

Wat zijn de potentiële implicaties van het Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) op de btw-heffing van importeurs binnen de EU en zijn er verbeteringen nodig zodat zij aan de vereisten kunnen voldoen?



Naam student: Anna van Lexmond
Studentnummer: 595608
Begeleider: Mr. drs. J. Gruson
Tweede lezer: Dr. R.N.F. Zuidgeest
Datum definitieve versie: 27 juli 2024
Aantal woorden: 12466

Inhoudspagina

Inleiding.....	3
Probleemstelling.....	4
Deelvragen	4
Relevantie.....	4
Werkwijze.....	4
H1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken en doelstellingen van het CBAM?	6
1.1 Achtergrond	6
1.2 Wat is CBAM en waarom is het ingevoerd?	8
1.3 CBAM-goederen	8
1.4 Inwerkingtreding en overgangperiode	9
1.5 Juridische vormgeving	10
Deelconclusie 1	11
H2 Hoe zijn douanerechten bij invoer verbonden met btw-heffing?	12
2.1 Invoer voor douane	12
2.2 Douanewaarde en CBAM	13
2.3 GN-codes	13
2.4 Kwalificatie en uitzonderingen voor CBAM.....	14
2.5 Invoer voor btw en relevantie van het btw-stappenplan	15
Deelconclusie 2	17
H3 Welke potentiële effecten kan CBAM hebben op importeurs?	18
3.1 Rapportageverplichtingen	18
3.2 Prijs CBAM-goederen en consumenten	20
3.3 Samenwerking met producenten.....	20
3.4 Omzeilingsroute	21
3.5 Fiscaal (klimaat)instrumentalisme	22
Deelconclusie 3	23
H4 Hoe doeltreffend en doelmatig is het CBAM en wat zijn de verbeterpunten?	24
4.1 Doeltreffendheid CBAM	24
4.2 Doelmatigheid CBAM	27
4.3 CBAM en btw.....	28
Deelconclusie 4	30
Conclusie	31
Literatuurlijst	33

Inleiding

De wereld bevindt zich op een keerpunt waarbij de noodzaak om klimaatverandering aan te pakken steeds urgenter wordt. Volgens een recent artikel van de Verenigde Naties¹ vormt de huidige klimaatverandering de grootste bedreiging voor duurzame ontwikkeling wereldwijd. De VN-rapporten wijzen op de dringende noodzaak voor collectieve actie om de uitstoot van broeikasgassen te verminderen en de opwarming van de aarde te beperken tot 1,5 graden Celsius boven pre-industriële niveaus. In reactie op deze dreiging hebben beleidsmakers en organisaties wereldwijd verschillende strategieën ontwikkeld om de uitstoot van broeikasgassen te verminderen en de overgang naar een duurzame toekomst te versnellen.

Binnen deze context speelt de Europese Unie (hierna: EU) een voortrekkersrol met haar ambitieuze klimaatdoelen en uitgebreide beleidsinitiatieven. Een centraal onderdeel hiervan is de Europese Green Deal², die erop gericht is de EU tegen 2050 klimaatneutraal te maken. Een belangrijk instrument binnen de Green Deal is het EU-emissiehandelssysteem (hierna: EU-ETS)³. Dit is 's werelds eerste en grootste emissiehandelssysteem. Hierbij is een gelimiteerd aantal emissierechten beschikbaar die bedrijven moeten kopen voor hun uitstoot, wat stimuleert tot overgang naar schonere technologieën.

Een van de nieuwe maatregelen is het Carbon Border Adjustment Mechanism (hierna: CBAM)⁴. Het is een verordening in implementatiefase, ontworpen om een eerlijker speelveld te creëren voor Europese bedrijven en de mondiale uitstoot te verminderen. CBAM richt zich op het probleem van koolstoflekkage, waarbij bedrijven hun productie verplaatsen naar landen met minder strenge milieuregels. Bijvoorbeeld waar geen ETS-rechten moeten worden betaald. Door een belasting te heffen op de koolstofuitstoot van ingevoerde goederen, wil de EU dit recht trekken en tegelijkertijd producenten wereldwijd aansporen tot schonere productiemethoden.

Naast de milieuaspecten heeft CBAM aanzienlijke implicaties op importeurs binnen de EU, waaronder administratieve,- en financiële verplichtingen en andere indirecte effecten. CBAM valt onder de douanewetgeving en heeft betrekking op de invoer van goederen, op die manier hangt het ook nauw samen met de btw-heffing. CBAM-certificaten, vereist om de koolstofkosten van ingevoerde goederen te dekken, vormen een extra kostenpost die indirect de btw kan beïnvloeden. Wat uiteindelijk tot nog hogere kosten kan leiden.

Deze scriptie onderzoekt de potentiële implicaties van CBAM op de btw-heffing van importeurs binnen de EU. Er zal worden gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van het mechanisme, de samenhang met btw en de verbeteringen die nodig zijn om aan de vereisten te voldoen.

¹ 'There is an exit off 'the highway to climate hell', Guterres insists', news.un.org, 5 juni 2024.

<https://news.un.org/en/story/2024/06/1150661> (laatst geraadpleegd op 27 juli 2024)

² COM(2019) 640 def.

https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_nl (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024)

³ Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (*PbEU* 2003, L 275).

⁴ Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

Probleemstelling:

Wat zijn de potentiële implicaties van het Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) op de btw-heffing van importeurs binnen de EU en zijn er verbeteringen nodig zodat zij aan de vereisten kunnen voldoen?

Deelvragen

1. *Wat zijn de belangrijkste kenmerken en doelstellingen van het CBAM?*
2. *Hoe zijn douanerechten bij invoer verbonden met btw-heffing?*
3. *Welke potentiële effecten kan CBAM hebben op importeurs?*
4. *Hoe doeltreffend en doelmatig is het CBAM en wat zijn de verbeterpunten?*

Relevantie

De probleemstelling richt zich op de potentiële implicaties van het CBAM op de btw-heffing van importeurs binnen de EU en de nodige verbetering zodat er voldaan kan worden aan de vereisten.

Aangezien het CBAM een nieuw mechanisme is voor implementatie van actuele Europese klimaatdoelen in de wetgeving, is het van direct belang voor het vakgebied van de fiscaliteit, de internationale handel en het milieu. Het gaat immers om juridisch bindende klimaatdoelstellingen voor alle EU-lidstaten in de vorm van milieucertificaten die verschuldigd zullen zijn bij invoer van bepaalde goederen. Naast de economische gevolgen zullen er ook aanpassingen komen in de belasting,- en administratieve verplichtingen, wat relevant is voor importeurs van de betreffende goederen.

Een belangrijk onderdeel van de probleemstelling is de samenhang tussen het CBAM en de btw-heffing. Mijn scriptie vormt hiermee de eerste grote toevoeging gezien de beperkt beschikbare literatuur over het onderwerp, terwijl er wel vraag naar is door onduidelijkheid in de praktijk. De probleemstelling onderzoekt ook de doeltreffendheid en doelmatigheid van het CBAM met de nodige verbeterpunten. Het draagt bij aan het wetenschappelijk begrip van deze kwesties en kan beleidsmakers en wetgevers informeren bij het nemen van beslissingen omtrent de verdere implementatie van het CBAM.

Werkwijze

De probleemstelling zal worden uitgewerkt aan de hand van de bijbehorende deelvragen en beschikbare literatuur. Er zal gebruik worden gemaakt van de actuele wet,- en regelgeving over douane en btw met toelichtingen. Ook zal er worden gekeken naar recente publicaties. Een overzicht van de gebruikte bronnen zijn opgenomen in de literatuurlijst.

De opbouw van de scriptie is als volgt. Eerst zal in hoofdstuk 1 worden ingegaan op wat het CBAM precies is aan de hand van de belangrijkste kenmerken en doelstellingen ervan. Zo wordt de achtergrond besproken, waarom en op welke manier de implementatie plaatsvindt, op welke goederen het betrekking heeft en wat de juridische vormgeving is.

Vervolgens zal er in hoofdstuk 2 worden gekeken naar de betekenis van invoer voor douane aan de hand van uitleg over douanewaarde en bijbehorende GN-codes. Er zal ook worden ingegaan op specifieke producten en vereisten voor CBAM-goederen en hoe het samenhangt met de douanewetgeving. Daarna zal worden ingegaan op wat invoer voor btw inhoudt en de samenhang ervan met douanerechten en het CBAM.

Zodra hier antwoord op is gegeven zal er in hoofdstuk 3 worden ingegaan op de potentiële impact van CBAM op importeurs van de betreffende goederen. Waaronder rapportageverplichtingen, gevolgen voor de samenwerking met producenten, aanpassingen in de prijzen van CBAM-goederen en de gevolgen voor consumenten. Er zal ook worden gekeken naar een mogelijke omzeilingsroute ter ontwijking van CBAM.

Als laatste zal er in hoofdstuk 4 worden ingegaan op doeltreffendheid en doelmatigheid van CBAM en de invloed ervan op de btw-heffing. Er zullen ook aanbevelingen worden gedaan om het CBAM aan de vereisten te laten voldoen.

Aan het einde van elk hoofdstuk zal een deelconclusie worden opgenomen ter beantwoording van elke deelvraag. Ten slotte zal er een conclusie volgen ter beantwoording van de probleemstelling over de potentiële implicaties van CBAM op de btw-heffing van importeurs binnen de EU en de mogelijke verbeteringen.

H1 Wat zijn de belangrijkste kenmerken en doelstellingen van het CBAM?

1.1 Achtergrond

Voordat we ingaan op wat CBAM is, is het belangrijk om te weten waar het vandaan komt. Aangezien CBAM een nieuwe milieueffing is, heeft het zijn oorsprong in actuele klimaatdoelstellingen die zowel Europa als de rest van de wereld omvatten.

Klimaatakkoord van Parijs

In 2015 is het klimaatakkoord van Parijs⁵ gesloten, waarin 195 landen meedoen aan het beperken van de gemiddelde temperatuurstijging. Zonder onderscheid te maken tussen landen die welvarend zijn of in de ontwikkelingsfase zitten. Het Klimaatakkoord is een historisch toppunt en juridisch bindend verdrag dat een kader biedt voor wereldwijde klimaatactie. Het “bindende” van het akkoord geldt immers niet voor de doelstellingen of plannen van de landen zelf, noch de bedragen van het klimaatfonds. Het succes ervan hangt echter af van de bereidheid en het vermogen van landen om hun beloften na te komen en hun inspanningen voortdurend te versterken. Zoals Brus opmerkte, blijft het daarom de vraag of er daadwerkelijk wordt gebouwd aan wereldrecht of dat het bewijs is van een falende internationale samenwerking⁶.

De EU speelt een vooraanstaande rol in de wereldwijde inspanningen voor het klimaat. Zo stelde de EU het doel om de netto-uitstoot van broeikasgassen tegen 2030 met 55% te verminderen ten opzichte van 1990 en in 2050 volledig klimaat neutraal te zijn. Om te helpen met deze groene transitie is in 2019 een pakket beleidsinitiatieven “The Green Deal”⁷ gelanceerd door de Europese Commissie (hierna: EC). Het pakket is EU-breed heeft een sector overschrijdende aanpak om alle relevante beleidsterreinen te laten bijdragen. Zo omvat het pakket initiatieven rondom klimaat, milieu, vervoer, industrie, landbouw en duurzame financiering.

