





Af Birgitte Mogensen,  
Statsautoriseret revisor, formand  
for FSR – danske revisorer  
Udvalg for samfundsansvar og  
bæredygtighed,  
Gorm Boe Petersen, Politisk chef,  
FSR – danske revisorer,  
Helge Sigurd Næss-Schmidt,  
Partner, Copenhagen Economics  
og Holger Nikolaj Jensen,  
Senior Economist, Copenhagen  
Economics

# Beskatning af **CO<sub>2</sub>** - procesemissioner i praksis – en model til inspiration

## 1. Indledning

En mere ensartet CO<sub>2</sub>-afgift<sup>1</sup> er et af værktøjerne til at opnå målet om at reducere CO<sub>2</sub>-udledningen i Danmark med 70% frem mod 2030. Derfor blev det i efteråret 2020 (Finansministeriet 2020) besluttet, at der skulle nedsættes en ekspertgruppe, som skal fastlægge rammerne for en ensartet beskatning af CO<sub>2</sub> i Danmark.

Kigger man på ekspertgruppens kommissorium<sup>2</sup>, så er det tydeligt, at opgaven er kompleks: Ekspertgruppen skal finde en CO<sub>2</sub>-beskatningsmodel, der tager en række samfundsøkonomiske hensyn, herunder lækage (virksomheder, der flytter fra Danmark på grund af skattetryk), miljøpåvirkninger og social balance.

Der er i kommissoriet ikke lagt op til begrænsninger på, hvordan den fremtidige CO<sub>2</sub>-beskatning skal indrettes. Det er dog givet, at beskatning af energi fortsat bliver en krumtap. Dels fordi en stor del af danske virksomheder og danske husholdningers CO<sub>2</sub>-udledninger udelukkende er relateret til energiforbruget, dels fordi lovgivningen om energibeskatninger for energiprodukter allerede er på plads og kendt for alle.

Det er imidlertid værd at bemærke, at ca. 13 mio. tons CO<sub>2</sub> ud af Danmarks samlede udledning på ca. 50 mio. tons CO<sub>2</sub> ikke er energirelateret og derfor ikke beskattes i dag.<sup>3</sup> Ydermere giver skattelovgivningen i dag ikke noget økonomisk incitament til, at virksomheder opsamler og forarbejder eller bortskaffer CO<sub>2</sub>.

Denne artikel griber fat i behovet for skattemæssig nytænkning i forhold til netop disse to ting. Hvordan kan vi udvikle skattesystemet i Danmark, så det tager højde for ikke-energirelaterede CO<sub>2</sub>-udledninger? Og hvordan kan vi via skattesystemet og supplerende instrumenter tilskynde virksomhederne til at opsamle og forarbejde/bortskaffe CO<sub>2</sub>?

Artiklen her er bygget op således. Først redegør vi for den nuværende beskatning af CO<sub>2</sub> i Danmark. Herefter præsenteres

læseren for nogle centrale forudsætninger for forståelsen af vores forslag til beskatningsmodel, herunder hvad der forstås ved Carbon Capture and Utilization (CCU) og Carbon Capture and Storage (CCS). I artiklens fjerde afsnit præsenteres vores beskatningsmodel, der efterfølges af et afsnit om brugen af revisorer og erklæringer med sikkerhed ved implementering af modellen i Danmark. Endelig konkluderes der i artiklens sidste afsnit.

## 2. Den danske CO<sub>2</sub>-beskatning i dag

Danske CO<sub>2</sub>-udledninger fra fossile brændsler beskattes i dag med en kombination af klima- og energiafgifter i sammenhæng med dele af industriens og større energi- og forbrændingsanlægs omfattelse af EU's CO<sub>2</sub>-kvotesystem. Afgiftssystemet har blandt andet til formål at tilgodese virksomheder, der er i skarp international konkurrence. De konkurrenceudsatte erhverv (fx mineralogiske processer, elproduktion og landbrug) betaler derfor de laveste energiafgifter eller er reelt helt fritaget for at betale energiafgifter. Omvendt er andre erhverv højere beskattet i erhvervslivet. Det drejer sig eksempelvis om opvarmning og fossile brændsler til transport. Tilsvarende hensyn til lækage er indbygget i EU's kvotesystem.

Det nuværende afgiftssystem er derudover kendetegnet ved, at afgiftsniveauet varierer markant afhængig af *anvendelsen* af fossile brændsler. Endelig er der elementer af indirekte CO<sub>2</sub>-beskatning i Danmark – fx via registreringsafgifterne.

