkel).

Doelbereik

Of een GBVD effectief is, is in de eerste plaats afhankelijk van het gestelde doel. Tegenwoordig denkt men hierbij al snel aan de vermindering van de consumptie van zout, verzadigd vet en calorieën (suikers en vetten) en het bijdragen aan gezondheidsdoelen, maar uit deze studie blijkt ook dat veel landen een GBVD invoeren uit fiscale motieven.

Wat betreft het doel van de GBVD is de vaststelling of de overheid de beoogde belastinginkomsten genereert (op het eerste gezicht) eenvoudiger vast te stellen dan of de gezondheidsdoelstellingen worden gehaald. Aan de andere kant vertellen de directe belastingopbrengsten niet het hele verhaal en moet ook gekeken worden naar de bestuurlijke lasten die hier tegenover staan voor de overheid en ook de eventuele derving van inkomsten in de vorm van btw-opbrengsten, sociale verzekeringspremies, inkomstenbelasting en winstbelasting.

Kijken we naar de besproken casestudies dan zien we dat de Finse, Hongaarse en Franse overheid tevreden zijn met de gegenereerde belastingopbrengsten. In Denemarken stonden daar te veel negatieve economische effecten tegenover, bijvoorbeeld als gevolg van (kans op) banenverlies, grenseffecten en smokkel. Kijken we naar de gezondheidseffecten, dan kan worden geconstateerd dat deze effecten in geen van de onderzochte cases goed zijn aangetoond en dat er in veel gevallen wordt getwijfeld

263 Lock, K. et al. (2009). Potential causes and health effects of rising global food prices. *British Medical Journal*; No. 339.

264 Inferieure goederen zijn goederen waarvan de vraag afneemt naarmate het inkomen toeneemt (en andersom). In veel Aziatische landen geldt dit bijvoorbeeld voor rijst. In Nederland zou dit kunnen gelden voor aardappelen.

aan de effectiviteit van de maatregelen op dit gebied, mede doordat er allerlei substitutie-effecten optreden.

Prijswijzigingen en type goederen

Wil een GBVD invloed hebben op de consumptie dan is het van belang dat de belasting ook daadwerkelijk wordt doorberekend door de VGI en dat de vraag ook daalt als gevolg van de prijsstijging (enige mate van prijselasticiteit). In de praktijk wennen consumenten snel aan nieuwe prijsniveaus en verdwijnt een belastingheffing op bepaalde goederen al snel in de geschiedenisboeken.

Uiteindelijk hangt de effectiviteit af van de prijselasticiteit van de betreffende goederen. Deze elasticiteit is echter zeer lastig vast te stellen, zeker wanneer er ook allerlei substitutiemogelijkheden zijn (kruislingse elasticiteiten). Daar komt bij dat de vraag naar sommige (essentiële) producten zoals aardappels en rijst anders reageert op prijsstijgingen dan 'normale' goederen. Dit komt omdat mensen vlees, groenten en desserts als luxeproducten beschouwen en hierop bezuinigen wanneer het hoofdbestanddeel van de maaltijd (aardappels) in prijs stijgt.

Voor landen als Ierland en Groot-Brittannië concludeerden onderzoeken dat een belasting van 10 procent uiteindelijk geen significant effect heeft op de consumptie van frisdranken. In Frankrijk is vooral sprake van substitutie-effecten en worden weliswaar in totaal minder liters gezoete dranken geconsumeerd, maar niet minder suiker.

Substitutie-effect en grenseffecten

In landen als Finland, Denemarken en Hongarije is sprake van complexe substitutie-effecten die de effectiviteit van de GBVD ondermijnen. Wanneer mensen meer gaan betalen voor chips, maar niet voor nootjes, zal de vraag naar het laatste toenemen. In Frankrijk wordt minder nectar verkocht en meer fruitsappen (die meer suiker bevatten). Kortom, onder de streep lijken GBVD's weinig effect te hebben, maar het probleem is ook dat de effecten zeer moeilijk vast te stellen zijn vanwege een gebrek aan data en onderzoeksbudget.

Deel III Grenseffecten

6 De grenseffecten van btw-verhogingen en gedifferentieerde belastingen

6.1 Achtergrond

Btw-verhogingen en gedifferentieerde belastingen op bepaalde voedingsmiddelen en dranken leiden tot hogere inkomsten voor de schatkist, maar burgers zullen ook naar manieren zoeken om de extra belastingen te omzeilen. Een van de mogelijkheden is om over de grens te gaan inkopen, vooral wanneer deze niet ver weg is.

We gaan hieronder in op de theorie achter grenseffecten, praktijkcases en mogelijke beleidsalternatieven. Tot slot bespreken we enkele methodologische aspecten van onderzoek op dit terrein en de conclusies van dit hoofdstuk.

6.2 De theorie achter grenseffecten

Er bestaat uitgebreide (inter)nationale literatuur over 'cross-border shopping'[265] als gevolg van verschillen in btw- en accijnstarieven. Grenseffecten zijn complex in die zin dat burgers niet alleen besluiten de grens over te gaan vanwege eventuele verschillen in btw/accijnzen, maar juist ook op basis van een (rationele) afweging van:

- het algehele prijsniveau (inclusief prijzen van andere producten);
- de wisselkoers;
- transportkosten (brandstof en eventuele invoerrechten);
- tijdswaardering (tijd die ook voor andere dingen kan worden gebruikt);
- producteigenschappen (kwaliteit, aantal productvarianten, merken, etc.); en
- culturele barrières (taal- en cultuurverschillen, maar ook verschillen in productrichtlijnen, overheidsmonopolies, etc.)[266].

6.2.1 Grenseffecten vanuit het perspectief van de overheid

Overheden schrikken over het algemeen niet terug voor grenseffecten, vooral wanneer het verschillen in btw-tarieven betreft. In de eerste plaats neemt het grenseffect snel af naarmate de afstand tot de grens toeneemt en tonen verschillende studies aan dat accijnzen een veel groter aandeel hebben in grenseffecten dan btw-verschillen[267]. In de tweede plaats hebben de verschillen in btw-tarieven in de praktijk niet geleid tot grootschalige aanpassingen van btw-tarieven door overheden (denk aan de EU,

[265] Deze studies naar grenseffecten concentreren zich op de Scandinavische landen (en dan vooral op de verschillen in accijnzen), Noord-Amerika (VS/Canada/Mexico) en de EU (i.r.t. de werking van de interne markt).

[266] Bode, E., C. Krieger-Boden & K. Lammers (1994). *Cross-Border Activities, Taxation and the European Single Market*. Institut fur Weltwirtschaft, Universität Kiel.

[267] El-Agra Ali M (2011). *The European Union: Economics and Policies*. p. 232.

maar ook aan de VS) [268]. Zo heeft de Europese Commissie verschillende studies laten uitvoeren naar de effecten van de introductie van de interne markt. Deze studies komen tot de conclusie dat de afschaffing van grenscontroles niet heeft geleid tot significante wijzigingen in de koop- en handelsstromen tussen lidstaten[269]. Een studie door Copenhagen Economics (2007)[270] in opdracht van de Europese Commissie naar het huidige btw-systeem in de EU komt tot de conclusie dat er sterke argumenten zijn voor een eenvoudiger en meer uniform btw-systeem in Europa, maar dat er tegelijkertijd geen negatieve gevolgen zijn te verwachten van verlaagde btw-tarieven voor het functioneren van de interne markt. Dit omdat de betreffende producten niet standaard over grenzen heen verhandeld worden (denk bijvoorbeeld aan de gastvrijheidssector)[271].

Dit alles neemt niet weg dat ook btw-verschillen tussen landen/staten tot significante grenseffecten kunnen leiden. Zo heeft de Europese Commissie vele klachten ontvangen van o.a. brancheverenigingen over negatieve grenseffecten, bijvoorbeeld op het gebied van elektronica (Duitsland/Oostenrijk), rode diesel (Frankrijk/België) en voeding (Noorwegen/Zweden). Een ander voorbeeld is de Mexicaanse overheid die aan de grens met de VS een 20-km brede overgangszone heeft ingesteld om de grenseffecten als gevolg van verschillende btw-tarieven tussen de VS en Mexico te verzachten[272].

Onderzoek door Copenhagen Economics (2007)[273] concludeert dat de grenseffecten sterk samenhangen met het soortelijke gewicht en de intrinsieke waarde van een product/dienst. Het is bijvoorbeeld voor de Deense consument winstgevender om zaken als kleding, dvd's en elektronica in Duitsland aan te schaffen dan bijvoorbeeld levensmiddelen en meubels. Gemiddeld genomen wordt 4,1 procent van de Deense uitgaven voor goederen en diensten (inclusief internethandel, benzine en diesel) over de grens aangeschaft (zie figuur 6.1). Voor levensmiddelen is dit 0,6 procent[274].