Bij de lancering van de Green Deal heeft de Europese Raad geconcludeerd dat de transitie naar klimaatneutraliteit Europa veel belangrijke kansen zal bieden. Zoals potentieel voor economische groei, nieuwe bedrijfsmodellen en markten, en voor nieuwe banen en technologische ontwikkelingen.

Fit For 55

Een van de initiatieven van de Green Deal is het Fit for 55-pakket⁸. Het is als het ware een tussenstap in het streven naar een klimaat neutrale EU in 2050. De naam Fit for 55 verwijst naar de doelstelling om de netto-uitstoot tegen 2030 met minstens 55% te verminderen.

Het pakket bevat een reeks voorstellen om de EU-wetgeving te moderniseren en het beleid af te stemmen op de klimaatdoelen die zijn vastgesteld door de Raad en het Europees Parlement. Het doel

⁵ Besluit (EU) 1841/2016 van de Raad van van 5 oktober 2016 betreffende de sluiting, namens de Europese Unie, van de Overeenkomst van Parijs, die is aangenomen in het kader van het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering (*PbEU* 2016, L 282) <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement> (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024)

⁶ Brus, *Ars Aequi* AA 2016, afl. 9, p. 615-623.

⁷ COM(2019) 640 def.

https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_nl (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024)

⁸ COM(2021) 550 def.

<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/green-deal/fit-for-55/> (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024)

is om de EU-wetgeving in overeenstemming te brengen met deze doelstellingen. Het pakket heeft als voornaamste doelen om een eerlijke en sociale transitie te verzekeren; innovatie en het concurrentievermogen van de EU-industrie te versterken terwijl het gelijktijdig een eerlijk speelveld creëert met marktdeelnemers uit derde landen; en te zorgen voor een leidende rol van de EU in de wereldwijde strijd tegen klimaatverandering.

ETS

Een onderdeel van het Fit for 55-pakket gaat in op EU-ETS⁹. Het systeem stamt oorspronkelijk uit 2005 en vormt op dit moment het belangrijkste beleidsinstrument van de EU om de uitstoot van broeikasgassen te verminderen. Zo geldt het op dit moment voor circa 40% van alle EU-uitstoot.

Het oorspronkelijke EU-ETS werkt volgens het principe van "cap and trade". Elk jaar bepaalt de EC een absoluut emissieplafond voor de totale hoeveelheid CO₂-uitstoot binnen de EU. Het limiet wordt elk jaar verlaagd om zo de totale uitstoot te verminderen. De toegestane hoeveelheid uitstoot wordt vervolgens verhandeld in emissierechten. Bedrijven kunnen deze krijgen of kopen. Dit geeft hun het recht op een hoeveelheid CO₂-uitstoot. Eén emissierecht staat gelijk aan één ton CO₂ of het equivalent daarvan in andere broeikasgassen. Om het systeem te handhaven krijgen bedrijven boetes opgelegd zodra ze meer uitstoten dan toegewezen door de certificaten. Verder is het mogelijk om emissierechten onderling te verhandelen. Dit stelt bedrijven die minder uitstoten in staat om hun overtollige rechten te verkopen aan meer vervuilende bedrijven. Hierdoor worden emissies verminderd waar dat het meest kosteneffectief is.

Kortom, doordat er een prijs wordt geplakt op koolstof ontstaat er is als het ware een koolstofmarkt waarop emissierechten worden verhandeld in energie-intensieve,- en elektriciteit producerende sectoren. Dit bouwt af en heeft tot gevolg dat bedrijven worden gestimuleerd om tot een meer duurzame productie over te gaan.

Een bijkomend nadeel is echter dat koolstof intensieve producties kunnen verhuizen naar landen met een lakser klimaatbeleid en vervolgens worden ingevoerd met een prijsvoordeel ten koste van het milieu. Hierop is bedacht dat voor die sectoren gratis emissierechten kunnen worden uitgegeven om het concurrentievermogen te ondersteunen. Ook vallen niet alle vervuilers onder het ETS. Zo zitten de bekendere bedrijfstakken zoals energiecentrales en zware industrie wel in het systeem. Maar transport, logistiek van burgers en luchtvaart vallen grotendeels erbuiten.

Verder zitten er nog een aantal wefffouten in het oorspronkelijke EU-ETS. Zo werd aanvankelijk een groot deel van de certificaten gratis weggegeven bij de lanceringsfase van het systeem. Toen bleef de prijs per ton CO₂ dan ook stabiel laag, wat uitstoot te goedkoop maakte. Vanaf de economische crisis in 2008 zijn de prijzen nog verder gedaald. In de vervolgfases werd het systeem aangescherpt om de prijzen toch te verhogen en sterker de CO₂-afname te handhaven. Het blijkt echter dat bedrijven uit de energie-intensieve industrie de EU-ETS niet zozeer als een belemmering zien, maar juist verdienen aan de emissierechten door ze slim te verhandelen op de markt. Dit is gebaseerd op de uitkomsten van het rapport van CE Delft¹⁰. Zo werden de gratis emissierechten wel doorberekend in de consumentenprijs,

⁹ Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (*PbEU* 2003, L 275).

¹⁰ CE Delft, *Additional profits of sectors and firms from the EU ETS 2008-2019* 2021

https://carbonmarketwatch.org/wp-content/uploads/2021/06/CE_Delft_Additional_Profits_ETS.pdf?_ga=2.10179314.611956434.1718449623-688835781.1718449623 (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024).

waardoor de winstmarge toenam. Er werden teveel gratis emissierechten verkregen, die vervolgens werden doorverkocht omdat ze niet werden gebruikt. Ook werden goedkopere rechten van internationale compensatieprojecten verkocht, om ze vervolgens duurder door te verkopen. De winsten vallen op omdat de bedoeling van gratis rechten in de beginfase was om concurrentienadelen van energie-intensieve industrieën te verkleinen. Uiteindelijk bracht het juist voordeel aan de vervuilers.

Het Fit for 55-pakket heeft als doel een ambitieuzer EU-ETS waarbij wordt uitgebreid naar nieuwe sectoren zoals maritiem vervoer en brandstoffen voor gebouwen en vervoer. Daarnaast wordt er een snellere verlaging van het emissieplafond doorgevoerd en een geleidelijke afbouw van de gratis emissierechten. Op die manier wilt de EC de weeffouten aanpakken. Het blijft echter twijfelachtig of de aanpassingen doeltreffend zullen zijn gekeken naar de werking van de oorspronkelijke variant.

1.2 Wat is CBAM en waarom is het ingevoerd?

Een van de belangrijke onderdelen van het Fit For 55-pakket is het CBAM¹¹. Het is een nieuwe Europese verordening in implementatiefase die “koolstoflekkage” tegen zou moeten gaan. Deze lekkage treedt op omdat het gunstig is voor koolstof-intensieve industrieën om hun productie naar derde landen buiten de EU te verplaatsen omdat het daar goedkoper is, zelfs wanneer er een gratis aandeel ETS-rechten vanuit de EU wordt toegekomen. In sommige derde landen zijn er bijvoorbeeld minder strenge regels omtrent het klimaatbeleid. Er geldt dan geen of hoger emissieplafond en er hoeven geen ETS-rechten te worden betaald. Na de koolstof-intensieve productie kunnen de producten goedkoper worden ingevoerd in Europa en vervolgens dus verhandeld met een prijsvoordeel dat ten koste is gegaan van het milieu. Dit creëert een ongelijk speelveld voor bedrijven die wel binnen de EU produceren. Tegelijkertijd is het nadelig voor het klimaat aangezien er per saldo wereldwijd meer CO₂-uitstoot plaatsvindt.

Om dit tegen te gaan is het CBAM in het leven geroepen. Het is de bedoeling dat er een prijs wordt betaald voor de CO₂-uitstoot van ingevoerde goederen die is vrijgekomen bij de productie buiten de EU. Het is als het ware een ETS-correctie aan de grens om de verhoudingen recht te trekken zodat het niet uit zou moeten maken waar de goederen geproduceerd zijn. Er wordt uiteindelijk betaald voor de uitstoot indien de goederen op de Europese markt terechtkomen. Mocht het zo zijn dat er elders al milieubelasting is betaald, kan dit in mindering gebracht worden op CBAM. Het doel van betalen voor de vervuiling is dan immers behaald.

1.3 CBAM-goederen

CBAM geldt op dit moment nog niet voor alle ingevoerde goederen. Allereerst alleen voor sectoren met een hoge CO₂-uitstoot en veel risico op koolstoflekkage. Het betreft de productcategorieën ijzer en staal, cement, meststoffen, aluminium, elektriciteit en waterstof. Daarnaast heeft de verordening¹² betrekking op bepaalde precursoren/downstreamproducten (producten in waardenketen net boven of onder CBAM-goederen) en indirecte emissies. In de toekomst zal CBAM naar verwachting uitgebreid worden naar meer sectoren om ook daar de koolstofemissies aan te kunnen pakken, zoals plastics.

¹¹ Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

¹² Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

CBAM-goederen zijn opgenomen in bijlage 1 van de verordening met de bijbehorende beschrijving, GN-code en vrijkomende broeikasgas bij de productie. Het gaat om een toepassing indien de goederen worden ingevoerd in het douanegebied van de EU. Of een goed kwalificeert voor CBAM hangt af van de douanewetgeving. Hier zal in hoofdstuk 2 verder op in worden gegaan.

1.4 Inwerkingtreding en overgangperiode

CBAM bevindt zich nu nog in de implementatiefase. Het doel is dat vanaf 2026 importeurs van CBAM-goederen zich moeten registreren bij nationale autoriteiten en CBAM-certificaten aanschaffen. De prijs van deze certificaten zal worden berekend op basis van de gemiddelde wekelijkse veilingprijs van EU-ETS-emissierechten, uitgedrukt in EUR per ton CO₂-uitstoot. Importeurs zullen verplicht worden jaarlijks de emissies te verklaren die in hun ingevoerde goederen zijn ingebed en het overeenkomstige aantal certificaten in te leveren. Indien zij kunnen aantonen dat er reeds een koolstofprijs is betaald bij de productie van de ingevoerde goederen, kan dit bedrag in mindering worden gebracht.

Omdat CBAM een groot en ingrijpend project is dat niet in één keer volledig kan worden geïmplementeerd, is er een overgangsfase ingesteld van 1 oktober 2023 tot en met 31 december 2025 waarbij een aparte uitvoeringsverordening van toepassing is¹³. Tijdens deze periode geldt er uitsluitend een rapportageplicht voor importeurs. Ze moeten elk kwartaal rapporteren over de hoeveelheid CO₂ die is uitgestoten bij de productie van geïmporteerde CBAM-goederen, zonder verdere betalingsverplichtingen door aankoop van certificaten. Ook worden er geen boetes opgelegd voor verkeerde rapportage. Deze overgangperiode dient als proef- en leerperiode voor alle belanghebbenden (zoals importeurs, producenten en autoriteiten) om nuttige informatie te verzamelen over ingebedde emissies en de methodologie voor de definitieve periode te verfijnen. Dit biedt de betrokkenen de kans om zich optimaal voor te bereiden op de volledige implementatie vanaf 2026. De uitvoeringsverordening biedt een flexibele benadering voor het berekenen van ingebedde emissies tijdens de overgangsfase. Hier zal in paragraaf 3.1 verder op worden ingegaan.