### 2.1 Punktafgifter på fossile brændsler

Alle fossile brændsler er belagt med en punktafgift i form af en CO<sub>2</sub>-afgift. CO<sub>2</sub>-afgiften er differentieret imellem de forskellige brændsler afhængigt af, hvor meget CO<sub>2</sub> der udledes ved forbrændingen, således at afgiften på alle fossile brændsler svarer til 178,5 DKK/pr. udledt ton CO<sub>2</sub>.<sup>4</sup>

Ud over CO<sub>2</sub>-afgiften pålægges fossile brændsler ligeledes en punktafgift i form af energiafgifter. Energiafgifterne er ens på tværs af alle fossile brændsler målt i DKK/energienhed, men da CO<sub>2</sub>-indholdet er forskelligt pr. energienhed på tværs af de fossile brændsler, er den samlede punktafgift på fossile brændsler – og dermed den samlede reelle afgift på CO<sub>2</sub>-emissioner – varierende på tværs af brændsler.

Samlet set er denne variation af væsentlig størrelse, da energiafgiften omregnet til DKK/ton CO<sub>2</sub> er væsentligt højere end selve CO<sub>2</sub>-afgiften. Som eksempel svarer energiafgiften på naturgas til opvarmning til 1.000 DKK/ton CO<sub>2</sub>, således at den samlede de facto-punktafgift på

naturgas svarer til ca. 1.178,5 DKK/ton CO<sub>2</sub>, hvorimod den samlede de facto-punktafgift for kul kun svarer til 781 DKK/ton CO<sub>2</sub>. Forskellen skyldes, at kul udleder relativt meget CO<sub>2</sub> pr. energienhed, så bidraget til den samlede CO<sub>2</sub>-afgiftsbelastning fra energiafgiften på kul er relativt lille.

Ud over differentiering på tværs af brændsler er den samlede CO<sub>2</sub>-afgift også differentieret på tværs af anvendelser. Det skyldes, at der for alle erhvervsmæssige processer (med undtagelse af rumvarme, varmt brugsvand og komfortkøling) gives en næsten 100% refusion af energiafgiften. Det betyder, at der betales en væsentligt lavere samlet de facto-CO<sub>2</sub>-afgift for energiforbrug i erhvervslivets processer (alt energiforbrug i erhvervslivet med undtagelse af rumvarme, komfortkøling og motorbrændstof)<sup>5</sup>, nemlig alene CO<sub>2</sub>-afgiften på 178,5 DKK/pr. udledt ton CO<sub>2</sub>.<sup>6</sup> Det omvendte er tilfældet for transportformål, hvor der betales en noget højere energiafgift end til øvrige formål, således at der betales en noget højere CO<sub>2</sub>-afgift for fossile brændsler til transportformål end til øvrige formål.<sup>7</sup>

### 2.2 Det europæiske kvotemarkedssystem, ETS

Ud over punktafgiften på fossile brændsler beskattes CO<sub>2</sub> også via det europæiske kvotemarkedssystem, ETS. ETS er et tværeuropæisk, markedsbaseret instrument, som omfatter alle kraftværker og fjernvarmeværker (med en effekt over 20 MW) samt større industrivirksomheder og intern EU-luftfart. Alle virksomheder, som er omfattet af ETS, skal hvert år indlevere et antal ETS-kvoter svarende til den mængde CO<sub>2</sub>, som de har udledt over året.

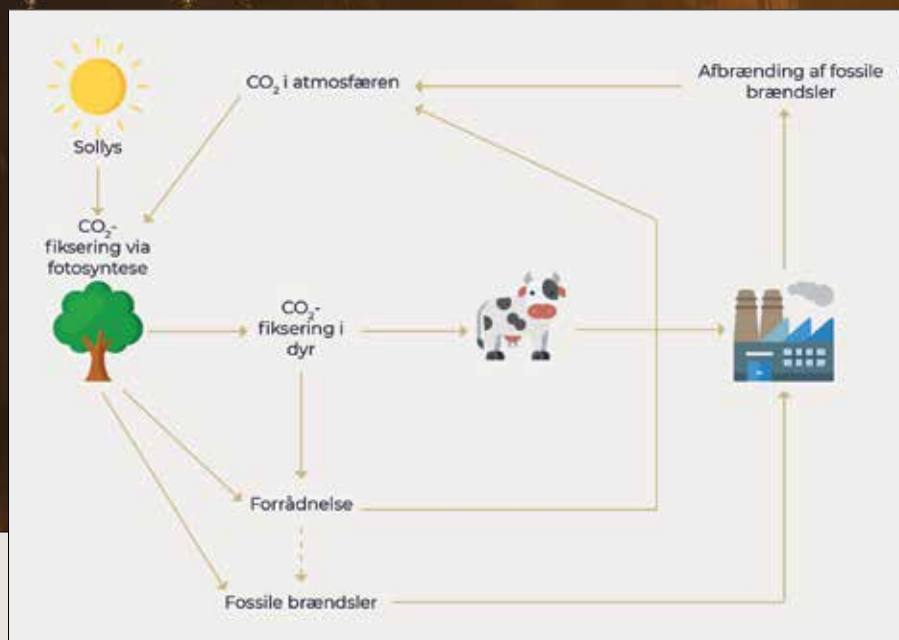
Ved indgangen til hver ETS-fase (nuværende ETS-fase spænder fra 2021 til 2030) fastsættes et loft for den samlede mængde kvoter (1 kvote = 1 ton udledt CO<sub>2</sub>), som kan tildeles alle omfattede virksomheder. Disse kvoter allokeres herefter ud til de enkelte lande. Herefter tildeles disse kvoter fra landene til de omfattede virksomheder primært via auktion, således at virksomhederne køber den mængde kvoter, de anser nødvendige for at dække deres CO<sub>2</sub>-emissioner i den respektive periode.<sup>8</sup>