---

268 El-Agra Ali M (2011). p.232. Ook een OECD studie stelt dat het nog steeds bestaan van verschillen in btw-tarieven tussen Amerikaanse staten aantoont dat de grenseffecten beperkt zijn voor overheden. OECD (2005) *Economic Surveys: United States 2005*. p. 20.

269 Bodin, J.P. et al. (2001). *The Modern VAT*. E-publication.

270 Copenhagen Economics (2007). p. 4-6.

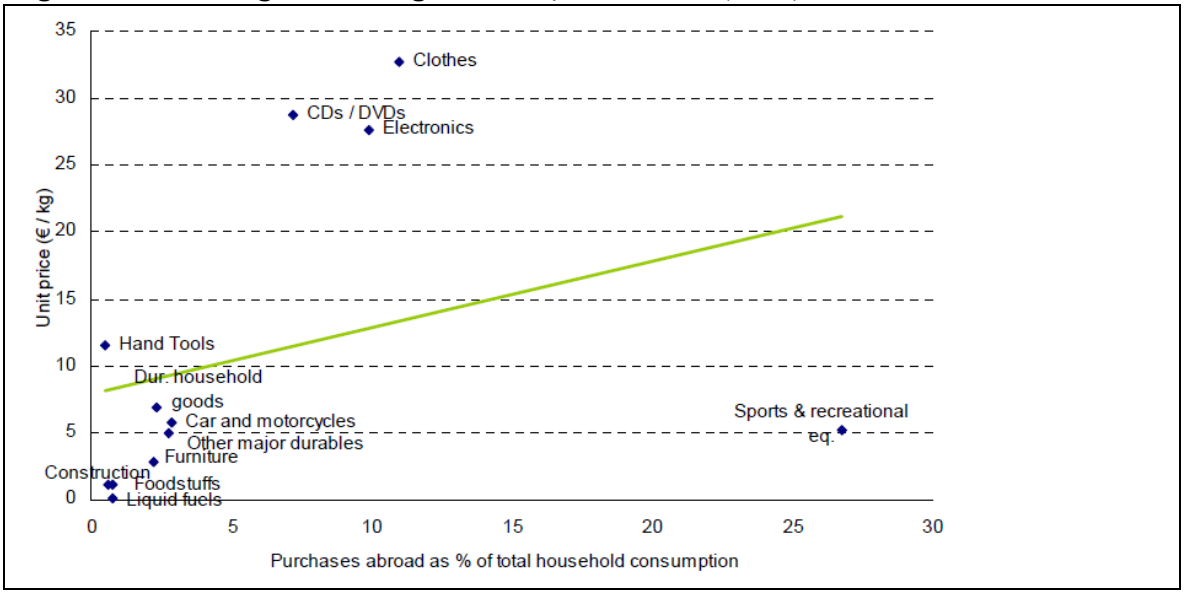
271 Idem. p. 4.

272 Davis, L.W. (2011). The effects of preferential VAT rates near International Borders: Evidence from Mexico. *National Tax Journal*. March 2011, 64(1), p. 85-104. In de Amerikaanse grensstaten varieert de btw op gebruiksgoederen tussen de 5-7%.

273 Copenhagen Economics (2007). p. 90-92.

274 Idem. p. 91.

Figuur 6.1: Overzicht grensverkeer gebaseerd op Deense data (2005)



Copenhagen Economics (2007).

De grenseffecten zijn in het geval van accijnsverschillen inderdaad een niveau hoger. Zo hebben in het verleden verschillende overheden zich genoodzaakt gezien de verschillen in accijnzen op bijvoorbeeld sigaretten (Canada[275]) en alcohol (Verenigd Koninkrijk[276]) op te heffen. In Canada ging het midden jaren negentig zo slecht met de lokale retailmarkt voor tabak als gevolg van smokkel en grenseffecten dat deze markt feitelijk niet meer bestond in Québec en Ontario[277] (zie paragraaf 6.3 voor meer informatie hierover).

6.2.2 Grenseffecten vanuit het perspectief van de VGI

Of hogere of lagere btw-tarieven geheel of ten dele aan de grens worden doorberekend aan de consument hangt mede af van de mate van concurrentie in het betreffende segment en de prijselasticiteit van het product. In een markt met veel concurrentie en lage winstmarges zullen producenten eerder geneigd zijn de btw-verhoging door te berekenen aan de klant dan in een oligopolistische markt (met enkele grote(re) aanbieders)[278]. Een goed voorbeeld hiervan is de auto-industrie die haar bruto verkoopprijzen aanpast aan het nationale belastingniveau[279].

275 Ferris, J.S. (2000). *The Determinants of Cross Border Shopping: Implications for Tax Revenues and Institutional Change.*

276 Bodin, J.P. et al. (2001).

277 Ferris, J.S. (2000). p. 806.

278 Bode, E., C. Krieger-Boden & K. Lammers (1994). p. 12. Deze ondernemers hebben namelijk geen keuze.

279 Idem. p. 12.

Uit de bestudeerde literatuur komt naar voren dat de Europese VGI niet zozeer bang is voor verstorende grenseffecten als gevolg van bijvoorbeeld verlaagde btw-tarieven[280], maar wel voor grote verschillen in accijnzen (alcohol en tabak) en gedifferentieerde belastingen op bepaalde voedingsmiddelen en dranken[281]. Het Ecorys-onderzoek (2014) toont verder aan dat het lastig is om de grenseffecten van deze GBVD's (in termen van handelsstromen) in kaart te brengen. Dit komt niet alleen door een gebrek aan internationale data, maar ook omdat veel GBVD's samenvallen met andere belasting- en accijnsmaatregelen (denk bijvoorbeeld aan de casus Denemarken)[282].

6.3 Grenseffecten in de praktijk

Er wordt wereldwijd een toenemend aantal empirische studies verricht naar de grenseffecten van btw-verhogingen en GBVD's. Er zijn studies die stellen dat de grenseffecten van belastingmaatregelen in het algemeen niet problematisch zijn voor de inkomsten van overheden. Aan de andere kant zijn er verschillende studies die wijzen op aanzienlijke wijzigingen in koopstromen en verkopen als gevolg van een verhoging van de belastingen en accijnzen. Net als bij de empirische studies die de effecten van GBVD's trachten te meten, geldt ook voor het meten van grenseffecten dat hier methodologische beperkingen aan verbonden zijn (zie onderstaand kader).

Methodologische beperkingen bij het meten van grenseffecten

- Niet alleen de wijziging in btw/accijnzen heeft invloed op de grenseffecten, maar ook andere economische factoren zoals wisselkoersen, prijsontwikkeling en regelgeving. Als gevolg hiervan is het lastig om een bepaalde ontwikkeling in bijvoorbeeld import/export tussen twee landen enkel toe te kennen aan grenseffecten[283].
- Niet voor alle landen geldt een vrij verkeer van goederen en diensten. Als gevolg hiervan is het grensoverschrijdend inkopen doen in veel landen illegaal [284]. Dit maakt het lastig om aan exacte data te komen omdat burgers niet snel eerlijk zullen zijn over hun buitenlandse aankopen aan de grens.
- Er is verder een verschil met vrij verkeer van goederen en diensten wat betreft het type goederen dat grensoverschrijdende shoppers aanschaffen. In het geval van invoerverboden zullen zij eerder zaken kopen die

280 In 2013 stelde de vereniging van Europese brouwers bijvoorbeeld dat verlaagde btw-tarieven voor de gastvrijheidssector niet tot verstoringen van de interne Europese markt leiden omdat restaurants, hotels en cateraars bovenal lokale diensten aanbieden die ter plekke worden geconsumeerd. Bron: The Brewers of Europe. (2013). *VAT reduced rates: impact on the hospitality sector. Response to the European Commission consultation: Review of existing legislation on VAT reduced rates (TAXUD/C1).* Hierbij verwijst de studie naar de in subparagraaf 6.2.1 genoemde studie van Copenhagen Economics (2007) waarin wordt gesteld dat sectoren als de gastvrijheidssector juist profiteren van een verlaagd btw-tarief zonder tot al te grote grenseffecten te leiden die de interne Europese markt verstoren.

281 Zie bijvoorbeeld: Oxford Economics (2013). p. 10; Regio Plan Policy Research/EY (2014). p. 5-9; en Ecorys (2014). *Final report.* p. 64-69.

282 Ecorys (2014). p. 67-68.

283 Zie bijvoorbeeld Ecorys (2014), p. 67.

284 Zie Ferris (2000), p. 806.

een hoge intrinsieke waarde hebben en makkelijk te verstoppen zijn in een auto (tabak, drank, elektronica)[285]. Het is nog lastiger om exacte data te verwerven over de professionele smokkel van goederen[286].