Ter ondersteuning van de importeurs heeft de EC ook speciale IT-instrumenten ontwikkeld die kunnen helpen bij het uitvoeren van berekeningen en rapportages, ook zijn diverse tutorials en opleidingsmaterialen online gezet ter ondersteuning in de overgangsfase. Deze zijn te vinden op de websites van de EU en de Nederlandse Emissie Autoriteiten (hierna: NEa)¹⁴.

Vóór de inwerkingtreding van het definitieve systeem in 2026 zal een evaluatie plaatsvinden over de werking van CBAM tijdens de overgangsfase. Ook zal de productomschrijving worden herzien om te bepalen of een uitbreiding naar andere sectoren haalbaar is. Zoals bepaalde downstreamproducten die op dit moment wel al onder het EU-ETS vallen. Het evaluatieverslag zal ook een tijdschema bevatten waarin de opname ervan tegen 2030 wordt uiteengezet.

¹³ Uitvoeringsverordening (EU) 1773/2023 van de Commissie van 17 augustus 2023 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft rapportageverplichtingen voor de toepassing van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie tijdens de overgangperiode (*PbEU* 2023, L 228)

¹⁴ zie customs-taxation.learning.europa.eu en emissieautoriteit.nl

1.5 Juridische vormgeving

Het CBAM-voorstel heeft de vorm van een verordening. De keuze is gebaseerd op de gedachte dat de verordening rechtstreeks van toepassing is op alle lidstaten. Zodra de wetgeving wordt aangenomen, hoeft het niet meer te worden omgezet in nationale wetgeving. Daarnaast vereist de verordening een uniforme en consistente toepassing en handhaving in alle EU-lidstaten. De bevoegdheden tot uitvoering liggen bij de EC, deze wordt ook bijgestaan door het CBAM-comité. Vervolgens worden de bevoegdheden gedelegeerd aan 'de met klimaat belaste autoriteiten en douanediensden in de lidstaten'. In het geval van Nederland is het bijvoorbeeld de NEa. De bedoeling hiervan is om de technische beperkingen aan te pakken en doeltreffendheid te verhogen.¹⁵

¹⁵ COM(2021) 564 def.

Deelconclusie 1

Wat zijn de belangrijkste kenmerken en doelstellingen van het CBAM?

Het CBAM is een Europese verordening die is ontworpen om "koolstoflekage" tegen te gaan, waarbij productie wordt verplaatst naar landen met minder strenge milieuregels. Dit mechanisme maakt deel uit van de bredere Fit for 55-initiatieven onder de Europese Green Deal, die gericht zijn op het verminderen van de netto-uitstoot van broeikasgassen in de EU en volledige klimaatneutraliteit tegen 2050. Het CBAM is een grensbelasting op de CO₂-uitstoot die is vrijgekomen bij de productie van ingevoerde goederen, specifiek gericht op de meest vervuilende sectoren. Het doel is om een gelijk speelveld te creëren tussen EU-bedrijven en concurrenten uit derde landen, door te zorgen dat de koolstofkosten van ingevoerde goederen vergelijkbaar zijn met die van goederen geproduceerd binnen de EU.

De implementatie van CBAM start met een overgangperiode van 1 oktober 2023 tot 31 december 2025, waarbij slechts een rapportageplicht zal gelden. Deze fase dient als leerperiode voor alle betrokken partijen om zich voor te bereiden op de volledige implementatie in 2026. Vanaf dat moment zullen importeurs van CBAM-goederen verplicht zijn om zich te registreren bij nationale autoriteiten en CBAM-certificaten aan te kopen om de goederen te kunnen importeren. De handhavingsbevoegdheden worden gedelegeerd aan de aangewezen autoriteiten per lidstaat.

H2 Hoe zijn douanerechten bij invoer verbonden met btw-heffing?

CBAM valt onder douanewetgeving en heeft betrekking op kwalificerende soorten ingevoerde goederen. Het is daarom van belang om allereerst te begrijpen wat invoer precies is vanuit het oogpunt van douane. Vervolgens kan worden gekeken naar wat de invloed daarvan is op de btw-heffing en hoe die twee verbonden zijn met CBAM.

2.1 Invoer voor douane

Het is belangrijk om op te merken dat er onderscheid gemaakt moet worden tussen de begrippen 'invoer' en 'in het vrije verkeer brengen' van goederen. Voor uitleg van de begrippen zal gekeken worden naar het douanewetboek van de Unie (hierna: DWU)¹⁶.

Invoer

Het begrip invoer verwijst naar het binnenbrengen van goederen in het douanegebied vanuit een ander land. Dus het binnenbrengen van goederen naar een EU-lidstaat van buiten de EU. Wanneer goederen het douanegebied binnenkomen, bevinden ze zich in eerste instantie in een tijdelijke status en mogen nog niet in het vrije verkeer worden gebracht oftewel, worden verhandeld in dat gebied. Goederen die worden ingevoerd, moeten nog worden onderworpen aan de nodige douaneprocedures, zoals het invullen van invoeraangiften en het betalen van eventuele verschuldigde rechten en belastingen.

In het vrije verkeer brengen

In het vrije verkeer brengen van goederen is op grond van artikel 77 DWU een specifieke douaneprocedure waarbij ingevoerde goederen alle toepasselijke douanerechten, invoerbelastingen, en andere handelsmaatregelen (zoals invoerquota of antidumpingmaatregelen) zijn betaald, en de goederen vervolgens vrij zijn om in de economie van het douanegebied te circuleren.

De importeur wordt geacht douaneaangifte in te dienen bij de douaneautoriteiten in het land waar de goederen worden ingevoerd. Deze aangifte bevat informatie over de goederen, zoals de waarde, hoeveelheid en aard. Bij het bepalen van de waarde van de goederen wordt uitgegaan van de douanewaarde. Op basis van artikel 70 en 71 DWU omvat deze de betaalde prijs van de goederen, verhoogd met de kosten van vervoer, verzekering en eventuele andere kosten tot aan de grens. Vervolgens worden er invoerrechten geheven op de ingevoerde goederen. De tarieven variëren afhankelijk van het soort goed en het land van oorsprong. Hierover moet op zijn beurt btw worden betaald. Hier zal in hoofdstuk 3 verder op worden ingegaan.

Nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, kunnen ze vrij worden verhandeld binnen het douanegebied zonder verdere douanebeperkingen. In de praktijk betekent dit dat goederen eerst worden ingevoerd en daarna, na het voldoen aan alle douane-eisen, in het vrije verkeer worden gebracht.

¹⁶ Verordening (EU) 2013/952 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (*PbEU* 2013, L 269)

Uitzonderingen

In sommige gevallen kunnen goederen worden opgeslagen in een douane-entrepot. Gebaseerd op de uitleg onder Titel VI, hoofdstuk 3, afdeling 2 DWU is dit een opslagplaats of ruimte waar de goederen zich tijdelijk kunnen bevinden zonder dat ze worden vrijgegeven aan het vrije verkeer. Er hoeven dan geen invoerrechten of andere heffingen betaald te worden zolang de goederen niet in het vrije verkeer worden gebracht.

Verder zijn er nog verschillende douaneregimes zoals tijdelijke invoer, actieve veredeling en transit, die specifieke voordelen, uitzonderingen of vereisten hebben afhankelijk van het gebruik of de bestemming van de goederen. Deze zijn opgenomen onder titel VI, hoofdstukken 3,4 en 5 DWU. In het geval van CBAM-goederen zullen we ervanuit gaan dat dit niet van toepassing is, aangezien de goederen worden ingevoerd om vervolgens op de Europese markt te worden verhandelen.

2.2 Douanewaarde en CBAM

Zoals aangegeven in paragraaf 2.1 wordt bij het bepalen van de waarde van de goederen uitgegaan van de douanewaarde. Deze omvat de betaalde prijs, verhoogd met vervoers-, verzekerings- en andere kosten tot aan de grens. Invoerrechten en andere belastingen (zoals btw) worden op deze waarde geheven.

Het is de vraag of CBAM-certificaten onder kosten vallen die opgenomen moeten worden in de douanewaarde. Aangezien de certificaten onvermijdelijk zijn en moeten worden gekocht om betreffende goederen in te kunnen voeren, zou het gezien kunnen worden als bijkomende kosten bij invoer. Op die manier wordt het vervolgens meegenomen in de douanewaarde, welke hierdoor wordt verhoogd. Dit verhoogt vervolgens de grondslag voor andere belastingen die over de douanewaarde moeten worden betaald, zoals btw.

Volgens de EC is dit echter niet het geval. In de 14e bijeenkomst van de Valuation Section van de Customs Expert Group werd verduidelijkt dat CBAM onder de EU-douanewetgeving als "andere heffingen betaalbaar in de Unie" valt en niet in de douanewaarde moet worden opgenomen. In paragraaf 4.7 van de notulen werd specifiek gevraagd naar de mening van de EC over het al dan niet opnemen van CBAM in de douanewaarde. De EC benadrukte dat CBAM onder de EU-douanewetgeving betreffende de douanewaarde geclassificeerd moet worden als "andere heffingen betaalbaar in de Unie vanwege de invoer of verkoop van de goederen". Vanwege de aard en het doel van CBAM, zou een prijs betaald voor het kopen van een CBAM-certificaat niet moeten worden opgenomen in de douanewaarde. Het Comité stemde in met deze interpretatie.¹⁷

2.3 GN-codes

De Gecombineerde Nomenclatuur-codes (hierna: GN-codes), zijn codes die worden gebruikt om goederen te classificeren voor douanedoeleinden binnen de EU op grond van artikel 56 DWU¹⁸ en Verordening (EEG) nr. 2658/87¹⁹. Ze zijn essentieel voor het vaststellen van de juiste invoerrechten,

¹⁷ (CEG/VAL/14) - 14th meeting of Valuation Section of the Customs Expert Group E03419, onder punt 4.7.

<https://ec.europa.eu/transparency/expert-groups-register/screen/meetings/consult?lang=en&meetingId=52936&fromExpertGroups=3419> (laatst geraadpleegd op 19 juli 2024)

¹⁸ Verordening (EU) 2013/952 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (*PbEU* 2013, L 269)

¹⁹ Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (*PbEU* 1987, L 256)

btw-tarieven, en andere handelsmaatregelen die van toepassing zijn op ingevoerde en uitgevoerde goederen.

De GN is gebaseerd op het Harmonized System (hierna: HS) dat wereldwijd wordt gebruikt, maar heeft extra subcategorieën die specifiek zijn voor de EU. GN-codes bestaan uit acht cijfers. De eerste zes cijfers komen overeen met de HS-codes, terwijl de laatste twee cijfers specifieke EU-subcategorieën vertegenwoordigen. Een GN-code kan er bijvoorbeeld als volgt uitzien: 0101 21 00 (levende paarden).

Samenhang met douane en invoer

GN-codes spelen een belangrijke rol bij de douaneprocedures binnen de EU, zeker in de context van CBAM. De codes worden gebruikt om ingevoerde goederen nauwkeurig te identificeren en te classificeren. Dit bepaalt vervolgens welke douanetarieven en invoerheffingen van toepassing zijn. Daarnaast helpen GN-codes ook bij het bepalen van de btw-tarieven en andere nationale belastingen.