Ud over ved auktion er nogle særligt energiintensive og globalt konkurrenceudsatte virksomheder også blevet tildelt kvoter gratis på baggrund af historiske udledninger.

Efter auktionen er slut (eller når den gratis tildeling er foretaget), kan virksomhederne handle med kvoterne, således at prisen på CO<sub>2</sub>-kvoter er markedsbestemt. For nuværende er prisen på en CO<sub>2</sub>-kvote godt 350 DKK/pr. udledt ton CO<sub>2</sub><sup>9</sup>, og altså væsentligt højere end den danske CO<sub>2</sub>-afgift, som betales af de virksomheder, der ikke er omfattet af ETS.



Danske CO<sub>2</sub>-udledninger fra fossile brændsler beskattes i dag med en kombination af klima- og energiafgifter i sammenhæng med dele af industriens og større energi- og forbrændingsanlægs omfattelse af EU's CO<sub>2</sub>-kvotesystem. Afgiftssystemet har blandt andet til formål at tilgodese virksomheder, der er i skarp international konkurrence. De konkurrenceudsatte erhverv (fx mineralogiske processer, elproduktion og landbrug) betaler derfor de laveste energifgifter eller er reelt helt fritaget for at betale energifgifter. Omvendt er andre erhverv højere beskattet i erhvervslivet. Det drejer sig eksempelvis om opvarmning og fossile brændsler til transport. Tilsvarende hensyn til lækage er indbygget i EU's kvotesystem.



### 2.3 Indirekte CO<sub>2</sub>-beskatning via registreringsafgiften på biler

Ud over de to primære instrumenter til CO<sub>2</sub>-beskatning indeholder den differentierede registreringsafgift på biler også en indirekte CO<sub>2</sub>-beskatning. CO<sub>2</sub>-beskatningen består i, at der gives et fradrag eller tillæg i registreringsafgiften baseret på bilens brændstoffektivitet og brændselstype og dermed på CO<sub>2</sub>-udledning pr. kørte km.

Fradraget i registreringsafgiften er på 4.000 DKK for hver km/liter, som bilen kan køre over 20 km/liter for benzinerbiler og 22 km/liter for dieselmotorer. For større brændstofforbrug er der modsat et tillæg på 6.000 DKK pr. km/liter under grænsen for henholdsvis benzin og diesel.<sup>10</sup>

Den faktiske, marginale CO<sub>2</sub>-afgift fra registreringsafgiften er dermed helt afhængig af årlig kørsel og bilens levetid, men kan generelt siges at være væsentligt højere end de øvrige afgiftsinstrumenter. For eksempel vil den marginale CO<sub>2</sub>-beskatning for en benzinerbil, som kører 22 km/liter, 15.000 km pr. år og har en levetid på 10 år, svare til en marginal CO<sub>2</sub>-beskatning på 2.444 DKK/ton CO<sub>2</sub>.<sup>11</sup>

På EU-niveau er tilsvarende gennemført en regulering af bilproducenterne, således at de samlede CO<sub>2</sub>-udledninger fra bilsalg er pålagt en begrænsning på CO<sub>2</sub>-udledningen pr. km i den gennemsnitligt solgte bilflåde i Europa. Dette vil give bilselskaberne incitament til at producere konventionelle biler med lavere brændstofforbrug og/eller større salg af lav-/0-emissionsbiler.<sup>12</sup>

### 3. CO<sub>2</sub>-kredsløbet, CCS og CCU

For at forstå den danske og den heri foreslåede beskatningsmodel til bunds er det tillige nødvendigt at redegøre for enkelte grundlæggende elementer i beskat-

ningsmodellen. Derfor vil vi i det følgende se på CO<sub>2</sub>-kredsløbet samt Carbon Capture and Storage (CCS) og Carbon Capture and Utilization (CCU).