- Het is niet eenvoudig om de veranderingen in handelsstromen te vertalen naar derving van belasting- en accijnsopbrengsten. Ferris (2000) wijst erop dat het niet alleen gaat om de gederfde inkomsten van consumenten die na een belastingmaatregel besluiten om in het buitenland te gaan winkelen, maar ook om de consumenten die voorheen ook al in het buitenland inkopen deden en dit na een belastingmaatregel nog vaker gaan doen (de zogenaamde 'intramarginale' effecten')[287].
- Enquêtes onder consumenten dienen statistisch relevant en representatief te zijn en dit is niet altijd het geval voor alle empirische studies.
- Tot slot dienen ook de langetermijneffecten van belastingmaatregelen in acht te worden genomen. Zo concludeert het ministerie van Financiën (2013[288]) dat gederfde accijnsinkomsten in het eerste jaar weer worden terugverdiend als gevolg van de accijnsverhoging.

In het vervolg van deze paragraaf behandelen we verschillende internationale en nationale casestudies, te beginnen met de casus Denemarken.

6.3.1 Casus: Denemarken

Bij de bespreking van de Deense vettaks in hoofdstuk 5 (paragraaf 5.2) kwam al naar voren dat de grenseffecten een belangrijke reden zijn geweest voor het afschaffen van deze belastingmaatregel. Deze grenseffecten werden niet alleen veroorzaakt door de vettaks, maar ook door een breder pakket van accijnsverhogingen en belastingen op alcohol, frisdrank, tabak, chocolade en snoepgoed. Daar bovenop kent Denemarken een standaard btw-tarief van 25 procent en geen lage btw-tarieven voor bijvoorbeeld voedingsmiddelen en dranken (dit in tegenstelling tot buurland Duitsland).

Van belang hierbij is dat tegelijkertijd met de invoering van de vettaks ook de belasting en accijnzen op sigaretten, chocolade, snoep, alcohol en frisdranken werden verhoogd[289].

Kerncijfers

Volgens het Deense ministerie van belastingen maken de grensoverschrijdende aankopen 1,25 procent uit van de totale particuliere consumptie (exclusief internethandel en benzine/diesel)[290]. Meer dan de helft van de grensoverschrijdende aankopen vindt plaats over de grens met Duitsland en circa 6 procent met Zweden[291]. De Denen kopen vooral wijn, bier, frisdrank, chocolade en sigaretten in het buitenland, samen met producten als kleding en cosmetica.

285 Idem.
286 Idem.
287 Ferris (2000). p. 819.
288 Ministerie van Financiën (2013). p. 16.
289 Zie voor een overzicht Ecorys (2014). tabel 1.2 (p. 17).
290 Skatteministeriet (2015).
291 Idem. p. 14-15.

Wisselkoersschommelingen spelen (vooralsnog) geen rol in de casus Denemarken. De Deense Kroon is namelijk gekoppeld aan de euro, al staat deze koppeling momenteel als gevolg van de eurocrisis wel onder grote druk[292].

Enkele cijfers voor frisdrank, bier en chocolade/snoepgoed

In de periode 2010 – 2013 schommelden de totale grensoverschrijdende aankopen tussen de 10,5 en 11,5 miljard Deense Kronen (1,4 – 1,55 miljard euro)[293]. In 2012 stegen de totale grensoverschrijdende aankopen enigszins en in 2013 namen deze weer af. Op productniveau waren er echter grotere schommelingen:

- *Frisdrank*: in de periode 2009 - juni 2013 is de belasting op frisdranken meerdere malen verhoogd. Dit leidde tot een daling van de binnenlandse consumptie van frisdranken en tegelijkertijd tot een stijging van de grenshandel van frisdranken met 15 procent in 2012. Schattingen laten zien dat in 2012 bijna 30 procent van de frisdrankconsumptie in het buitenland is aangekocht of illegaal is verhandeld[294]. Als onderdeel van het Deense groeiplan ('Growth Plan DK'[295]) is de belasting op frisdranken per 1 juli 2013 gehalveerd en volledig afgeschaft per 1 januari 2014 (dit leidde tot een prijsdaling van een 1,5 literfles met 0,40 euro[296]). Deze maatregel heeft in 2013 al geleid tot een daling van circa 10 procent in grensoverschrijdende aankopen en smokkel[297].
- *Bier*: na een aanzienlijke stijging van de grensoverschrijdende aankopen van bier in 2012 zijn dankzij het Deense groeiplan de grensoverschrijdende aankopen van bier weer gedaald naar het niveau van 2011. De accijns op bier is met 15 procent gedaald in 2013 en met ingang van 2015 is de prijsregulering van bier afgeschaft tot 2018. De verkoop van bier is na een daling in de periode 2008 – 2012 weer gestegen in 2013. Uit de studie van Regioplan/EY (2014) komt naar voren dat bijna de helft van de Denen jaarlijks bier in het buitenland koopt, waardoor de Deense overheid jaarlijks ca. 40 miljoen aan belastinginkomsten derft (btw en accijnzen)[298].
- *Chocolade en snoepgoed:* ook de belasting op chocolade en snoepgoed is sinds 2009 meerdere malen verhoogd. Als gevolg hiervan stegen grensoverschrijdende aankopen met 50 procent: van 6 miljoen naar 9 miljoen kilogram in 2013 (bij een stabiele consumptie en een hoger dan verwachte illegale handel)[299]. De totale consumptie van chocolade en snoepgoed is circa 90 miljoen kilogram

---

292 Das Kapital (2015). Kan de Deense Kroon nog wel aan de euro gekoppeld blijven. *Das Kapital*. http://daskapital.nl/2015/02/hoe_lang_kan_deense_kroon_aan.html

293 Idem. p. 7 (figuur 1.1).

294 Idem. p. 5.

295 Voor meer informatie zie: Ministry of Foreign Affairs of Denmark (2014). Danish Government Presents 'New Growth Plan'. 13 mei 2014: http://www.investindk.com/News-and-events/News/2014/Danish-Government-Presents-New-Growth-Plan

296 Spiegel Online (2013). Health be Damned. Denmark Hopes Cheaper Soda Will Boost Economy. 23 april 2013. *Spiegel Online*. http://www.spiegel.de/international/europe/denmark-to-repeal-tax-on-soda-and-beer-to-limit-cross-border-shopping-a-895857.html

297 Skatteministeriet (2015). p. 5.

298 Regioplan Policy Research/EY (2014). p. 7 en p. 10.

299 Skatteministeriet (2015). p. 5.

per jaar waardoor de grensoverschrijdende aankopen en de illegale handel bijna 13 procent uitmaken van de totale consumptie van chocolade en snoep. Dit percentage ligt aanzienlijk hoger dan verwacht[300].

Gevolgen van de vettaks

De Deense VGI-branche stelt dat Deense consumenten 30 procent meer over de grens zijn gaan winkelen sinds de invoering van de belasting op verzadigde vetten. De Deense Kamer van Koophandel stelt op basis van een enquête onder 700 consumenten dat het aantal consumenten dat in Zweden of Duitsland vleesproducten heeft ingekocht met 10 procentpunt is toegenomen van 23 procent naar 33 procent[301]. Het Deense kruideniersverband DSK concludeert op basis van een enquête dat 60 procent van de Denen frisdranken in Duitsland hebben ingekocht in 2012 terwijl 4 jaar daarvoor 60 procent van de ondervraagden nog niet in Duitsland had ingekocht[302].

Onderzoekers van Ecorys (2014)[303] hebben de cijfers van de Deense VGI met betrekking tot de belasting voor verzadigde vetten niet kunnen valideren. Het Deense ministerie van Financiën zelf stelt dat de grenseffecten als gevolg van de belasting op verzadigde vetten beperkt was (ca. 13 miljoen euro tussen 2010 en 2012). Ook betwijfelen experts of het belastingvoordeel niet te klein is voor de meeste Denen (met uitzondering van de bewoners van de grensstreek). Kortom, er is geen eenduidig bewijs voor significante negatieve grenseffecten als gevolg van de Deense vettaks.