Bovendien kunnen bepaalde goederen onderhevig zijn aan specifieke handelsmaatregelen, zoals antidumpingheffingen, invoerquota of gezondheids- en veiligheidsvoorschriften. Afhankelijk van de bijbehorende GN-code, worden de betreffende maatregelen toegepast op de goederen.

2.4 Kwalificatie en uitzonderingen voor CBAM

In lijn met de douanewetgeving kwalificeert een goed voor CBAM afhankelijk van de bijbehorende GN-code. De lijst met specifieke producten en goederen, inclusief de bijbehorende GN-codes, is opgenomen in bijlage 1 van de verordening²⁰. Aan de hand hiervan wordt er gesignaleerd bij de douane dat het om CBAM-goederen gaat en de bijbehorende verplichtingen gelden.

Uitzonderingen

Uit artikel 2 van de verordening²¹ volgt dat CBAM uitsluitend van toepassing op goederen met een niet-preferentiële oorsprong in een land buiten het douanegebied van de EU die in het vrije verkeer van de Unie worden gebracht. Hierdoor zijn goederen die binnen de EU zijn geproduceerd volledig uitgesloten van CBAM. Ook goederen die zich bevinden onder een douaneregime of in douane entrepot zijn nog niet aan CBAM onderworpen. Goederen die onder de regeling actieve veredeling zijn geplaatst en vervolgens als dezelfde goederen of als veredelingsproducten in het vrije verkeer worden gebracht, vallen onder CBAM. Echter, veredelingsproducten die voortkomen uit de regeling passieve veredeling vallen er niet onder.

Daarnaast zijn goederen uitgezonderd als de niet-preferentiële oorsprong ligt in IJsland, Liechtenstein, Noorwegen, Zwitserland of in de gebieden Büsingen, Helgoland, Livigno, Ceuta en Melilla, aangezien deze landen een overeenkomstig CO₂-tarief hanteren met de EU.

Ook is CBAM niet van toepassing als de intrinsieke waarde van de goederen per zending minder dan 150 euro is. Dit betreft de som van de waardes van alle CBAM-goederen in een zending, ongeacht het gewicht of volume van de geïmporteerde goederen. Als goederen zijn uitgezonderd, hoeft er geen CBAM-aangifte voor te worden gedaan.

²⁰ Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

²¹ Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

2.5 Invoer voor btw en relevantie van het btw-stappenplan

In deze paragraaf zal worden besproken wat invoer is voor btw aan de hand van relevante onderdelen van het btw-stappenplan. Deze helpt bij het beoordelen of een transactie belast is met btw en is daarom van toepassing bij de invoer van CBAM-goederen.

Invoer

Om invoer voor btw te definiëren zullen we kijken naar de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Invoer van goederen vormt een belaste prestatie voor de btw op grond van artikel 18 lid 1 Wet OB. De plaats van levering wordt geacht te zijn in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst, ook als de goederen vervolgens naar een andere lidstaat worden vervoerd voor verdere verkoop. Stel bijvoorbeeld dat er goederen worden ingevoerd in Nederland, om vervolgens te worden doorgevoerd naar Duitsland en België voor verkoop aan de eindgebruikers. De invoer wordt dan geacht te zijn in Nederland, de doorvoer is hierbij relevant.

Impact douanerechten en CBAM op btw

De maatstaf van heffing wordt bepaald door artikel 19 Wet OB. De belasting wordt berekend over de douanewaarde. Zoals aangegeven in paragraaf 2.1, omvat de douanewaarde de betaalde prijs, verhoogd met vervoers-, verzekerings- en andere kosten tot aan de grens. Deze wordt nog verhoogd met de rechten bij invoer, belastingen en heffingen, met uitzondering van de ter zake van de invoer in Nederland verschuldigde omzetbelasting.

Douanerechten bij invoer beïnvloeden direct de btw-heffing, aangezien ze onderdeel uitmaken van de grondslag. Echter, zoals vermeld in paragraaf 2.2, wordt CBAM niet opgenomen in de douanewaarde en vormt het dus geen onderdeel van de btw-grondslag. Dit betekent dat CBAM geen directe invloed heeft op de btw-heffing. Hierbij is het wel van belang dat importeurs een duidelijke splitsing maken in de administratie van alle bijkomende invoerkosten. Anders bestaat het risico dat CBAM onbedoeld wordt doorberekend in de prijs, waardoor de btw-grondslag indirect toch kan worden verhoogd. Ook bestaat de mogelijkheid dat importeurs opzettelijk de kosten doorberekenen in de prijs.

Het btw-tarief is bepaald in artikel 20 Wet OB, met een standaardtarief van 21%, een verlaagd tarief van 9% voor bepaalde goederen, en een nihil tarief voor andere goederen. CBAM-goederen vallen onder het standaardtarief van 21%.

Vrijstellingen

Vrijstellingen van btw zijn geregeld in artikel 21 van de Wet OB. Voor CBAM-goederen zullen deze naar verwachting niet relevant zijn. Allereerst het vrijgestelde incidentele karakter. Dit is niet relevant voor CBAM, aangezien de betreffende goederen door importeurs op lange termijn worden ingevoerd en gebruikt in veel bedrijfsprocessen. Het gaat immers om zwaar vervuilende industrieën.

Vervolgens de vrijgestelde leveringen in Nederland, waarbij geldt dat als de levering in Nederland vrijgesteld is, dit ook bij invoer het geval is. Dit is niet van toepassing op CBAM, omdat de betreffende goederen ook bij leveringen binnen Nederland belast zijn met btw.

Ten slotte zijn goederen zonder handelskarakter of met een waarde van minder dan 430 euro per keer vrijgesteld. Dit is opnieuw niet relevant voor CBAM omdat het vaak gaat om hoge bedragen van minstens duizenden euro's.

Deelconclusie 2

Hoe zijn douanerechten bij invoer verbonden met btw-heffing?

Bij invoer in de EU moeten zowel douanerechten als btw worden betaald over de douanewaarde van de goederen. De douanewaarde omvat de betaalde prijs, verhoogd met vervoers-, verzekerings- en andere kosten tot aan de grens. Voor de btw wordt het nog opgehoogd met de rechten bij invoer, belastingen en heffingen, met uitzondering van de ter zake van de invoer in Nederland verschuldigde omzetbelasting. De grondslag voor heffing van btw en douanerechten overlapt dus.

Hoewel CBAM-certificaten gezien kunnen worden als kosten, heeft de EC verduidelijkt dat het niet moet worden opgenomen in de douanewaarde omdat deze als "andere heffingen betaalbaar in de Unie" worden geclassificeerd. Dit betekent dat CBAM geen direct effect heeft op de btw-heffing, omdat het geen onderdeel is van de maatstaf van heffing voor de btw. Desondanks kan CBAM indirect invloed hebben op de btw als importeurs de kosten van CBAM-certificaten niet goed administreren en doorberekenen als kosten bij invoer. Hierdoor kan de btw-grondslag worden verhoogd, wat leidt tot een hogere btw-heffing.

H3 Welke potentiële effecten kan CBAM hebben op importeurs?

De introductie van CBAM brengt nieuwe verplichtingen mee importeurs van kwalificerende goederen. In dit hoofdstuk zullen de (potentiële) effecten van CBAM op importeurs en de betrokken partijen worden besproken, zowel in de overgangsfase als de definitieve implementatiefase.

3.1 Rapportageverplichtingen

Zoals besproken in hoofdstuk 1, is het de bedoeling dat de algehele inwerkingtreding van CBAM vanaf 1 januari 2026 plaatsvindt. Op dit moment bevindt CBAM zich in een overgangsfase. Dit heeft tot gevolg dat er nu andere en mildere (rapportage)verplichtingen gelden dan waar naartoe wordt gewerkt. In deze paragraaf zullen de rapportageverplichtingen per fase worden toegelicht en de bijkomende impact op importeurs.

Veranderingen sinds 1 oktober 2023

Op 17 augustus 2023 is de uitvoeringsverordening (hierna: UVC)²² voor de overgangsfase van CBAM uitgebracht. Deze zal als basis dienen voor de verplichtingen waarop wordt ingegaan. Sinds 1 oktober 2023 geldt een rapportageverplichting per kwartaal voor CBAM-goederen op grond van artikel 8 UVC. Deze verplichting houdt in dat binnen 1 maand na het einde van ieder kwartaal de importeur wordt geacht bij de EC een rapportage in te dienen waarin de hoeveelheid geïmporteerde CBAM-goederen wordt vermeld evenals de hoeveelheid CO₂ die bij de productie ervan is uitgestoten. Zo heeft de eerstvolgende rapportage bijvoorbeeld betrekking op het 2^e kwartaal van 2024. Deze moet uiterlijk 31 juli 2024 worden aangeleverd door importeurs van CBAM-goederen bij de EC via het voorlopige CBAM-register.

Informatie voor CBAM-rapport

In artikel 3 UVC worden de rapportageverplichtingen nader uiteengezet. Dit omvat de hoeveelheid ingevoerde goederen uitgedrukt in de toepasselijke eenheden, en het soort goederen aangeduid met de GN-code. Het (niet-preferentiële) land van oorsprong en de productie-installatie moeten eveneens worden gespecificeerd, inclusief de toepasselijke code, bedrijfsnaam, adres en geografische coördinaten van de belangrijkste emissiebron van de installatie. De specifiek ingebedde emissies die vrij zijn gekomen bij de productie moeten ook worden vermeld. Indien van toepassing, moet ook de koolstofprijs worden opgenomen die door de productie-installatie is betaald. Daarnaast moeten de gebruikte productieroutes, die nodig zijn om de ingebedde directe emissies te bepalen, worden beschreven.

Voor de specifieke ingebedde emissies moet worden opgenomen wat het elektriciteitsverbruik van het productieproces was, in MWh per ton geproduceerde goederen. Daarnaast een vermelding of de aangever werkelijke emissies opgeeft, dan wel standaardwaarden die door de EC voor de

²² Uitvoeringsverordening (EU) 1773/2023 van de Commissie van 17 augustus 2023 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft rapportageverplichtingen voor de toepassing van het mechanisme voor koolstofcorrectie tijdens de overgangsperiode (*PbEU* 2023, L 228)

overgangperiode beschikbaar zijn gesteld. De bijbehorende emissiefactor van de verbruikte elektriciteit, en de hoeveelheid specifieke ingebedde emissies, uitgedrukt in CO₂ per ton. Indien de bepaling van ingebedde directe emissies afwijkt van de voorschriften van de EC, moet een toelichting worden meegestuurd. Deze toelichting moet de methodologische grondslag bevatten die is gebruikt, met een vergelijkbare dekking en nauwkeurigheid als de voorgeschreven methode met betrekking tot systeemgrenzen, gemonitorde productieprocessen, emissiefactoren en andere berekeningen.

In artikel 4 UVC wordt de berekening van ingebedde emissies uiteengezet. Er worden formules gegeven voor de berekening van specifieke emissies per installatie. Daarbij wordt uitgegaan van een meting van emissies op basis van activiteit gegevens van de productie-installatie (of standaardwaarden) en een continue meting van broeikasgassen in het rookgas. Tot 31 juli 2024 mogen importeurs andere methoden gebruiken als ze niet over alle informatie beschikken, inclusief standaardwaarden die door de EC zijn verstrekt. Artikel 5 UVC staat toe dat maximaal 20% van de totale ingebedde emissies van samengestelde goederen gebaseerd kunnen zijn op schattingen.