#### 3.1 CO<sub>2</sub>-kredsløbet

CO<sub>2</sub> er en naturlig del af atmosfæren. Før den industrielle revolution udgjorde CO<sub>2</sub> knap 260 milliontedele af atmosfæren. Et tal der siden er steget til knap 420 milliontedele i 2020.<sup>13</sup> CO<sub>2</sub> er den primære drivhusgas i atmosfæren, og en stigende koncentration af CO<sub>2</sub> i atmosfæren fører til klimaforandringer, primært gennem en global opvarmning. Årsagen til denne effekt er – kort fortalt – at CO<sub>2</sub> er gennemtrængeligt for hvidt lys, som udsendes fra solen mod jorden, men har en isolerende effekt over for infrarødt lys (varme), som er den stråling, der sendes tilbage fra jorden og ud i verdensrummet. På den måde fungerer CO<sub>2</sub>-indholdet i atmosfæren som et "drivhus": Jo større CO<sub>2</sub>-koncentrationen er, desto større vil drivhuseffekten og dermed opvarmningen af jordklo- den være.

Det naturlige CO<sub>2</sub>-kredsløb består i, at alle planter og en række alger mv. løbende optager CO<sub>2</sub> fra atmosfæren, som via fotosyntesen omdannes til henholdsvis ilt og fast kulstof, som bindes i organismen (plantevæv, træer mv.). Den ilt, som opstår ved fotosyntesen, optages af alle levende ilt-åndende organismer, og via den kemiske forbrænding bindes ilt igen til kulstof og udåndes som CO<sub>2</sub>. Dermed dannes et kredsløb for kulstoffet.

Herudover optager dyr og planter også kulstof i fast form, imens de vokser. Når organismerne dør, frigives kulstoffet igen til atmosfæren som CO<sub>2</sub> via forrådnelse eller afbrænding, jf. figuren ovenfor.



En del af kulstoffet fra levende organismer ender dog med at forblive i fast form som fast kulstof, når organismen dør, og dele af organismen ikke forrådnar. Dette kulstof indlejres over tid i fx kridt, kalk og andre mineraler og bliver til fossile brændstoffer: Primært kul, gas og olie. De fossile brændstoffer består dermed af kulstof, som er optaget via CO<sub>2</sub> fra atmosfæren og er opsamlet over millioner af år. Afbrænding af fossile brændsler forstyrrer således det naturlige CO<sub>2</sub>-kredsløb i og med, at den CO<sub>2</sub>, som er opsamlet over millioner af år, frigives til atmosfæren på få århundreder. Ud over afbrænding af fossile brændsler er der også en række kemiske processer i industrien og landbruget (primært i form af husdyrhold), som udleder drivhusgasser, hvor CO<sub>2</sub> og metan er de primære kilder til klimaforandringer.<sup>14</sup>

Hvor afbrænding af fossile brændstoffer er menneskeskabte udledninger af drivhusgasser, så kan både naturlige og menneskeskabte aktiviteter opsamle CO<sub>2</sub> igen – enten direkte fra CO<sub>2</sub>-kilden eller fra atmosfæren. Sådanne aktiviteter/processer kaldes under et for "Carbon Capture" (CC).

Der er fundamentalt set to tilgange til carbon capture: opsamling af CO<sub>2</sub> direkte fra atmosfæren uafhængigt af udledningen eller at forhindre udledninger af CO<sub>2</sub>-emissioner til atmosfæren ved at opsamle CO<sub>2</sub> direkte fra punktkilder. Den opsamlede CO<sub>2</sub> kan herefter enten lagres på forskellig vis eller bringes i anvendelse i videre produktion. Ved lagring af CO<sub>2</sub> er der tale om "Carbon Capture and Storage" (CCS), og ved anvendelse af CO<sub>2</sub> i videre produktion er der tale om "Carbon Capture and Utilization" (CCU). I nedenstående gennemgås processerne, metoder og indikationerne af CCS og CCU, og hvorledes disse har relevans for vores beskatningsmodel.

CO<sub>2</sub> er den primære drivhusgas i atmosfæren, og en stigende koncentration af CO<sub>2</sub> i atmosfæren fører til klimaforandringer, primært gennem en global opvarmning. Årsagen til denne effekt er – kort fortalt – at CO<sub>2</sub> er gennemtrængeligt for hvidt lys, som udsendes fra solen mod jorden, men har en isolerende effekt over for infrarødt lys (varme), som er den stråling, der sendes tilbage fra jorden og ud i verdensrummet. På den måde fungerer CO<sub>2</sub>-indholdet i atmosfæren som et "drivhus": Jo større CO<sub>2</sub>-koncentrationen er, desto større vil drivhuseffekten og dermed opvarmningen af jordkloden være.