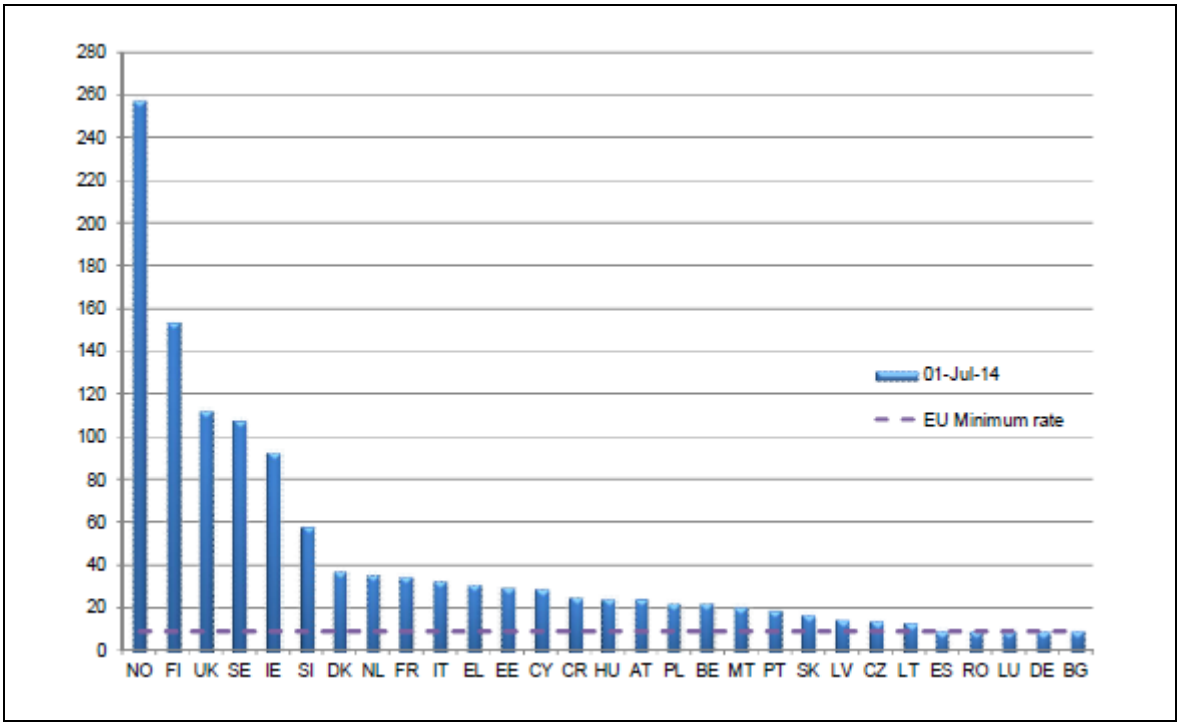
Hoewel de totale grenshandel in de periode 2010 – 2013 op een lager niveau lag dan in de periode 2005 – 2009, is de Deense overheid blijkens haar groeiplan de afgelopen jaren duidelijk gevoeliger geworden voor (de economische nadelen van) grenseffecten. Doel van het groeiplan is economische stimulering in de vorm van banen en investeringen. Gezondheidsdoelstellingen komen daarmee op de tweede plaats.

6.3.2 Casus Finland

In termen van grenseffecten gaat in Finland de meeste aandacht uit naar de aankoop van bier en frisdranken. De Finse overheid heft 151 euro accijns per hectoliter bier (zie figuur 6.2).

300 Idem, p. 11-12.
301 Ecorys (2014). p. 67.
302 EurActiv (2012). Danish fat tax a feast for German border shoppers. Published 22/08/2012. Euractiv.com. http://www.euractiv.com/consumers/danes-buy-danish-beer-germany-news-514372 In: Oxford Economics (2013). p. 10.
303 Ecorys (2014). p. 67.

Figuur 6.2: Accijnzen per hectoliter bier in euro (4,8% alcohol) in de EU en Noorwegen (1 juli 2014)



Bron: Regioplan Policy Research/EY (2014).

In Noorwegen wordt 256 euro per hectoliter bier geheven, in Estland 39 euro, in Nederland 37 euro, in Denemarken 35 euro en in Duitsland 9 euro per hectoliter[304]. Een van de gevolgen hiervan is dat de Finnen jaarlijks 69 miljoen liter bier in het buitenland kopen, vooral in Estland en op veerdiensten[305]. Naar schatting kost dit de Finse overheid jaarlijks 164 miljoen euro aan accijnzen en btw[306].

Uit cijfers van EY in opdracht van de Finse vereniging voor brouwers en frisdrankproducenten[307] blijkt dat het aantal banen (direct en indirect) in de Finse bier- en frisdrankindustrie met 3.100 is gedaald in de periode 2011 – 2013. In totaal werken er 1.900 mensen in de brouwerijen en 26.000 mensen in de gehele keten. Er zijn 300 banen verloren gegaan bij de brouwerijen, 2.300 banen in de horeca, 300 banen in de retail en 100 in de landbouw[308]. Als belangrijkste oorzaken van dit banenverlies worden genoemd: een verdere verschuiving richting thuisconsumptie, de verhoging van de accijnzen en belastingen in de periode 2008 – 2014 en de strengere wetgeving op gebied van reclame[309]. De daling van

304 Regioplan Policy Research/EY (2014). p. 6.
305 Idem. p. 31
306 Idem. p. 31.
307 Federation of the Finnish Brewing and Soft Drinks Industry (2015). Finnish brewing industry loses 3,100 jobs in two years. *My news Desk*. 17 maart 2015. http://www.mynewsdesk.com/fi/panimoliitto/pressreleases/finnish-brewing-industry-loses-3-100-jobs-in-two-years-1131305
308 Idem.
309 Regioplan Policy Research/EY (2013). p. 116-121.

de consumptie gaat hand in hand met een stijging van het aantal Finnen dat hun bier in buurlanden als Estland koopt[310].

Er is dus meer aan de hand in Finland dan alleen grenseffecten. Toch zijn de gederfde accijnzen en btw als gevolg van de aanschaf van bier en frisdranken over de grens bijna net zo hoog als bijvoorbeeld de opbrengsten van de suikergoedtaks (181 miljoen euro in 2012).

6.3.3 Casus België

In België zijn drankverpakkingen sinds 2004 onderworpen aan een verpakkingsbijdrage (de zogenaamde 'Ecotaks')[311]. Daarnaast kent België net als Nederland een frisdrankaccijns. Deze belasting wordt door de bedrijven betaald ter financiering van het systeem van selectieve inzameling en sortering van gebruikte verpakkingen. Als gevolg hiervan zijn dranken 20 tot 30 procent duurder dan in buurlanden Duitsland of Frankrijk en 8 tot 11 procent duurder dan in Nederland[312].

De gevolgen voor de Belgische drankenindustrie zijn dat de grensoverschrijdende aankopen van water en frisdranken sinds de invoering van de verpakkingsbelasting in 2004 jaarlijks met ca. 6 procent zijn toegenomen[313]. De inkomstenderving voor de Belgische staat worden op jaarlijks 16 miljoen euro geschat[314]. Uit onderzoek door GfK blijkt verder dat:

- 29,6 procent van de Belgische huishoudens in 2014 ten minste één keer in het buitenland aankopen heeft gedaan in de fastmoving consumer goods markt (een stijging van 1,2 procentpunten ten opzichte van 2013);
- het marktaandeel van buitenlandse aankopen in de totale markt voor non-alcoholische dranken 4,16 procent bedraagt (een stijging van 22 procent ten opzichte van 2009);
- per trip gemiddeld voor 17,83 euro aan dranken wordt besteed (+ 6 procent t.o.v. 2013)[315].

De negatieve economische gevolgen zijn tevens zichtbaar in de 'beduidend lagere' omzetgroei voor de frisdrankindustrie in de periode 2005 – 2012 dan voor de VGI als geheel[316].

310 Idem. p. 119.

311 Onder de Ecotaks vallen alle drankverpakkingen zoals glazen flessen, PET-flessen, blikjes en brik. De Ecotaks bedraagt sinds 2007 9,86 euro per hectoliter voor éénmalige drankverpakkingen en 1,41 euro voor herbruikbare verpakkingen (Bron: Koninklijk Verbond van de industrie van Waters en Frisdranken (VIWF)). In Nederland kennen we ook een verpakkingenbelasting, maar dan voor alle verpakkingen. Deze belasting is per 1 januari 2013 vervangen door de 'Afvalbeheersbijdrage Verpakkingen'.

312 FEVIA en FIEB/VIWF (2015).

313 Idem.

314 Idem.

315 GfK (2015) in FEVIA en FIEB/VIWF (2015). p. 2.

316 FEVIA en FIEB/VIWF (2015).

6.3.4 Casus Ierland

Vanwege een groeiende aandacht voor grenshandel met Noord-Ierland (Verenigd Koninkrijk) brengt het Ierse ministerie van Financiën in 2009[317] de gevolgen van grensoverschrijdende aankopen voor de Ierse schatkist in kaart. In de betreffende periode gaan veel Ieren winkelen in Noord-Ierland (voor circa 350 tot 550 miljoen euro in 2008[318]). Dit kost de Ierse schatkist naar schatting jaarlijks tussen de 58 en 90 miljoen euro in 2008 aan gederfde btw- en accijnsheffingen en dit bedrag is stijgende[319]. Het winkelen in Noord-Ierland is populair vanwege de lagere prijzen die primair worden veroorzaakt door wisselkoersverschillen[320]. Groeiende verschillen in btw-percentages hebben de prijsverschillen verder doen laten toenemen, maar de impact hiervan is klein volgens de auteurs[321].

Het verband tussen grensoverschrijdende aankopen en de wisselkoers is wederom actueel nu het Britse pond weer in waarde stijgt ten opzichte van de euro en de Noord-Ieren juist naar Ierland komen om vakantie te vieren en te winkelen[322]. Uit de casus Ierland kunnen we opmaken dat wisselkoersschommelingen van grotere invloed zijn op grenseffecten dan verschillen in btw-percentages tussen landen. Dit is ook logisch omdat de wisselkoersen van invloed zijn op *alle* bestedingen over de grens en niet alleen voor de goederen en diensten die in een ander btw-tarief vallen.