Invoeraangifte douane

Sinds 1 oktober 2023 moet de Douane importeurs informeren over de rapportageverplichtingen voor CBAM-goederen die in werking zijn getreden. Om te controleren dat importeurs hiervan kennis hebben genomen moet er bij de invoeraangifte van CBAM-goederen een fictieve bescheidcode worden ingevuld. Er hoeft geen bescheid aangeleverd te worden, slechts de code. Anders komt er een foutmelding en wordt de aangifte niet aanvaard. Zo geeft de importeur met de code '1200' aan dat hij op de hoogte is van de rapportageverplichting voor de betreffende CBAM-goederen en met de code '1300' dat de CBAM-goederen zijn uitgezonderd van de verplichtingen uit de verordening. Dit is vermeld door de NEa met een verwijzing naar de website van de douane.²³

Veranderingen vanaf 2026

De bovengenoemde rapportageverplichtingen gelden slechts voor de overgangperiode. Vanaf 1 januari 2026 treedt de volledige implementatie van het CBAM in werking, wat aanzienlijke gevolgen zal hebben. Vanaf dat moment zal de definitieve CBAM-Verordening²⁴ (hierna: CV) gelden.

Op grond van artikel 4 CV zullen importeurs van deze goederen een vergunning moeten aanvragen bij de bevoegde autoriteit van de EU-lidstaat waar zij gevestigd zijn. Uit artikel 11 lid 1 CV volgt dat elke EU-lidstaat een autoriteit moet aanwijzen die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de CBAM-verplichtingen. In Nederland ligt het voor de hand dat de NEa deze rol zal vervullen.

Een bedrijf moet op grond van artikel 17 lid 1 CV als 'toegelaten aangever' worden erkend om CO₂-intensieve producten te mogen importeren. Hiervoor moet de bevoegde autoriteit de vergunning verlenen, op voorwaarde dat de aangever niet betrokken is geweest bij ernstige inbreuken op douane- of belastingwetgeving, geen ernstige strafbare feiten heeft gepleegd en beschikt over de financiële en operationele capaciteit om aan de CBAM-verplichtingen te voldoen. Als er geen vergunning is verleend

²³ 'Bescheidcode', [emissieautoriteit.nl](https://www.emissieautoriteit.nl) en 'Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)', [belastingdienst.nl](https://www.belastingdienst.nl)
<https://www.emissieautoriteit.nl/documenten/hulpdocument/2023/12/14/cbam-begrippenlijst-en-faq>
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/douane_voor_bedrijven/content/carbon-border-adjustment-mechanism-cbam
(laatst geraadpleegd op 27 juli 2024)

²⁴ Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (PbEU 2023, L 130)

door de bevoegde autoriteit, wordt het niet toegestaan dat de aangever de goederen van buiten de EU invoert, aldus artikel 25 CV.

Toegelaten aangevers zijn op grond van artikel 8 CV verplicht om jaarlijks uiterlijk op 31 mei een 'CBAM-verklaring' in te dienen bij de bevoegde autoriteit. Deze verklaring moet het aantal geïmporteerde CO₂-intensieve producten en de bijbehorende CO₂-uitstoot tijdens de productie bevatten. De verklaring moet worden geverifieerd door een geaccrediteerde verificateur.

Ook moet op grond van artikel 9 CV in de CBAM-verklaring worden opgenomen hoeveel CBAM-certificaten de aangever moet inleveren, naar rato van de CO₂-uitstoot vrijgekomen bij de productie. Een overschot aan CBAM-certificaten kan op grond van artikel 23 CV door de bevoegde autoriteit worden teruggekocht op verzoek van de aangever. Dit verzoek moet uiterlijk op 30 juni van het jaar waarin de certificaten zijn ingeleverd worden ingediend.

Bij het niet naleven van de verplichting om het verschuldigde aantal CBAM-certificaten in te leveren, wordt een boete opgelegd. Deze boete is gelijk aan de boete voor 'overmatige emissie' zoals vastgesteld in artikel 16 lid 3 van de ETS Richtlijn²⁵. Het betalen van deze boete ontslaat de aangever echter niet van de verplichting om alsnog het uitstaande aantal CBAM-certificaten in te leveren (artikel 26 lid 1 en 3 CV).

3.2 Prijs CBAM-goederen en consumenten

Na de overgangperiode, vanaf 1 januari 2026, moeten bedrijven ook voldoen aan de financiële verplichtingen door CBAM-certificaten te kopen en in te leveren. Dit zal leiden tot hogere kosten voor invoer van CO₂-intensieve producten van buiten de EU.

De staalindustrie zal hierbij als voorbeeld worden genomen. Volgens consulting firma Wood Mackenzie zal de volledige implementatie van CBAM de kosten van staalimporten uit India en China aanzienlijk verhogen, met respectievelijk 56% en 49%. Dit zou de prijs van geïmporteerd staal met meer dan \$275 per ton verhogen.²⁶

Als gevolg van de stijgende kosten door CBAM kunnen staalimporteurs ervoor kiezen om het verder af te wentelen, wat resulteert in prijsstijgingen voor eindgebruikers. Zo zullen de verhoogde kosten van geïmporteerde goederen ook leiden tot hogere prijzen voor producten die staal bevatten, waardoor consumenten uiteindelijk worden getroffen. Dit kan van overeenkomstige toepassing zijn op andere sectoren die door CBAM worden geraakt.

3.3 Samenwerking met producenten

CBAM brengt aanzienlijke rapportage- en verificatieverplichtingen met zich mee voor importeurs. Om te voldoen aan deze verplichtingen moeten importeurs nauw samenwerken met de producenten in derde landen om gedetailleerde informatie over de productieprocessen en de daarbij behorende emissies te verkrijgen. Echter kunnen veel lokale producenten in derdewereldlanden moeite hebben om aan deze eisen te voldoen vanwege gebrek aan infrastructuur, kennis en middelen. Dit kan leiden tot bijvoorbeeld een beperking van importkanalen. Importeurs kunnen ervoor kiezen om geen zaken

²⁵ Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (*PbEU* 2003, L 275)

²⁶ 'The implementation of CBAM may lead to an increase in prices for steel imports to the EU', *GMK*, gmk.center, 22 september 2023. <https://gmk.center/en/news/the-implementation-of-cbam-may-lead-to-an-increase-in-prices-for-steel-imports-to-the-eu/> (laatst geraadpleegd op 27 juli 2024)

meer te doen met producenten die niet in staat zijn om de benodigde informatie te verstrekken. Dit kan vooral kleine producenten en producenten uit ontwikkelingslanden treffen, die mogelijk niet de middelen hebben om aan de CBAM-rapportagevereisten te voldoen.

Dit zal vooral economische impact hebben op derdewereldlanden. De verschuiving naar producenten die wel aan de CBAM-eisen kunnen voldoen, kan negatieve economische gevolgen hebben. Ontwikkelingslanden kunnen een daling in exportinkomsten ervaren, wat kan leiden tot bredere economische problemen. Het Center for Global Development waarschuwt bijvoorbeeld dat de economieën van landen zoals Mozambique ernstig kunnen worden getroffen door CBAM.²⁷ In 2019 was 54% van de aluminiumexport van Mozambique bestemd voor de EU, wat ongeveer 1 miljard dollar vertegenwoordigde, ofwel 7% van het BBP van het land in 2020. Als gevolg van CBAM kan de exportprijs van aluminium met 39% stijgen, wat kan leiden tot een daling van het BBP van Mozambique met 1,6% als de vraag gelijk blijft.

Juridische vragen en WTO

Naast de praktische en economische uitdagingen roept CBAM ook juridische vragen op, met name over de compatibiliteit met de regels van de Wereldhandelsorganisatie (hierna: WTO). Dit wordt opgemerkt door Klapwijk, Pustjens en Gille²⁸. De WTO bevordert vrijhandel en verbiedt protectionistische maatregelen en ongelijke behandeling van landen. In het geval van CBAM krijgen Europese bedrijven momenteel gratis emissierechten onder het EU-ETS en worden ze op die manier dus niet beperkt voor hun CO₂-uitstoot. Een CO₂-heffing voor concurrenten buiten de EU zou op deze manier de Europese bedrijven dubbel beschermen, omdat enerzijds een heffing wordt ingevoerd op producten van buiten de EU en anderzijds 'gratis emissierechten' worden toegekend voor productie binnen de EU. Dit kan leiden tot juridische geschillen en handelsconflicten bij de WTO door landen buiten de EU. Zo heeft China bijvoorbeeld publiekelijk het standpunt ingenomen bij de presentatie van de EC plannen dat het CBAM in strijd is met WTO-regels.²⁹

Om het CBAM verenigbaar te maken met de WTO-regels, is de EC voornemens om de gratis emissierechten geleidelijk uit te laten faseren tijdens de implementatie van CBAM. In de resolutie van 10 maart 2021 heeft het Europees Parlement zijn steun uitgesproken voor de totstandkoming van CBAM, zolang dit in lijn is met de WTO-regels.³⁰

3.4 Omzeilingsroute

Zoals besproken in hoofdstuk 2, kwalificeert een goed voor CBAM afhankelijk van de bijbehorende GN-code. Op dit moment betreft het alleen de codes van op zichzelf staande basismaterialen (ijzer en staal, cement, meststoffen, aluminium, elektriciteit en waterstof). De EC heeft ervoor gekozen om producten waarin basismaterialen zijn verwerkt niet onder het huidige voorstel van het CBAM te brengen³¹.

²⁷ Pleeck, Denton & Mitchell 'EU tax on African carbon: Assessing the impact and ways forward', *CGD*, cgdev.org, 10 februari 2022. <https://www.cgdev.org/blog/eu-tax-african-carbon-assessing-impact-and-ways-forward> (laatst geraadpleegd op 27 juli 2024)

²⁸ Klapwijk, Pustjens & Gille, *BR* 2022/2, par. 5.

²⁹ 'China says EU's planned carbon border tax violates trade principle's', reuters.com, 26 juli 2021.

<https://www.reuters.com/business/sustainable-business/china-says-ecs-carbon-border-tax-is-expanding-climate-issues-trade-2021-07-26> (laatst geraadpleegd op 27 juli 2024)

³⁰ Resolutie van het Europees Parlement van 10 maart 2021 met aanbevelingen aan de Commissie inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven en verantwoordingsplicht van ondernemingen (2020/2129(INL)) (*PbEU* 2021/C 474/02)

³¹ COM(2021) 564 def.

Schippers en De Wit merken op dat dit bijvoorbeeld betekent dat een Europese autoproducent die staal en aluminium invoert voor de productie van auto's onderworpen is aan het CBAM, maar dat dit niet geldt wanneer de producent de auto invoert waarin staal en aluminium zijn verwerkt. Door deze uitsluiting van producten waarin basismaterialen zijn verwerkt, blijft er een risico op koolstoflekkage bestaan. In sommige sectoren meer dan andere. Zo kan ijzer en staal en aluminium makkelijker worden verwerkt in producten dan meststoffen en elektriciteit. Hierdoor ontstaat er een mogelijke omzeilingsroute voor het CBAM, waarbij samengestelde goederen buiten de heffing blijven en zo het beoogde effect van het CBAM ondermijnen.³²

Dit kan importeurs naar mijn mening ertoe zetten om naast de productie ook assemblage naar het buitenland te verplaatsen. Zolang de samengestelde goederen niet zijn opgenomen in de verordening blijft de omzeilingsroute van toepassing. Dit zal echter alleen voordelig zijn voor importeurs en handelaren in samengestelde goederen waarbij de assemblage op dit moment binnen de EU plaatsvindt waarbij wel CBAM-goederen nodig zijn.