### 3.2 Carbon Capture

Carbon Capture beskriver en proces, hvor CO<sub>2</sub> opsamles fra en punkt-kilde til CO<sub>2</sub>-udledning (f.eks. skorstenen på et kraftværk) eller alternativt direkte fra atmosfæren. Hvordan den opsamlede CO<sub>2</sub> anvendes eller bortskaffes afgør, om der er tale om CCS eller CCU.

Der er tre primære tilgange til opsamling af CO<sub>2</sub> – carbon capture, nemlig:

- Opsamling via naturlig fotosyntese, primært via skovrejsning.
- Industriell opsamling direkte fra atmosfæren, (også kaldet DAC (Direct Air Carbon Capture)).
- Industriell, kemisk opsamling fra punktkilder.

A) *Den første* – og i dag mest anvendte metode – er den alment kendte biologiske proces fra fotosyntesen, hvor CO<sub>2</sub> optages fra atmosfæren fra skove i vækst og lagres som fast kulstof i træerne. Denne proces er kendt og relativt billig at bruge.

To forhold er dog helt centrale for anvendelse af skov- og skovrejsning til carbon capture. Vigtigst er, at skove og træer kun optager CO<sub>2</sub>, så længe de er i vækst, dvs. at træerne vokser, og skoven blive kontinuerligt større. Årsagen er, at en skov i balance – det vil sige hverken i vækst eller det modsatte – er kendetegnet ved, at gamle træer falder og rådner i samme hastighed, som nye træer vokser op. Da træer, som forrådnar, udleder den samme mængde CO<sub>2</sub>, som de har optaget i deres vækstperiode, bidrager en skov i balance *ikke* til opsamling af CO<sub>2</sub>. Det vil altså sige, at for at optage CO<sub>2</sub> skal der være tale om ny skovrejsning, således at det samlede CO<sub>2</sub>-lager i træerne vokser.<sup>15</sup>

Dette fører til den næste pointe, nemlig at carbon capture via skovrejsning er betinget af, hvad der sker med skoven, *efter* at skoven er fuldt udvokset. For at der kan være tale om blivende carbon capture, er det afgørende, at skoven enten bliver stående, eller at træerne fra skoven anvendes til blivende produkter, som bibeholder træet som lager for kulstof i fast form. Dette vil typisk være tømmer.

Bliver træet omvendt fældet til brug for afbrænding, eller forgår skoven i naturlige skovbrande, stormfald eller lignende, vil hele det oplagrede CO<sub>2</sub> fra skoven igen blive frigivet til atmosfæren. Carbon capture via skovrejsning er særligt relevant til opsamling af CO<sub>2</sub>, som ikke kan indfanges direkte fra kilden, eller til at nedbringe *niveaue*t af CO<sub>2</sub> i atmosfæren.

B) "Direct Air Carbon Capture" (DACC) er en industriel proces, hvor store mængder atmosfærisk luft køres igennem en proces, og CO<sub>2</sub>'en opfanges via kemiske filtre, således at der suges CO<sub>2</sub> direkte ud af atmosfæren. Denne proces bygger på kendt teknologi, som dog ikke har kunnet demonstreres i større skala eller til priser, som giver praktisk mening at bringe i anvendelse i stor skala.<sup>16</sup>

C) *Den tredje* tilgang til carbon capture er opsamling fra punktkilder, f.eks. fra industrielle processer, ved at benytte kemiske filtre ved punktkilden, som kan opsamle CO<sub>2</sub>'en, hvor den udledes. Dette er en relativt kompleks proces, men anvendes allerede i dag.<sup>17</sup>

### 3.3 Lagring af den opsamlede CO<sub>2</sub> (CCS) eller videre udnyttelse af den opsamlede CO<sub>2</sub> (CCU)

CCS bygger, som navnet antyder, på princippet om at lagre opsamlet CO<sub>2</sub>. Den opsamlede CO<sub>2</sub> kan efter opsamling lagres under jorden, hvor der i dag særligt er et fokus på lagring i gamle olie- og gasfelter eller dybtliggende porøse klippe- og mineralformationer.