6.3.5 Casus Mexico

Het algemene btw-tarief in Mexico is 16 procent en in de Amerikaanse grensstaten tussen de 5 en7 procent[323]. De Mexicaanse overheid heeft om deze reden aan de grens met de VS een 20-km brede overgangszone ingesteld om de grenseffecten als gevolg van verschillende btw-tarieven tussen de VS en Mexico te verzachten. In de overgangszone geldt een tarief van 11 procent in plaats van het algemene btw-tarief van 16 procent. Een Amerikaanse studie[324] toont aan dat de verschillen in btw-tarieven hebben geleid tot 15 procent meer economische activiteiten in een overgangszone in Mexico (aan de grens met de VS). De overgangszone leidt dus tot interne verschuivingseffecten in Mexico. De resultaten zijn vooral significant voor de detailhandel, horeca, onroerendgoedsector en industrie.

De VS heeft intern ook te maken met grenseffecten tussen staten. Zo tonen Tosun et al. (2005) aan dat de introductie van een 6 procent omzetbelasting voor voeding resulteerde in 4 procent minder verkopen

317 Office of the Revenue Commissioners & the Central Statistics Office (2009). *The Implications of Cross Border Shopping for the Irish Exchequer.*
318 Idem. p. 16.
319 Idem. p. 17.
320 Ecorys (2014). p. 69.
321 Office of the Revenue Commissioners & the Central Statistics Office (2009). p. 16.
322 Zie bijvoorbeeld: Belfast Telegraph (2015). As Euro weakens, Northern Ireland shoppers flood across the border. *Belfast Telegraph*.
323 Davis, L.W. (2011).
324 Idem.

in de grensregio van West Virginia[325]. In veel Amerikaanse staten als Ohio, Pennsylvania en Virginia wordt namelijk geen of zeer gereduceerd omzetbelasting geheven op levensmiddelen.

6.3.6 Casus Canada

Op basis van een model en data van verkopen, smokkel, grensverkeer en enquêtes test Ferris (2000)[326] welke factoren de grote verschuivingen in grenseffecten in de periode tussen 1972 en midden jaren negentig verklaren en wat de gevolgen zijn van de grenseffecten voor de Canadese overheid. Een goedkope Amerikaanse dollar, een stijging van de werkloosheid in Canada, hoge accijnzen op tabak en alcohol en de introductie van een btw-systeem in Canada hebben het winkelen in de VS en de illegale smokkel enorm doen stijgen begin jaren negentig. De negatieve grenseffecten zijn daarna weer aanzienlijk gedaald als gevolg van een stijging van de wisselkoers, de halvering van de tabaksaccijns in 1994 door de Canadese overheid en andere maatregelen zoals de verruiming van de openingstijden voor winkels in Canada. Ferris (2000)[327] concludeert dat de (potentiële) grenseffecten de Canadese overheden beperken in hun vrijheid om te differentiëren in omzet- en inkomstenbelastingen. De studie waarschuwt zelfs dat het op deze wijze steeds lastiger wordt voor de Canadese overheid om het voorzieningenniveau in stand te houden.

6.3.7 Casus Nederland

Nederlandse studies naar grenseffecten concentreren zich vooral op de (recente) accijnsverhogingen op tabak, alcohol en brandstof in 2013 en de verhoging van het btw-tarief in oktober 2012.

Accijnsverhoging bier onder vuur

Op Prinsjesdag 2013 publiceerde het kabinet een grenseffectenrapportage naar aanleiding van de voorgenomen accijnsverhogingen op alcohol en tabak[328]. De rapportage concludeerde op basis van de ontwikkeling van de accijnsopbrengsten voor bier, wijn en gedestilleerde dranken dat er geen grenseffecten zijn opgetreden als gevolg van de accijnsverhoging per 1 januari 2013[329].

In navolging van de grenseffectenrapportage gaf de Vereniging van Nederlandse Brouwers aan onderzoeksbureau Regioplan opdracht een alternatieve grenseffectenrapportage op te stellen op basis van harde empirische data. Regioplan (2014)[330] concludeert op basis van empirisch onderzoek (waaronder

---

325 Tosun, M. and M. Skidmore (2005). Cross-border shopping and the sales tax: A re-examination of food purchases in West Virginia. Department of Economics, University of Wisconsin-Whitewater. Research Paper 2005-2007. In: *Oxford Economics* (2013). p. 10.

326 Ferris, J.S. (2000). *The Determinants of Cross Border Shopping: Implications for Tax Revenues and Institutional Change*.

327 Idem. p. 822-823.

328 Ministerie van Financiën (2013). *Grenseffectenrapportage*.

329 Wel zijn er niet nader te specificeren grenseffecten als gevolg van de gestegen accijnzen op tabakswaren.

330 Regioplan (2014). *Alternatieve grenseffectenrapportage bier*. In opdracht van De Nederlandse Brouwers. p. 23.

een consumentenenquête en verkoopdata van brouwers en supermarkten) dat de 10 procent accijnsverhoging tot een daling van 3 procent van de Nederlandse biermarkt heeft geleid (onder andere veroorzaakt door grenseffecten).

Vooral de jaarafzet van supermarkten bij de Duitse grens heeft zich negatiever ontwikkeld dan van supermarkten in niet-grensgebieden (-0,6 procent t.o.v. +0,4 procent)[331]. Bij de supermarkten langs de Belgische grens heeft zich een vergelijkbare negatieve afzetontwikkeling voorgedaan, maar dit komt meer door andere factoren dan verschillen in prijs (het verschil in accijnzen is hier lager dan met Duitsland)[332]. Tot slot is de toegenomen omvang van grensoverschrijdende bieraankopen ook terug te zien in de afzetontwikkeling van brouwers die actief zijn in de grensstreek, vooral aan de grens met Duitsland[333].

De resultaten van het onderzoek bevestigen de uitkomst van een ouder Regioplan-onderzoek uit 2013[334]. Een verhoging van de accijnstarieven leidde tot een toename van de bieraankopen in het buitenland en hiermee ook indirect tot een toename van overige aankopen in het buitenland. Dit kost de Nederlandse overheid volgens de onderzoekers niet alleen accijnsinkomsten, maar ook btw-inkomsten en inkomsten uit premies en inkomstenbelasting.

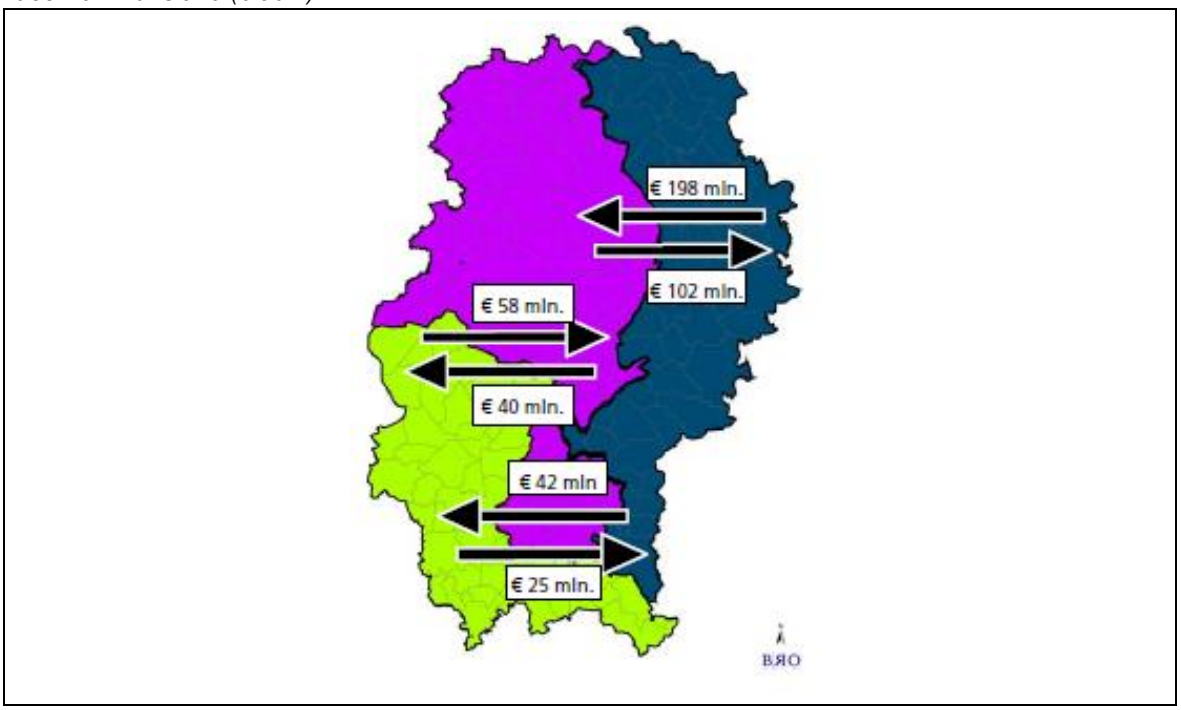
Effecten accijnsverhoging lpg en diesel

Panteia (2014)[335] heeft in opdracht van de BOVAG de economische effecten van de accijnsverhoging op diesel en lpg in kaart gebracht. Panteia gaat in deze studie tevens in op de effecten van de btw- en accijnsverhoging op het grensoverschrijdend winkelen. Belangrijke inzichten uit deze studie zijn:

- Bij een verhoging van de btw en accijnzen zullen niet alleen meer Nederlanders in het buitenland hun boodschappen gaan doen, maar ook minder Duitsers en Belgen in Nederland.
- Dit laatste punt is relevant omdat Nederland vooralsnog een positief saldo heeft als het gaat om internationale koopstromen (zowel voor de dagelijkse boodschappen als voor overig winkelbezoek, zie figuur 6.3).