3.5 Fiscaal (klimaat)instrumentalisme

Fiscaal (klimaat)instrumentalisme speelt een essentiële rol binnen het belastingrecht, waarbij belastingen niet alleen dienen voor financiering van overheidsuitgaven en inkomensherverdeling, maar ook als instrument om specifieke beleidsdoelen te ondersteunen. CBAM illustreert dit principe door zijn functie als milieuheffing, gericht op het internaliseren van externe kosten van koolstofuitstoot.

Ter Steege merkt op dat fiscaal instrumentalisme, ondanks de voordelen, ook veel nadelen met zich meebrengt³³. Belastingen kunnen worden gezien als een inbreuk op fundamentele grondrechten, omdat ze onder dwang worden geïnd zonder altijd gebaseerd te zijn op solide rechtsbeginselen. Daarnaast kan de focus op fiscaal beleid leiden tot complexe wetgeving en inconsistenties, waarbij economische prikkels vaak zwaarder wegen dan juridische en rechtvaardigheidsprincipes.

Hoewel het economisch gezien wenselijk kan zijn om externe milieukosten beter te internaliseren, moeten beleidsmakers zorgvuldig de juridische en maatschappelijke consequenties afwegen. Alternatieve benaderingen, zoals niet-fiscale regelgeving en internationale samenwerking, verdienen daarbij meer aandacht.

Het belang van niet-fiscale regelgeving kan bijvoorbeeld worden benadrukt als primair instrument om milieuproblemen aan te pakken. Regelgeving kan vaak directer en effectiever zijn in het behalen van milieudoelstellingen dan fiscale instrumenten, die vaak onzekerheden met zich meebrengen over hun doelmatigheid en doeltreffendheid. Pas wanneer niet-fiscale regelgeving ontoereikend blijkt, zouden fiscale instrumenten een aanvullende rol moeten spelen. Het is daarbij cruciaal dat opbrengsten uit dergelijke instrumenten worden gebruikt ter bevordering van energiebesparing en milieubescherming, om zo hun impact te maximaliseren.

³² Schippers & De Wit, *WFR* 2021/233, par. 4.3.

³³ Ter Steege, *WFR* 2022/11, H.3

Deelconclusie 3

Welke potentiële effecten kan CBAM hebben op importeurs?

Allereerst zal CBAM in de overgangsfase rapportageverplichtingen hebben op importeurs. Dit zal onder andere de hoeveelheid ingevoerde goederen omvatten inclusief de ingebedde emissies en toelichtingen. Er wordt nog niet gehandhaafd maar het is de bedoeling dat importeurs laten zien op de hoogte te zijn van de verplichtingen.

In de definitieve implementatiefase zal de impact op importeurs uitbreiden naar kosten bij de aankoop van CBAM-certificaten en administratie ervan. Dit kan op zijn beurt nadelige impact op consumenten hebben vanwege afwenteling. Er zullen ook gevolgen zijn voor de samenwerking met producenten gezien de noodzaak aan informatie over ingebedde emissies en de gewenste verlaging ervan. Dit zal vooral een economische impact hebben op derdewereldlanden en roept nu al vragen op bij het WTO met betrekking tot concurrentievervalsing. Als laatste kan het CBAM leiden tot een omzeilingsroute waarbij de productie en assemblage worden verplaatst naar het buitenland. Gezien de nadelige effecten van CBAM is het van belang om te kijken naar mogelijke niet-fiscale alternatieven voor het aanpakken van milieuproblemen.

H4 Hoe doeltreffend en doelmatig is het CBAM en wat zijn de verbeterpunten?

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op in hoeverre het CBAM doeltreffend en doelmatig is uitgaande van de huidige implementatie in de overgangperiode en de haalbaarheid van de doelstellingen binnen de gestelde termijn. Er zullen ook aanbevelingen worden voor wijzigingen die moeten plaatsvinden om het CBAM wel aan de vereisten te laten voldoen. Vervolgens zal worden gekeken naar de invloed ervan op de btw-heffing.

Onder doeltreffendheid wordt hierbij verstaan: de mate waarin de beleidsdoelstelling daadwerkelijk worden gerealiseerd dankzij de inzet van het beleidsinstrument. Onder doelmatigheid wordt verstaan: de mate waarin het optimale gewenste effect van het beleid tegen zo min mogelijk kosten en ongewenste neveneffecten wordt bewerkstelligd.³⁴

4.1 Doeltreffendheid CBAM

De doeltreffendheid van het CBAM zal worden beoordeeld aan de hand van de mate waarin het mechanisme de beleidsdoelstellingen daadwerkelijk realiseert. Hierbij zal zowel worden gekeken naar de huidige overgangperiode als naar de definitieve implementatiefase.

Overgangperiode

Zoals eerder vermeld in paragraaf 1.4, is de overgangperiode bedoeld om het mechanisme geleidelijk in te voeren, gegevens te verzamelen en de nodige infrastructuur op te bouwen voor de volledige implementatie. Het dient ook als testfase om de praktische werkbaarheid van het CBAM te evalueren en knelpunten op te sporen. Een belangrijke maatstaf voor de doeltreffendheid in deze fase is het vermogen van importeurs en betrokken instanties om zich aan de nieuwe rapportageverplichtingen aan te passen.³⁵ Wat deze inhouden is besproken in paragraaf 3.1.

Op 31 januari 2024 heeft de NEa een nieuwsbericht geplaatst omtrent rapportageproblemen.³⁶ Hierin wordt verwezen naar het bericht van de EC³⁷ waarin ze uitstel heeft verleend voor het indienen van het eerste kwartaalrapport (laatste kwartaal van 2023) vanwege technische problemen met het CBAM-register. Importeurs hebben 30 dagen extra de tijd gekregen om hun rapport in te dienen als zij tegen 'onbegrijpelijke en onjuiste foutmeldingen' aanlopen. De technische problemen zouden intussen zijn opgelost.

³⁴ Artikel 1 van de Regeling van de Minister van Financiën van 11 juli 2022, houdende regels voor periodiek evaluatieonderzoek 2022 (*Stcrt.* 2022, 19587).

³⁵ Onderdeel 11 tot en met 17 van de Uitvoeringsverordening (EU) 1773/2023 van de Commissie van 17 augustus 2023 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft rapportageverplichtingen voor de toepassing van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie tijdens de overgangperiode (*PbEU* 2023, L 228)

³⁶ 'Europese commissie geeft uitstel voor indienen eerste kwartaalrapport CBAM' emissieautoriteit.nl, 31 januari 2024.

<https://www.emissieautoriteit.nl/actueel/nieuws/2024/01/31/europese-commissie-geeft-uitstel-voor-indienen-eerste-kwartaalrapport-cbam> (laatst geraadpleegd 27 juli 2024)

³⁷ 'Technical issues related to the CBAM Transitional Registry and Import Control System 2 (ICS2)', taxation-customs.ec.europa.eu, 29 januari 2024. https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/update-technical-issues-related-cbam-transitional-registry-and-import-control-system-2-ics2-2024-01-29_en (laatst geraadpleegd 27 juli 2024)

Op 1 april is de deadline voor het indienen van het tweede kwartaalrapport (eerste kwartaal van 2024) gesloten, hier zijn tot nu toe nog geen berichten over geplaatst. Echter is het wel mogelijk voor CBAM-aangevers om de eerste kwartaalrapporten tot te bewerken vanwege de hoge kans op fouten.

Hoewel de overgangperiode bedoeld is om ervaring op te doen en gegevens te verzamelen, wordt de voortgang en doeltreffendheid beperkt door technische problemen. De moeilijkheden bij de rapportageplicht tonen aan dat importeurs en betrokken instanties op dit moment moeite hebben met aanpassen aan de nieuwe vereisten, wat de hoofddoelstelling van de overgangperiode ondermijnt.

Voordat de overgangperiode doeltreffend kan worden verklaard, moeten de knelpunten worden opgelost. Dit vraagt een herziening en verbetering van de huidige processen en systemen, evenals intensievere en tijdige ondersteuning van importeurs bij het rapportageproces.

Definitieve implementatiefase

Na de overgangperiode zal het CBAM in 2026 definitief in werking treden. De doeltreffendheid in deze fase zal voornamelijk worden bepaald door de impact van het mechanisme op de vermindering van koolstoflekage en de stimulering van duurzamere productiepraktijken zowel binnen als buiten de EU.

Argumenten vóór CBAM als doeltreffend middel worden gegeven door Europarlementariër Mohammed Chahim³⁸ in zijn interview met Vincent Moolenaar. Chahim is een van de mensen achter de Europese Green Deal en heeft zich volop ingezet voor CBAM om 'de regeling te verbeteren, te finetunen en te maken tot wat die nu is'. Naar zijn mening zal CBAM, hoewel het nu in een oefenfase verkeert, op de lange termijn niet weg zijn te denken uit het bedrijfsleven. Hij vindt het hele plan van aanpak inspirerend en denkt dat de transitieperiode terecht is om voor zulk omvangrijk systeem. Tweeënhalf jaar om alles te kalibreren en dubbelchecken zou genoeg zijn om ervoor te zorgen dat bedrijven en overheden precies snappen hoe alles werkt. Al zou wenselijk zijn voor het milieu om het korter te houden.

Naar mijn mening is de oefenfase zeer onderschat en de definitieve implementatie in 2026 te ambitieus. Gebaseerd op de huidige verloop van de overgangsfase en de bijkomende moeilijkheden lijkt niet haalbaar om CBAM in 2026 definitief in werking te laten treden op de manier waarop het wordt uitgelegd in de CV. Het CBAM-register is beperkt in zijn functionaliteit en heeft naar verwachting meer tijd nodig om volledig geïmplementeerd te kunnen worden, ook zijn nog niet in alle lidstaten Emissieautoriteiten aangesteld ter handhaving. Daarna zou het pas mogelijk worden voor bedrijven en overheden om de werking te snappen.

Volgens Chahim is CBAM is dé manier om oneigenlijke concurrentie tegen te gaan omdat vooroplopende productiefaciliteiten binnen de EU niet kunnen concurreren met goedkope energieprijzen in het buitenland met hoge CO₂-afdruk. Hij gelooft er ook niet in dat bedrijven vanwege CBAM geneigd zullen zijn om zich buiten de EU te vestigen. Het schiet immers niks op als producten uiteindelijk toch op de Europese markt worden verhandeld. Verder vindt Chahim dat CBAM rechtvaardig is en niet concurrentieverstorend werkt. Het zorgt voor klimaatwinst en een gelijk speelveld. De enige manier om een schonere aarde te creëren is immers door de vervuilde producten van de markt te weren. Chahim merkt ook op dat er op dit moment ook in andere landen en economische blokken soortgelijke initiatieven ontstaan. Al gaat het nog over het nadenken over

³⁸ Chahim 2024.

beprijzen van uitstoot. De EU loopt op dit moment voorop met CBAM als allereerste koolstofbeprijzingsstelsel.