Estimater peger på, at der er et stort teknisk / geologisk potentiale med denne form for CCS. Estimater peger således på, at der er et CCS-potentiale til lagring af op imod 10.000 gigaton globalt, hvilket svarer til ca. 250 års globale udledninger af drivhusgasser ved det nuværende niveau.<sup>18</sup>

Teknologien har været anvendt i Norge i mere end to årtier, om end omkostningerne stadigvæk er betydelige. Det norske institut "Stiftelsen for industriell og teknisk forskning" (Sintef) forventer at kunne opsamle og lagre CO<sub>2</sub> til en pris på ca. knap 600 DKK/ton over de næste 10 år.<sup>19</sup> For nuværende forventes prisen for CCS at være omkring 1.000 DKK/ton, hvis CO<sub>2</sub>'en opsamles direkte fra punktkilden. Den primære udfordring for geologisk CCS er dermed for nuværende prisen.<sup>20</sup>

CCU henviser til processer, hvor mekanisk opsamlet CO<sub>2</sub> videreføres kemisk til at producere kulstof-baserede brændsler såsom syntetisk metan, metanol, diesel m.v. CCU bygger på kendte processer og kendt teknologi, men er relativt dyr i forhold til CCS.<sup>21</sup> Det er vigtigt at notere sig, at syntetisk brændstof, når det afbrændes, vil udlede præcis den samme mængde CO<sub>2</sub>, som afbrænding af det fossile alternativ, den er konstrueret som. Afbrænding af CCU-brændstoffer kan altså ikke i sig selv siges at være CO<sub>2</sub>-neutral.

### 3.4 Samlet konklusion Carbon Capture, Storage or Utilization

Samlet kan der fra ovenstående konkluderes, at CCU kan bruges til at nedbringe CO<sub>2</sub>-udledningerne og potentielt skabe et cirkulært CO<sub>2</sub>-kredsløb, men upåagtet mængden af CCU vil CO<sub>2</sub>-indholdet i atmosfæren – alt andet lige – være konstant. Såfremt der bliver behov for at *reducere niveaue*t af CO<sub>2</sub> i atmosfæren, skal CCS bringes i spil.

## 4. Forslag til ny beskatningsmodel

I dag pålægges CO<sub>2</sub>-afgifter virksomhederne direkte (sammen med andre energiafgifter) på fakturaen fra energileverandøren. CO<sub>2</sub>-afgifter i Danmark er således for nuværende *udelukkende* relateret til virksomhedens energiforbrug. Procesemissioner<sup>22</sup> – CO<sub>2</sub>-udledninger, der *ikke* er relateret til virksomhedens energiforbrug, men til virksomhedens produktionsprocesser, fx i form af biprodukter eller kemiske processer i produktionen – beskattes således *ikke* i dag via danske CO<sub>2</sub>- eller energiafgifter.<sup>23</sup> Som eksempel



Carbon capture via skovrejsning er betinget af, hvad der sker med skoven, efter at skoven er fuldt udvokset.





Beskatningsobjektet er procesudledninger af alle drivhusgasser, der IKKE er direkte relateret til virksomhedens energiforbrug. CO<sub>2</sub>-afgifter, der allerede er opkrævet, jf. CO<sub>2</sub>-afgiftsloven, er således BBP-modellen uvedkommende. Da BBP-modellens anvendelsesområde er samtlige momsregistrerede virksomheder i Danmark, tænkes der heller ikke nogen relation til CO<sub>2</sub>-kvotesystemet, der kun omfatter en del af Danmarks virksomheder.

på en sådan procesudledning kan nævnes cementproduktion, hvor calciumcarbonat (kalk) opvarmes for at skabe calciumoxid – der er en hovedingrediens i cement. I opvarmningsprocessen frigives CO<sub>2</sub>.<sup>24</sup>

Der er dog et stigende samfundsmæssigt fokus på procesemissioner. Derfor vil vi i det følgende præsentere en beskatningsmodel på virksomhedsniveau, der supplerer den nuværende CO<sub>2</sub>-afgift. Tanken er med beskatningsmodellen, at den nuværende beskatning af CO<sub>2</sub>, jf. CO<sub>2</sub>-afgiftsloven, kan bestå uændret i sin grundform ved siden af vores forslag.

#### 4.1 Grundelementerne i den nye beskatningsmodel for beskatning af procesemissioner

Beskatningsmodellen for Beskatning af Procesemissioner (herefter BBP-modellen) gælder for virksomheder, der er momsregistrerede i Danmark (herefter blot "virksomheder"). Dermed følges princippet i CO<sub>2</sub>-afgiftslovens § 9 c. I modsætning til CO<sub>2</sub>-afgiftsloven, hvor der opkræves afgifter på månedsbasis, tænkes procesemissionerne i BBP-modellen kun opgjort en gang årligt.

Beskatningsobjektet er procesudledninger af alle drivhusgasser, der IKKE er direkte relateret til virksomhedens energiforbrug. CO<sub>2</sub>-afgifter, der allerede er opkrævet, jf. CO<sub>2</sub>-afgiftsloven, er således BBP-modellen uvedkommende. Da BBP-modellens anvendelsesområde er samtlige momsregistrerede virksomheder i Danmark, tænkes der heller ikke nogen relation til CO<sub>2</sub>-kvotesystemet, der kun omfatter en del af Danmarks virksomheder, jf. ovenfor.