331 Idem. p. 18-19.
332 Idem. p. 19-20.
333 Idem. p. 20.
334 Regioplan (2013). *Nog een rondje van de buren. Verdiepend onderzoek gevolgen accijnsverhoging bier*.
335 Panteia (2014). *Maatschappelijke effecten van de accijnsverhoging op diesel en lpg*. Opdrachtgever: BOVAG.

Figuur 6.3: Schatting koopstromen tussen Limburg (paars), Oost België (groen) en het aangrenzende deel van Duitsland (blauw).



BRO (2009). *Grenzeloos winkelen*

- Duitsers kopen vooral koffie/thee, algemene levensmiddelen, versproducten (vlees, zuivel) en artikelen voor persoonlijke verzorging over de grens. Belgen kopen ontbijtproducten, drank (alcohol/frisdrank), versproducten (zuivel, groenten en fruit) en huishoudelijke artikelen (luiers en versmiddelen) over de grens. Nederlanders gaan de grens over voor kruidenierswaren (sauzen en soepen), alcohol, tabak en versproducten (brood, banket en vleeswaren)[336].
- Er zijn geen onderzoeken beschikbaar die precies in kaart brengen wat de effecten zijn geweest van de verhoging van de btw- en accijnzen. Bij een 3-6 procent verandering van de koopstromen (naar beide zijden) heeft Panteia (2014) berekend dat dit tot een omzetdaling van bijna 75-150 miljoen euro leidt voor de Nederlandse detailhandel.
- In een andere studie geeft Panteia (2013)[337] aan dat de accijnsverhoging op alcohol vooral negatieve effecten heeft voor brouwerijen in de grensstreek (Grolsch) en de kleinere brouwerijen zoals Gulpener en Alfa.

[336] BRO (2009). *Grenzeloos winkelen 2009*. p. 63.

[337] Panteia (2013). *Grenseffectentoets. Effecten van recent regeringsbeleid op grensregio's*. Opdrachtgever: provincie Limburg.

Internationale koopstromen

Wat betreft de effecten van een btw-verhoging op de koopstromen in de grensregio's is het ook van belang te weten wat mensen motiveert om op een bepaalde locatie hun boodschappen te doen. Een koopstromenonderzoek in de regio Arnhem-Nijmegen-Kleve (2009)[338] stelt hierover:

- In de Stadsregio Arnhem Nijmegen is nabijheid/afstand met 73 procent van de respondenten (voor dagelijkse boodschappen) het voornaamste motief om voor een bepaald winkelgebied te kiezen.
- Bereikbaarheid en winkel/assortiment-keuze (beide 32 procent) zijn andere belangrijke motieven.
- Een lage prijs is voor 20 procent van de respondenten een belangrijk motief om ergens boodschappen te doen.
- In de Stadsregio Arnhem Nijmegen doet gemiddeld 94 procent van de inwoners de dagelijkse aankopen in de regio en 2 procent in Duitsland (Kleve e.o.). Andersom is dit 1 procent (relatief minder dus).
- Van de ondervraagde consumenten in de Stadsregio heeft 41 procent het afgelopen jaar een bezoek aan winkelgebieden in Duitsland gebracht. Vanuit Kleve heeft 42 procent van de ondervraagde consumenten een bezoek gebracht aan de Stadsregio of een ander gebied in Nederland.
- De Duitse bezoekers komen frequenter naar Nederland dan andersom.
- Consumenten uit de Stadsregio gaan vooral naar Duitsland om recreatief te winkelen en in mindere mate voor dagelijkse artikelen of doelgerichte aankopen. De Duitse bezoekers komen vooral voor doelgerichte aankopen en in mindere mate om recreatief te winkelen of dagelijkse artikelen aan te schaffen.

6.4 Conclusies

- Btw-verhogingen en GBVD's leiden tot hogere inkomsten voor de schatkist, maar burgers zullen ook naar manieren zoeken om de extra belastingen te omzeilen, bijvoorbeeld door over de grens te gaan consumeren.
- Grenseffecten zijn complex in die zin dat burgers niet alleen besluiten de grens over te gaan vanwege eventuele verschillen in btw/accijnzen, maar juist ook op basis van een (rationele) afweging van prijzen, vervoerskosten, productverschillen, etc.
- Over het algemeen zijn grenseffecten voor overheden geen reden om af te zien van een bepaalde belastingverandering, vooral wanneer het verschillen in btw-tarieven betreft. Toch zijn er steeds meer signalen dat grenseffecten een factor van belang vormen.
- Uit een analyse van verschillende internationale en nationale empirische studies naar grenseffecten komt het volgende naar voren:
    - In Denemarken zijn de grenseffecten in de periode 2009-2013 sterk toegenomen als gevolg van een breed pakket aan accijnsverhogingen en GBVD's in combinatie met het relatief hoge algemene btw-tarief van 25 procent. Dit heeft er toe geleid dat de grenseffecten uiteindelijk ook in het vizier van de Deense overheid zijn gekomen en de Deense overheid in 2013 een economisch groeiplan heeft gelanceerd, gericht op het stimuleren van de Deense concurrentiepositie. Het korten van de bieraccijnzen en de

[338] Goudappel Coffeng & GfK (2009). *Euregionaal koopstromenonderzoek 2009. Stadsregio Arnhem Nijmegen*.

belastingen op frisdranken, chocolade en snoepgoed (als onderdeel van dit groeiplan) heeft direct geleid tot een terugdringing van de grenseffecten, met name voor bier en frisdranken.

- Hoewel de grenseffecten als gevolg van hoge belastingen en accijnzen slechts onderdeel zijn van de verslechtering van de concurrentiepositie van de Finse brouwers- en frisdrankproducenten, bedragen de gederfde accijnzen en btw als gevolg van de grenseffecten naar schatting een even groot bedrag als de opbrengsten uit de Finse suikergoedtaks.
- In België nemen de grensoverschrijdende aankopen van water en frisdranken sinds de invoering van de verpakkingenbelasting in 2004 jaarlijks met 6 procent toe en maken de buitenlandse aankopen inmiddels 4,16 procent uit van de totale markt voor non-alcoholische dranken.
- De grenshandel tussen Ierland en Noord-Ierland blijkt vooral samen te hangen met de wisselkoersontwikkelingen. Verschillen in btw-percentages versterken de koopstromen, maar op een beperkte wijze.
- Een btw-overgangszone in Mexico met als doel de grenseffecten met de VS te verlagen, leidt juist tot regionale grenseffecten in Mexico zelf. Ook de Canadese overheid ziet zich belemmert bij het heffen van btw en accijnzen door de lange en lastig te bewaken grens met de VS.
- In Nederland is nog weinig bekend over de grenseffecten van btw-verhogingen en de beschikbare studies naar grenseffecten concentreren zich vooral op de (recente) accijnsverhogingen op tabak, alcohol en brandstof. Zo toont onderzoek aan dat de verhoging van de bieraccijnzen heeft geleid tot een daling van de bierafzet met 3 procent en een toename van de bieraankopen in Duitsland en België. Nederland heeft tot nu toe een positief saldo in termen van internationale koopstromen en meer grensoverschrijdende aankopen zorgt dus ook voor minder bestedingen van Duitse en Belgische consumenten voor Nederlandse retailers en overige detailzaken. Dit zou het draagvlak voor winkels in de grensstreek kunnen versmallen, zodat in de kleinere kernen in deze gebieden een verdere verschraling van het voorzieningenaanbod zou kunnen worden veroorzaakt. Onderzoeken hiernaar hebben we niet gevonden.