Niet alle partijen delen de mening van Chahim. Bij tegenargumentatie speelt de vraag of de doelstelling wel volledig realistisch is en bereikt kan worden met CBAM als middel. Hoewel regelingen die de uitstoot van broeikasgassen verkleinen onontkoombaar zijn, beoogt CBAM dat bedrijven buiten de EU dezelfde uitstootnormen zullen opleggen binnen dezelfde overlappende termijn. Dit is echter niet realistisch omdat bedrijven in Azië nu al hun producten niet laten voldoen aan de Europese CE-normeringen, ze kunnen die evengoed kwijt kunnen op de afzetmarkt in Rusland en India zonder dat ze met dezelfde eisen worden geconfronteerd. Veel andere, minder welvarende delen van de wereld zullen waarschijnlijk gewoon doorgaan met zo goedkoop mogelijk produceren met de blijvende CO₂-uitstoot. Aldus Directeur Arjen van Dulst van Electrotool in Krimpen aan den IJssel, importeur van machines en gereedschappen voor de industrie en bouw- en installatiebedrijven.³⁹ Op die manier wordt de doeltreffendheid van CBAM beperkt.

De CV ziet ook slechts op de productie in de meest koolstof intensieve sectoren en op niet samengestelde goederen die zullen worden ingevoerd in de EU. Hiermee vallen veel goederen buiten het CBAM en wordt er een omzeilingsroute mogelijk die is besproken in paragraaf 3.4.

Een opvallend aspect is ook dat chemie (en plastics) als belangrijke sector, nog geen deel uitmaakt van het CBAM. Chahim geeft als reden dat de methodologie voor de betreffende sector nog niet op orde is. Het is volgens hem niet de bedoeling om wetgeving te maken die bedrijven dwingt om buiten de EU te gaan produceren. Dit is vooral bij de chemiesector nog een probleem, omdat producten goed gedefinieerd moeten worden. Hierbij geeft hij dus toe dat de methodologie van het berekenen van emissies en het definiëren van CBAM-goederen nog moeizaam verloopt.

Er is meer tijd en inspanning nodig voordat CBAM naar behoren functioneert en kan worden uitgebreid om meer emissies te dekken. Hoewel het op dit moment niet doeltreffend is, kan eraan gewerkt worden. Zo is er een uitbreiding nodig van de overgangperiode en de grondslag voor een meer geleidelijke en doeltreffende implementatie. Verder zullen er aanpassingen nodig zijn om rekening houden met het feit dat bedrijven buiten de EU niet parallel lopen met koolstofbeprijzing en duurzame ontwikkelingen. Daarnaast is er aandacht nodig voor de methodologie van het berekenen van emissies en de definitie van CBAM-goederen om daadwerkelijk meer uitstoot aan te kunnen pakken.

Het is ook van belang om te kijken naar mogelijke niet-fiscale alternatieven, zoals eerder vermeld in paragraaf 3.5. Economisch gezien is het weliswaar wenselijk om milieukosten te internaliseren, echter kan de focus op fiscaal beleid leiden tot complexe wetgeving en inconsistenties. Dit komt naar voren in actuele problemen met CBAM. Regelgeving werkt vaak directer en effectiever als er wordt gekeken naar het behalen van milieudoelstellingen op zich, vergeleken met fiscale instrumenten. Pas wanneer deze ontoereikend is zouden fiscale instrumenten kunnen dienen ter aanvulling.

³⁹ 'Per 1 oktober verplicht CBAM rapporteren over CO₂-emissies non-EU-import', Linkmagazine.nl, 1 oktober 2023. <https://linkmagazine.nl/per-1-oktober-verplicht-cbam-rapporteren-over-co2-emissies-non-eu-import/?v=11aedd0e4327> (laatst geraadpleegd 27 juli 2024)

4.2 Doelmatigheid CBAM

De doelmatigheid van CBAM zal worden beoordeeld aan de hand van de mate waarin het mechanisme de beleidsdoelstellingen optimaal realiseert, met zo min mogelijk bijkomende kosten en nadelige neveneffecten. Hierbij wordt zowel gekeken naar de overgangperiode als de definitieve implementatiefase.

Overgangperiode

Aangezien in de overgangperiode slechts de rapportageplicht speelt en er geen sprake is van betalingen voor certificaten of opgelegde boetes, zijn de directe financiële kosten van importeurs nog beperkt. Het zijn vooral de NEa (in geval van Nederland als lidstaat) en EC die kosten dragen voor het ontwikkelen, implementeren en handhaven van het nieuwe systeem. In de overgangsfase ligt de nadruk vooral op het monitoren en kalibreren.⁴⁰ Gezien de actuele moeilijkheden zullen de kosten van het CBAM naar verwachting vooral hoog zijn bij het opstarten.

De nadelige neveneffecten komen nog niet zozeer naar voren tijdens de overgangperiode. Het is wel mogelijk dat er plannen worden gemaakt ter voorbereiding op de definitieve implementatiefase betreffende de verplaatsing van productie en assemblage naar het buitenland of een verhoogde invoer van samengestelde producten zoals genoemd in de omzeilingsroute van paragraaf 3.4. Dit gaat ten koste van de vermindering van CO₂-uitstoot omdat de koolstoflekage in stand blijft en dezelfde vervuilende productie doorgaat. Bovendien leidt de verplaatsing van assemblage naar het buitenland tot inkomstenderving voor de EU, een onbedoeld gevolg van de CBAM-implementatie.

De baten zijn in de huidige fase nog niet optimaal zichtbaar. Er is immers nog geen sprake van directe reductie in CO₂-uitstoot. De baten van informatieverwerving zijn laag vanwege de moeizame uitvoering van het proces. Het is van belang dat de rapportageproblemen en technische beperkingen worden verholpen om de doelmatigheid te kunnen verhogen.

Op dit moment is CBAM dus niet doelmatig en behoeft het verdere aanpassingen om de knelpunten op te lossen. Op lange termijn zal het wel mogelijk zijn om de doelmatigheid te verhogen. Aanbevelingen hiervoor zijn zowel investeringen in de verbetering van de rapportage,- en monitoringssystemen om de technische beperkingen te verminderen, als training en ondersteuning van importeurs en betrokken instanties om beter te kunnen voorbereiden op de definitieve implementatiefase.

Definitieve implementatiefase

De kosten in de definitieve implementatiefase zullen naar verwachting vooral gevormd worden door de betaalde prijs van CBAM-certificaten⁴¹ door importeurs en opgelegde boetes⁴². Het is aannemelijk dat aan het begin van de definitieve implementatiefase nog veel fouten zullen worden gemaakt, gebaseerd op de huidige stand van zaken en de te snelle nadering van de implementatiefase in 2026.

⁴⁰ Afdelingen 2,3 en 4 van de Uitvoeringsverordening (EU) 1773/2023 van de Commissie van 17 augustus 2023 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft rapportageverplichtingen voor de toepassing van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie tijdens de overgangperiode (*PbEU* 2023, L 228)

⁴¹ Artikel 21 van Hoofdstuk IV van de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

⁴² Artikel 26 van Hoofdstuk VI van de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

Naar verwachting zullen de kosten van NEa en EC vooral hoog zijn bij de lancering vanwege het opvangen van fouten op dat moment en lager worden naarmate het CBAM-systeem beter functioneert. Het is echter nog onduidelijk wanneer dat het geval zal zijn.

De neveneffecten zullen naar verwachting groter zijn in de definitieve fase dan de overgangperiode. bijvoorbeeld in de vorm van de besproken omzeilingsroute. Dit werkt nadelig uit voor de doelmatigheid omdat het optimale effect van CBAM wordt ondermijnd. De koolstoflekkage blijft immers beperkt aangepakt. Uit paragraaf 3.2 volgt dat er nadelige effecten op consumenten kunnen plaatsvinden wegens afwenteling van kosten. Verder is er in paragraaf 3.3 besproken dat er nadelige effecten op kunnen treden bij producenten in derdewereldlanden die niet aan de CBAM-vereisten kunnen voldoen, omdat de keuze van Europese importeurs valt op producenten die het wel kunnen. Hierdoor kan een daling in exportinkomsten worden ervaren, evenals bredere economische problemen.

Gebaseerd op de kenmerken en doelstellingen van het CBAM zullen de baten in de definitieve implementatiefase worden gevormd door een afname in koolstoflekkage en wereldwijde CO₂-uitstoot, evenals de opbrengsten van CBAM-certificaten die op hun beurt weer benut kunnen worden bij de verdere verduurzaming van processen.⁴³ De ecologische baten zullen op langere termijn pas merkbaar zijn en moeten tussentijds worden gemeten. De monetaire baten kunnen direct worden ervaren en berekend. Het optimale resultaat wordt echter pas mogelijk indien het systeem volledig naar behoren functioneert en betrokken partijen weten hoe ze ermee moeten werken. Het is onzeker of dit al in 2026 het geval zal zijn.

Het CBAM zal naar verwachting in de definitieve implementatieperiode in 2026 (nog) niet doelmatig zal zijn vanwege onzekere baten, hoge voorspelde kosten en nadelige neveneffecten. Het is wel mogelijk om op lange termijn de doelmatigheid te verhogen. De aanbevelingen hiervoor zijn allereerst hetzelfde als bij de overgangsfase, namelijk investeringen in de verbetering van de rapportage,- en monitoringssystemen om de technische beperkingen te verminderen, en training en ondersteuning van betrokken instanties. Verder is het van belang om te focussen op internationale samenwerking om koolstoflekkage beter aan te kunnen pakken en het nadelige effect op derdewereldlanden te verminderen. Ook is het van belang om toezicht te houden op het doorberekenen van kosten in de prijs om zo consumenten te kunnen beschermen tegen onnodige prijsstijgingen.

4.3 CBAM en btw

Zoals hierboven besproken brengt CBAM veel implicaties met zich mee die ten koste gaan van de doeltreffendheid en doelmatigheid ervan. Deze paragraaf zal ingaan op de invloed hiervan op de btw-heffing.

Eerder is in paragraaf 2.2 besproken dat de betaalde prijs voor CBAM-certificaten niet moet worden opgenomen in de douanewaarde voor de btw. De EC heeft dit verduidelijkt tijdens de bijeenkomst voor specifieke vragen omtrent CBAM.⁴⁴ In paragraaf 2.5 is besproken dat dit betekent dat CBAM dus geen directe invloed zou moeten hebben op de btw-heffing. Echter is het pas mogelijk bij een goede splitsing van invoerkosten in de administratie. Anders bestaat het risico dat CBAM wordt doorberekend in de douanewaarde, wat indirect de grondslag voor btw verhoogt.

⁴³ Artikel 1 van Hoofdstuk I van de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

⁴⁴ (CEG/VAL/14) - 14th meeting of Valuation Section of the Customs Expert Group E03419, onder punt 4.7.