Et grundprincip i modellen er, at virksomheder, der har procesudledninger af CO<sub>2</sub>, beskattes af disse procesudledninger – dog vil der inden for den samlede BBP-model også kunne ske modregning i beskatningen, hvis virksomheden opsamler sine procesudledninger af CO<sub>2</sub> eller køber klimacertifikater, jf. nedenfor. Beskatningen pr. ton udledt

CO<sub>2</sub> skal være ækvivalent til beskatningsniveauerne i CO<sub>2</sub>-afgiftsloven (178,5 DKK/pr. ton udledt CO<sub>2</sub>, jf. CO<sub>2</sub>-afgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 14). Da der er tale om en kildebeskatning, skal driftslederen (som defineret i CO<sub>2</sub>-kvoteloven) beskattes, det vil sige den juridiske eller fysiske person, der ejer en produktionsenhed eller driver produktionsenheden for egen regning.

Der indføres tillige en bundgrænse, hvorunder procesudledninger ikke beskattes.<sup>25</sup> Den primære begrundelse for at indføre en bundgrænse er et hensyn til proportionalitet. Herved forstås, at det ikke er ønsket med BBP-modellen, at virksomheder med meget små CO<sub>2</sub>-procesudledninger skal rammes af BBP-modellens regler. For det andet må virksomhedens udgift til *opgørelse* af procesudledninger ikke udgøre en uforholdsmæssigt stor andel af den samlede CO<sub>2</sub>-afgiftsopkrævning.

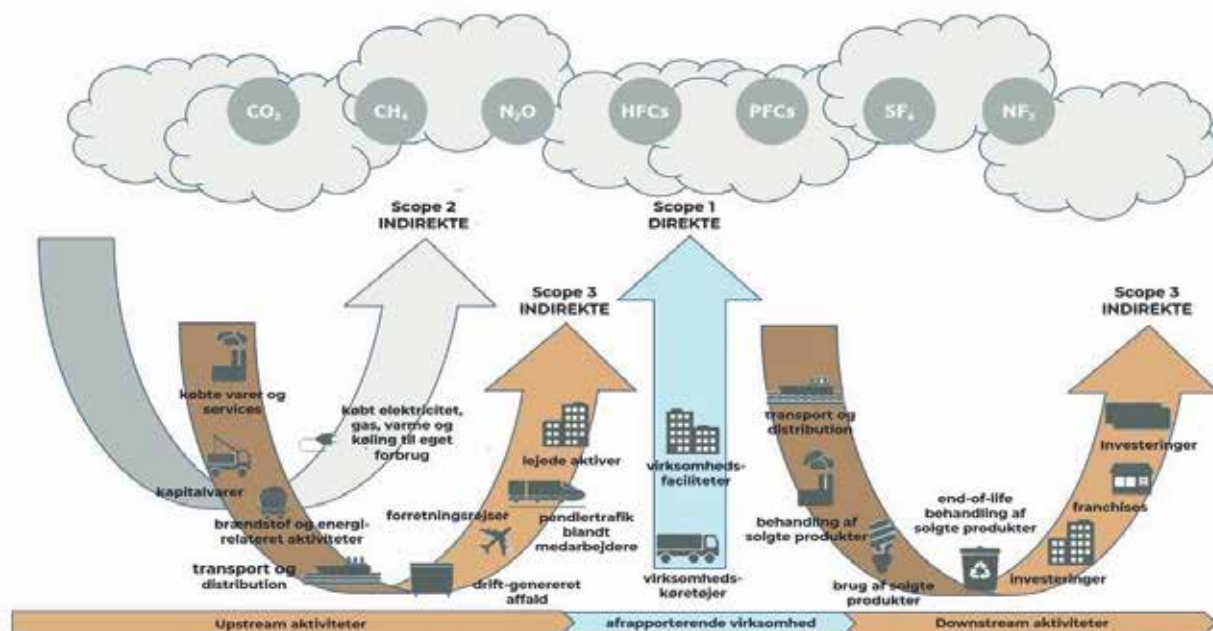
Da det sidste forbehold tidligere har været et meget kontroversielt emne i den løbende skattedebat (fx i debatten om den såkaldte "nøddeafgift"), kan det overvejes at sænke bundgrænsen, hvis Folketinget på et senere tidspunkt vælger at hæve afgiftsniveauet i CO<sub>2</sub>-afgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 14. Ovennævnte hensyn skal naturligvis balanceres i forhold til hensynet til, at procesudledninger skal beskattes fuldt ud – så bundgrænsen skal ikke være for høj.