Bijlage 1: Literatuuroverzicht

- Alemanno, A. & I. Carreno (2011). Fat taxes in the EU. Between fiscal austerity and the fight against obesity. European Journal of Risk Regulation, No.4./2011.
- Almston, J.M. et al. (2009). *Likely effects on obesity from proposed changes to the US food stamp program*.
- American Chamber of Commerce (2015). Important Information Relevant for VAT payers. *Czech Marketplace*. 5 January 2015.
- Andreyeva, T. et al. (2010). The Impact of Food Prices on Consumption: A Systematic Review of Research on the Price Elasticity of Demand for Food. *Am J. Public Health*. 2010 February; 100(2) p. 216-222.
- Ariely, D. (2008). *Predictably Irrational*. HarperCollins Publishers, 2008.
- Ballotpedia (2014). City of Berkeley Sugary Beverages and Soda Taks Question, Measure D.
- BDO België (2015). *Tax shift*.
- Belfast Telegraph (2015). As Euro weakens, Northern Ireland shoppers flood across the border. *Belfast Telegraph*.
- Berardi et al. (2012). *The Impact of a 'Soda Tax' on Prices. Evidence from French Micro Data*. Banque de France. No. 415.
- Bode, E., C. Krieger-Boden & K. Lammers (1994). *Cross-Border Activities, Taxation and the European Single Market*. Institut fur Weltwirtschaft, Universität Kiel.
- Bodin, J.P. et al. (2001). *The Modern VAT*. E-publication.
- Boer, JMA et al. (2006). *Het mogelijke effect van prijsbeleid op de voedselconsumptie. Een oriënterend onderzoek*. RIVM rapport 350020003/2006.
- Bouckley, B. (2014). Coke restates strong opposition to French soda tax that 'stigmatizes our products and category'. Beverage daily.com, 11 oktober 2014.
- Briggs et al. (2013). Overall and income specific effect on prevalence of overweight and obesity of 20% sugar sweetened drink tax in UK: econometric and comparative. In: Wiggins et al. (2015).
- BRO (2009). *Grenzeloos winkelen 2009*.
- Brownell, K.D. & T.R. Frieden (2009). Ounces of Prevention – The public Policy Case for Taxes on Sugared Beverages. *The New England Journal of Medicine*. No 360. p. 1805-1808.
- Caraher M, Cowburn G. (2005). Taxing food: implications for public health nutrition. Public Health Nutrition 2005; 8: p. 1242-1249.
- CBS (2012). *Inflatie stijgt fors naar 2,9 procent*. Persbericht. 8 november 2012.
- CBS (2015). *Ruim zes procent goederen en diensten wordt direct geraakt door btw-verhoging*. Persbericht 24 juni 2015.
- Chouinard, H. et al. (200&). *Fat taxes: Big money for small change*. Forum Health Econ. Policy. 10 (2).
- Clinton Alley et al. (2010). *New Zealand Taxation: Principles, Cases and Questions*.
- Coca-Cola Enterprise (2014). *Coca-Cola Enterprise invests 30 million euros in a new can line in Grigny, France and will create 20 new jobs by 2015*. 17 november 2014.
- Commissie Inkomsten en Toeslagen (2013). *Naar een activerender belastingstelsel*. Interimrapport.

- Copenhagen Economics (2007). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union.*
- Copenhagen Economics (2013). *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest.* EC. Brussel.
- CPB (2010). *Budgettaire-, koopkracht- en economische effecten van belastinghervormingen*. CPB Notitie in opdracht van de Studiecommissie Belastingherzieningen.
- CPB (2013). *Schatting effect btw-verhoging op inflatie*. CPB Achtergronddocument behorend bij de Macro Economische Verkenning 2014
- CPB (2014). *Bouwstenen voor een moderne BTW*. CPB Policy Brief 2014/02.
- Crawford et al (2008). *Value Added Tax and Excises.*
- Crossley, T.F. et al. (2010). *Value Added Tax*. Chapter 10.
- Danish Academy of Technical Sciences (2007). *Economic nutrition policy tools. Useful in the challenge to combat obesity and poor nutrition*.
- Das Kapital (2015). Kan de Deense Kroon nog wel aan de euro gekoppeld blijven. *Das Kapital*.
- Davis, L.W. (2011). The effects of preferential VAT rates near International Borders: Evidence from Mexico. *National Tax Journal*. March 2011, 64(1), p. 85-104.
- De Morgen (2014). Accijnzen op alcohol en andere dranken omhoog. *DeMorgen.be*, 29 december 2014.
- Devalla et al. (2010) Price Changes Alone Are Not Adequate to Produce Long-Term Dietary Change. *Journal of Nutrition*, Vol. 140, p. 1887-1891.
- Ecorys (2014). *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector. Final report.*
- Ecorys (2014b). *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector. Annexes to the Main report.*
- El-Agra Ali M (2011). *The European Union: Economics and Policies*.
- ENSA (2014). *Position of ENSA on the Finnish Tax on Sweets*.
- ETL (2013). *Form for the submission of complaints concerning alleged unlawful State Aid*.
- EurActiv (2012). Danish fat tax a feast for German border shoppers. Published 22/08/2012. Euractiv.com. In: Oxford Economics (2013).
- EurActiv (2015). *Commission opens inquiry into Danish 'fat tax'*. 6 February 2015.
- Euromonitor International (2015). *Soft Drinks in France. Executive summary*. De belangrijkste groeifactoren zijn de groeiende bevolking en een afname van de consumptie van alcohol (vooral in de horeca).
- Europese Commissie (2010). *Retrospective evalution of elements of the EU Vat system*.
- Europese Commissie (2010b). *Green Paper. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*
- Europese Commissie (2015). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Taxud.c.1 (2015).
- Eyles et al. (2012). Food pricing strategies, population diets, non-communicable disease: A systematic review of simulation studies. PLOS Medicine, 9(12), December.
- FCRN (2015). *Policies and actions to shift eating patterns: What works? A review of the evidence of the effectiveness of interventions aimed at shifting diets in more sustainable and healthy directions*.

- Federation of the Finnish Brewing and Soft Drinks Industry (2015). Finnish travellers' private imports of beer amount to 69 million litres annually. *Website Finnish Brewing and Soft Drinks Industry*. 21 mei 2015.
- Ferris, J.S. (2000). The Determinants of Cross Border Shopping: Implications for Taxs Revenues and Institutional Change.
- FEVIA (2015). Nieuwsbericht.
- FEVIA (2015b). *Impact gezondheidstaksen is nog onvoldoende onderzocht. Standpunt & voorstel*.
- FEVIA en FIEB/VIWF (2015). *Waarom de verhoging van de BTW of accijnzen op frisdranken geen goed idee is*.
- Finse Ministerie van Financiën (2013). *Sugar tax working group emphasises influencing children's and young people's consumption*. 31 januari 2013.
- Fletcher, J., D. Frisvold, & N. Tefft (2010). *The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weigth Outcomes.* J. Pub. Econ, 94 (11-12): p. 967-974.
- Food Ethics Council (2012). Fat taxes: can taxing unhealthy food and drink improve health? *Report of the Business Forum Meeting*.
- Forebyggelseskommissionen (2009). Vi kan leve længere og sundere (We can live longer and more healthy) – Forebyggelseskommissionens anbefalinger til en styket forebyggende indsats. p. 1489-149.
- Giesen et al. (2011). Exploring how calorie information and taxes on high-calorie foods influence lunch decisions. *The American Journal of Clinical Nutrition*. Vol.93/4, p. 689-694.
- Goudappel Coffeng & GfK (2009). *Euregionaal koopstromenonderzoek 2009. Stadsregio Arnhem Nijmegen*.
- Griffith, R. & M. O'Connell (2010). Public Policy towards Food Consumption. Fiscal Studies, vol. 31 Issue 4, p. 481-507. p. 494.
- Holm, L, J Dejgaard & S Vallgårda (2013). *The rise and fall of the Danish fat tax*. University of Copenhagen. Sheet presentation.
- Institute for Fiscal Studies (IFS). (2010). *The Mirrlees Review – Dimensions of Tax Design*. Oxford University Press, Oxford.
- IFS (2010). *Value Added Tax and Excises*.
- IFS (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Final Report.
- IFS (2011b). Tax by Design. The Mirrlees Review. Oxford University Press. Chapter 9.
- Irish Tax and Customs (2015). *Food & Drink*.
- Holmes, K. & Pinny, J. (2011). Is Obesity Degenerating New Zealand's GST? *International VAT Monitor*. May/June 2011.
- Bron: Jacobsen, H. (2015). *Commission opens inquiry into Danish 'fat tax'*. 6 februari 2015. Euractic.com:
- James, S & C. Alley (2007). *Reflections on the introduction of VAT in the UK and GST in New Zealand*. No. 97.
- Jensen et al. (2014). *The Danish Tax on Saturated Fat. Demand Effects for Meat and Dairy Products*.
- Jensen, J. & S. Smed (2013). *The Danish tax on saturated fat: Short run effects on consumption and consumer prices of fats*. FOI Working Paper 2012/4, University of Copenhagen: Institute of Food and Resource Economics.