Hoewel er uitleg is gegeven door de EC, heerst er naar mijn mening nog steeds veel onduidelijkheid over de verhouding van CBAM tot de btw-heffing. Het komt allereerst direct naar voren in het stellen van de specifieke vraag aan de EC. Verder zijn er buiten de notulen van de bijeenkomst⁴⁵ ook geen bronnen die ingaan op het verwerken van CBAM in de douanewaarde en de samenhang met btw. Zo is het bijvoorbeeld niet opgenomen in uitzonderingen of “andere heffingen” in HDU of publicaties van de NEa en andere bronnen die worden geraadpleegd door importeurs of adviseurs. Dit is verwarrend vanwege de definitie van douanewaarde voor de btw die wel algemeen bekend en toegankelijk is.

Ter herhaling is de maatstaf voor btw bepaald volgens artikel 19 Wet OB. Hierbij wordt de belasting berekend over de douanewaarde (welke de betaalde prijs omvat, verhoogd met vervoers-, verzekerings- en andere kosten tot aan de grens) verhoogd door de rechten bij invoer, belastingen en heffingen, met uitzondering van de ter zake van de invoer in Nederland verschuldigde omzetbelasting.

Gezien de bovengenoemde definitie en beperkte beschikbaarheid van andere bronnen die ingaan op de verhouding van CBAM tot btw bestaat er een grote kans dat er fouten worden gemaakt bij administratie en btw-aangiftes. Waardoor de btw-grondslag wordt verhoogd en er onbedoeld veel btw wordt afgedragen. Dit vormt een nieuw negatief neveneffect van CBAM waardoor de doelmatigheid ervan nog verder afneemt. De implicaties op de btw-heffing zullen naar verwachting pas gaan spelen in de definitieve implementatiefase, wanneer er daadwerkelijk een prijs wordt betaald voor de certificaten. In de overgangsfase speelt immers alleen de rapportageplicht, zonder bijkomende kosten voor importeurs.

Er kan geconcludeerd worden dat CBAM een extra neveneffect met zich meebrengt in de vorm van verhoogde btw-afdracht door CBAM-importeurs. Dit gaat verder ten koste van de doelmatigheid van CBAM. Een aanbeveling kan zijn om een betere informatievoorziening te bieden aan importeurs en betrokken instanties met betrekking tot CBAM en btw-heffing, met nadruk op de btw-aangiftes en doorberekenen van kosten. Het is ook van belang om goed te blijven controleren, vooral aan het begin van de implementatiefase wanneer naar verwachting de meeste fouten zullen worden gemaakt.

⁴⁵(CEG/VAL/14) - 14th meeting of Valuation Section of the Customs Expert Group E03419, onder punt 4.7.

Deelconclusie 4

Hoe doeltreffend en doelmatig is het CBAM en zijn er verbeterpunten?

Gebaseerd op de overgangperiode is het CBAM in zijn huidige vorm niet doeltreffend en niet doelmatig. De rapportageproblemen en technische beperkingen hinderen de gegevensverzameling, waardoor importeurs moeite hebben om aan hun verplichtingen te voldoen. Ook spelen er hoge opstartkosten en neveneffecten, gecombineerd met de nog niet zichtbare baten. Het systeem vereist verdere aanpassingen om de knelpunten op te lossen, wat extra inspanningen en kosten met zich meebrengt. Hoewel deze inspanningen gerechtvaardigd kunnen zijn vanwege de unieke aard van CBAM als de eerste koolstofgrensheffing, is er behoefte aan verbeterde rapportage- en monitoringsystemen, en meer training en ondersteuning voor importeurs en betrokken partijen.

Naar verwachting zal het CBAM in de definitieve implementatieperiode ook niet doeltreffend of doelmatig zijn. Er zullen immers nog meer kosten en neveneffecten plaatsvinden, terwijl de baten onzeker blijven. De korte overgangperiode en beperkte grondslag vragen om uitbreiding voor een meer geleidelijke en doeltreffende implementatie. Verdere aanpassingen zijn nodig om internationale verschillen in koolstofbeprijzing en duurzame ontwikkelingen te adresseren, evenals verbeteringen in de methodologie voor emissieberekeningen. Een extra nadelig neveneffect van CBAM komt tot uiting in een verhoogde btw-heffing van CBAM-importeurs, wat de doelmatigheid verder vermindert. Betere informatievoorziening en controle, vooral aan het begin van de implementatiefase, zullen van belang zijn om de fouten te verminderen.

Op lange termijn kunnen investeringen in verbeterde systemen, internationale samenwerking en focus op consumentenbescherming en informatievoorziening bijdragen aan een verhoogde doeltreffendheid en doelmatigheid van het CBAM. Echter is het de vraag of uitstootbestrijding via andere wegen, zoals regelgeving, een betere optie zou kunnen zijn. Op die manier zouden veel kosten en neveneffecten immers vermeden kunnen worden.

Conclusie

Wat zijn de potentiële implicaties van het CBAM op de btw-heffing van importeurs binnen de EU en zijn er verbeteringen nodig zodat zij aan de vereisten kunnen voldoen?

Het CBAM is een Europese verordening ontworpen om koolstoflekkage tegen te gaan. Dit fenomeen treedt op wanneer EU-productie verschuift naar landen met minder strenge milieuregels. Het CBAM is onderdeel van de bredere Fit for 55-initiatieven onder de Europese Green Deal, met als doel de netto-uitstoot van broeikasgassen in te verminderen en volledige klimaatneutraliteit te bereiken tegen 2050. Het CBAM legt een grensbelasting op de CO₂-uitstoot die vrijkomt bij de productie van ingevoerde goederen, met name gericht op de meest vervuilende sectoren. De volledige implementatie van CBAM begint in 2026, na een overgangperiode waarin alleen rapportageverplichtingen gelden.

Bij invoer van CBAM-goederen in de EU moeten zowel douanerechten als btw worden betaald over de douanewaarde van de goederen. Deze omvat de betaalde prijs verhoogd met vervoers-, verzekerings- en andere kosten tot aan de grens. Voor de btw wordt het nog verhoogd met de invoerrechten, belastingen en heffingen. De grondslag van btw en douane overlapt dus. Hoewel CBAM-certificaten als kosten kunnen worden gezien, heeft de EC verduidelijkt dat ze niet in de douanewaarde moeten worden opgenomen omdat ze als "andere heffingen betaalbaar in de Unie" worden geclassificeerd. Dit betekent dat CBAM-certificaten geen directe invloed moeten hebben op de btw-heffing, hoewel het indirect mogelijk is wanneer ze niet correct worden geadministreerd.

CBAM zal (potentiële) implicaties hebben op importeurs. Allereerst treden er in de overgangsfase rapportageverplichtingen op met betrekking tot de hoeveelheid ingevoerde goederen en de daarmee samenhangende ingebedde emissies. In de definitieve implementatiefase wordt dit uitgebreid naar kosten bij aankoop van CBAM-certificaten en de administratie ervan. Hierdoor zullen er gevolgen optreden voor de samenwerking met producenten en kunnen er pogingen worden gedaan om de kosten te omzeilen of af te wentelen op eindgebruikers.

In de overgangsfase blijkt CBAM wegens rapportageproblemen en technische beperkingen niet doeltreffend of doelmatig te zijn. De gegevensverzameling wordt verhinderd waardoor importeurs moeite hebben om aan verplichtingen te voldoen. Ook spelen er hoge opstartkosten en neveneffecten, gecombineerd met de nog niet zichtbare baten. Gezien de korte overgangperiode en beperkte grondslag zal de definitieve implementatiefase naar verwachting ook niet doeltreffend of doelmatig zijn. Er zullen meer kosten en neveneffecten plaatsvinden, terwijl de baten onzeker blijven.

Een belangrijk nadelig neveneffect van CBAM komt tot uiting in een verhoogde btw-heffing van CBAM-importeurs, wat de doelmatigheid verder vermindert. Hoewel de kosten van CBAM-certificaten officieel niet in de douanewaarde moeten worden opgenomen, kunnen ze indirect de btw-grondslag verhogen als importeurs deze kosten niet correct administreren. Dit kan gebeuren als CBAM-kosten worden doorberekend in de totale invoerkosten, wat de btw-grondslag verhoogt.

Voor CBAM op zich is er behoefte aan verbeterde rapportage- en monitoringsystemen, en meer training en ondersteuning voor importeurs en betrokken partijen. Ook zijn er verdere aanpassingen nodig om internationale verschillen in koolstofbeprijzing en duurzame ontwikkelingen te adresseren, evenals verbeteringen in de methodologie voor emissieberekeningen. Met betrekking tot btw is een betere informatievoorziening en controle van belang om de fouten te verminderen, vooral aan het

begin van de implementatiefase. Zo wordt het mogelijk om CBAM op lange termijn meer doeltreffend en doelmatig te maken. Ten slotte is het van belang om te kijken of niet-fiscale alternatieven voor CBAM, zoals regelgeving, die betere optie kunnen zijn. Op die manier zouden immers veel kosten en neveneffecten vermeden kunnen worden. Al met al zit er potentie achter CBAM, echter moet er nog veel gebeuren om het waar te maken.

Literatuurlijst

Brus, *Ars Aequi* AA 2016

M.M.T.A. Brus, 'Het klimaatakkoord van Parijs: bouwen aan wereldrecht of bewijs van falende internationale samenwerking', *Ars Aequi* AA 2016.

Chahim 2024

M. Chahim in: A. van Leemput 'Mohammed Chahim over 'koolstofheffing' CBAM' (interview met V. Moolenaar), *managementscope.nl*, 9 april 2024.

Klapwijk, Pustjens & Gille, *BR* 2022/2

C.L. Klapwijk, L. Pustjens & J.J. Gille, 'Het 'carbon border adjustment mechanism': een belasting op de import van CO₂-intensieve producten', *BR* 2022/2.

Schippers & De Wit, *WFR* 2021/233

Dr. M.L. Schippers LL.M en W. de Wit., 'Voorstel voor een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (CBAM)', *WFR* 2021/233.

Ter Steege, *WFR* 2022/11

D.R. ter Steege, 'Klimaatdoelstellingen, belastingen en (klimaat)instrumentalisme', *WFR* 2022/11.

Rapporten

CE Delft, *Additional profits of sectors and firms from the EU ETS 2008-2019* 2021

CE Delft 'Additional profits of sectors and firms from the EU ETS 2008-2019', mei 2021.

Jurisprudentielijst

Besluit (EU) 1841/2016 van de Raad van van 5 oktober 2016 betreffende de sluiting, namens de Europese Unie, van de Overeenkomst van Parijs, die is aangenomen in het kader van het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering (*PbEU* 2016, L 282)

Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (*PbEU* 2003, L 275)

Verordening (EEG) 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (*PbEU* 1987, L 256)

Verordening (EU) 2013/952 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (*PbEU* 2013, L 269)

Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (*PbEU* 2023, L 130)

Uitvoeringsverordening (EU) 1773/2023 van de Commissie van 17 augustus 2023 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen voor Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft rapportageverplichtingen voor de toepassing van het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie tijdens de overgangperiode (*PbEU* 2023, L 228)

Resolutie van het Europees Parlement van 10 maart 2021 met aanbevelingen aan de Commissie inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven en verantwoordingsplicht van ondernemingen (2020/2129(INL) (*PbEU* 2021, C 474)

COM(2019) 640 def.

COM(2021) 550 def.

COM(2021) 564 def.

Regeling van de Minister van Financiën van 11 juli 2022, houdende regels voor periodiek evaluatieonderzoek 2022 (*Stcrt.* 2022, 19587).