- Jou, J. & W. Techakehakij (2012). International application of sugar-sweetened beverage (SSB) taxation in obesity reduction: factors that may influence policy effectiviness in country-specific contexts. *Health Policy*. No 107(1) p. 83-90.
- Kinnunen et al. (2011). *Effects of past and future VAT reforms in Finland*.
- KPMG (2015). *KPMG Insights Ireland*.
- Kristensen et al. (2014). Reducing Childhood Obesity through U.S. Federal Policy; A Microsimulation Analysis. American Journal for Preventive Medicine. No 47(5) p. 604-612. In: FCRN (2015).
- Lacanilao (2011). Heterogeneous Consumer Responses to Snack Food Taxes and Warning Labels. *Journal of Consumer Affairs.* No 45(1) p. 108-122. In: FCRN (2015).
- Landon, J. & H Graff (2012). *What is the role of health-related food duties*?. London: National Heart Forum.
- Lock, K. et al. (2009). Potential causes and health effects of rising global food prices. *British Medical Journal*; No. 339.
- Loughry, J. (2007*). Using the Frisch parameter to calculate price elasticities of demand for food, motor fuel and other commodity groups.*
- Matthews, K. (2003). VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT? *International review of Applied Science*. February 2003.
- Mhurchu et al. (2010). *Effects of price discounts and tailored nutrition education on supermarket purchases: a randomized controlled trial*. American Society for Nutrition.
- Ministerie van Financiën (2013). *Grenseffectenrapportage,*
- Ministerie van Financiën (2014). *Keuzes voor een beter belastingstelsel*. 16 september 2014.
- Ministry of Foreign Affairs of Denmark (2014). *Danish Government Presents 'New Growth Plan'*. 13 mei 2014.
- Mirrlees, J.S.A. et al. (2010). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press, Oxford, UK.
- Moncarey, I. et al. (2013). Do We Know What We Do not Know? A response to Celine Bonnet*. International Journal of Health Policy and Management*. No 1(4), p. 319-320.
- Murtagh, A. (2008). Debating VAT rates. *Finance*. Augustus 2008. p. 298-299.
- Mytton et al. (2007). Could targeted food taxes improve health. *Journal of Epidmiol Community Health*., v.61(8).
- Mytton et al. (2012). Taxing unhealthy food and drinks to improve health. *British Medical Journal*. No. 344, p. 30-33.
- National Institute for Food and Nutritional Science (2010). *National Diet and Nutritional Status Survey*.
- Nederkoorn et al. (2011). *High tax on high energy dense foods and its effects on the purchase of calories in a supermarket: an experiment*. Appetite 56, p. 760-765.
- Nestlé (2014). Euromonitor data 2011. In: Ecorys (2014b).
- New York Times (2008). Japan, Seeking Trim Waists, Measures Millions. June 13, 2008. In: Alemanno, A. & I. Carreno (2011).
- Niebylski, M et al. (2015). *Healthy Food Subsidies and Unhealthy Food Taxation: A Systematic Review of the Evidence*. Nutrition.

- Nishiyama, Y. (2012) Main Issues for a Good VAT-system. *Japan Public Policy Review*, Vol.8, No.5, November 2012.
- OECD (2005) *Economic Surveys: United States 2005*.
- OECD (2008). *Tax and Economic Growth. Economics Department*. Working Paper, No. 620.
- OECD (2009). *Health at a Glance*.
- OECD (2011). Improving performance of VAT systems is a priority in the context of the economic crisis. *World Commerce Review*. ISSN 1751-0023, Vol. 5-3. September 2011.
- OECD (2011b). VAT's next half century: Towards a single-rate system? *OECD Observer*. No 284, Q1 2011.
- OECD (2014). *Consumption Tax Trends 2014*.
- Office of the Revenue Commissioners & the Central Statistics Office (2009). *The Implications of Cross Border Shopping for the Irish Exchequer.*
- Okrent, A.M. & J.M. Alston (2011). *Demand for Food in the United States. A Review of Literature, Evaluation of Previous Estimates, and Presentation of New Estimates of Demand*. CWE Working Paper 1002.
- Oxford Economics (2013). *The Impacts of Selective Food and Non-Alcoholic Beverages Taxes*. In samenwerking met International Tax & Investment Center.
- Panteia (2013). *Grenseffectentoets. Effecten van recent regeringsbeleid op grensregio's*. Opdrachtgever: provincie Limburg.
- Panteia (2014). *Maatschappelijke effecten van de accijnsverhoging op diesel en lpg*. Opdrachtgever: BOVAG.
- Panteia (2015). *Gevolgen belastinghervorming voor de detailhandel*. In opdracht van Detailhandel Nederland.
- Petkantchin, V. (2013). Nutrition taxes: the costs of Denmark's fat tax. *IEM's Economic Note*, 1-4.
- Powell et al. (2013). Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health: a systematic review of prices, demand and body weight. Obesity Reviews 14(2). In: Wiggins et al. (2015).
- Regioplan (2013). *Nog een rondje van de buren. Verdiepend onderzoek gevolgen accijnsverhoging bier*.
- Regioplan (2014). *Alternatieve grenseffectenrapportage bier*. In opdracht van De Nederlandse Brouwers.
- Regio Plan Policy Research/EY (2014). *Economic Effects of High Excise Duties on Beer*. Final Report. Commissioned by the Brewers of Europe.
- Reuters (2011). *Update 2-Coke bottler backs down on France tax protest plan*. 8 september 2011.
- RIVM (2006). *Het mogelijke effect van prijsbeleid op de voedselconsumptie. Een oriënterend onderzoek*. RIVM rapport 350020003/2006.
- Robinson, E. et al. (2014). What everyone else is eating: a systematic review and meta-analysis of the effect of informational eating norms on eating behaviour. *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics*, vol. 114, issue 3, p. 414-429.
- Service Public.fr (2015). *Contributions sur les boissons secures, édulcorées ou contenant de la caffeine*.
- Shipleys LLP (2012). *Hot takeaway food*.
- Skatteministeriet (2012). *Status over grænsehandel*.

- Skatteministeriet (2015). *Status over grænsehandel 2014*.
- Snowdon, C. (2013). *The proof of the pudding. Denmark's fat tax fiasco*. IEA Current Controversies Paper No.42. p.22.
- Spiegel Online (2013). Health be Damned. Denmark Hopes Cheaper Soda Will Boost Economy. 23 april 2013. *Spiegel Online*.
- Studiecommissie Belastingstelsel (2010). *Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*. Cie. Van Weeghel.
- Sugar Tax Working Group (2013). *Final Report of the Sugar Tax Working Group*. Summary.
- Teittinen, P & A. Teivainen (2014). Government backtracks on sweet tax hike. *Helsinki Times Finland*, 1 oktober 2014.
- The Brewers of Europe. (2013). *VAT reduced rates: impact on the hospitality sector. Response to the European Commission consultation: Review of existing legislation on VAT reduced rates (TAXUD/C1).*
- Tiffin, R. & Arnoult, M. (2011). The public health impacts of a fat tax. *European journal of clinical nutrition*. No 65(4) p. 427-433.
- Tiffin, R. & M. Salois (2014). *The distributional consequences of a fiscal policy: evidence from the UK*. European Review of Agricultural Economics.
- Thow, A.M. et al (2010). *The effect of fiscal policy on diet, obesity and chronic disease: a systematic review*. Bulletin of the World Health Organization. 88(8). p. 609-614.
- Tosun, M. and M. Skidmore (2005). Cross-border shopping and the sales tax: A re-examination of food purchases in West Virginia. Department of Economics, University of Wisconsin-Whitewater. Research Paper 2005-2007. In: Oxford Economics (2013). *The Impacts of Selective Food and Non-Alcoholic Beverages Taxes*. In samenwerking met International Tax & Investment Center.
- Vallgårda, S., Holm. L. and J.D. Jensen (2015). The Danish tax on saturated fat: why it did not survive. *European Journal of Clinical Nutrition*. No 69(2). p. 223 – 226.
- Wansink et al. (2013*).* From Coke to Coors: A Field Study of a Fat Tax and its Unintended Consequences. Cornell University. *Journal of Nutrition Education and Behavior*. Volume 45, Issue 4.
- Waterlander et al. (2013). Introducing taxes, subsidies or both: The effects of various food pricing strategies in a web-based supermarket randomized trial. *Preventive Medicine* 54 (2012) p. 323-330.
- World Health Organization (2013). *Nutrition, Physical Activity and Obesity. Country profile: Denmark*. In Ecorys (2014).
- World Health Organization (2015). *Noncommunicable diseases*. Fact sheet
- Wiggins et al. (2015). *The rising cost of a healthy diet. Changing relative prices of foods in high-income and emerging economies*. Overseas Development Institute.
- Yle UUtiset (2015). *Tax on sweets and ice cream to be dropped*. 29 september 2015.