Hvert år skal virksomhederne på oplysningsskemaet til Skattestyrelsen afgive en erklæring om, at virksomhedens udledninger ikke overskrider bundgrænsen. Skattemyndighederne skal kunne pålægge virksomheden at dokumentere, at den ikke overskrider bundgrænsen. Virksomheder, der har procesudledninger, der er større end bundgrænsen, opgør deres procesudledninger efter GHGP's principper, jf. boks 1.<sup>26</sup>

Kun virksomhedens procesudledninger, der kan relateres til driftsherrens anlæg i Danmark, indgår i beregningen af skatten. Da store danske internationale koncerner typisk har repræsentationer og produktionssteder også i udlandet, overlades det således til driftsherren at blive procesudledningsbeskattet i udlandet af de anlæg, der er placeret i udlandet.

## BOKS 1: HVAD ER GREENHOUSE GAS PROTOKOLLEN (GHGP)?

GHGP er "grundloven" globalt, når der skal rapporteres på CO<sub>2</sub>-udledninger: GHGP giver konkrete måle- og indregningsmetoder, retningslinjer og vejleder de virksomheder, der vil udarbejde en opgørelse over deres CO<sub>2</sub>-udledning. GHGP dækker alle Kyoto-protokollens drivhusgasser og giver samlet set en logisk opdeling af virksomhedens CO<sub>2</sub>-udledninger opdelt i tre scopes som vist nedenfor.



Opgørelsen fra virksomheden skal påføres en revisorerklæring fra en godkendt revisor, hvis virksomhedens procesudledninger er større end en anden grænseværdi – fx 2.500 tons CO<sub>2</sub> (også den grænse kan sænkes, hvis Folketingets partier senere beslutter, at afgifterne pr. ton udledt CO<sub>2</sub> hæves).

Som med bundgrænsen ovenfor skal virksomheden hvert år på oplysningsskemaet til Skattestyrelsen afgive en erklæring om, at virksomhedens udledninger ikke overskrider fx 2.500 tons CO<sub>2</sub>-grænsen.

Overstiger procesudledningen grænseværdien, skal den godkendte revisor afgive en erklæring på opgørelsen fra virksomheden. Den verificerede opgørelse tjener herefter som beskatningsgrundlag for afregning af skat på procesudledninger af CO<sub>2</sub>. Nedenfor i afsnit 5 gennemgås de to revisionsstandarder og de erklæringmæssige udfordringer yderligere. Virksomheder, der har mindre udledninger end grænseværdien på 2.500 tons CO<sub>2</sub> årligt (men overstiger bundgrænsen), forpligtes ikke til at få en revisorerklæring på deres procesudledninger.

Kravene til opgørelse og verificering af virksomhedernes procesemissioner er således langt hen ad vejen parallelle til de erklæringer, som mange af Danmarks største virksomheder får udarbejdet i dag frivilligt i forbindelse med offentliggørelse af deres CSR-redegørelser efter kravene i årsregnskabslovens § 99 a, og som – når det nye EU-bæredygtighedsrapporteringsdirektiv (CSRD) træder i kraft – bliver omfattet af krav om revisorerklæring med sikkerhed.<sup>27</sup>

Ud over en bundgrænse for procesemissioner vil det være oplagt at indføre et bundfradrag i relation til 2.500 tons-grænsen. Bundfradraget betyder, at en virksomhed alene beskattes af de emissioner, som ligger over bundfradraget. Bundfradraget giver en formindsket risiko for såkaldt CO<sub>2</sub>-lækage, hvor enten en virksomhed eller en aktivitet flytter til udlandet på grund af høje CO<sub>2</sub>-afgifter. Ved at sætte bund-

fradraget lig med en procentandel af de historiske udledninger for de seneste fem år fra beskatningsmodellens indførelse, vil virksomhederne alene blive beskattet på marginalen af de CO<sub>2</sub>-emissioner, som ligger ud over bundfradraget. Dermed gives der et symmetrisk økonomisk incitament til både at reducere CO<sub>2</sub>-udledningerne ned til niveauet for bundfradraget og samtidig ikke at overstige bundfradraget.<sup>28</sup>

### 4.2 BBP-modellen og opsamling og brug af CO<sub>2</sub>-procesudledninger

Som tidligere beskrevet kan man opsamle og lagre CO<sub>2</sub>. Enten gennem en mekanisk løsning eller ved fx at plante skov, der binder CO<sub>2</sub> som en del af fotosyntesen. Man kan også opsamle CO<sub>2</sub>, lagre den og sælge den og dermed lade den opsamlede CO<sub>2</sub> indgå i andre produktionsprocesser (CCU). Det skal BBP-modellen også tage højde for.

BBP-modellen, når virksomheden opsamler og lagrer (men ikke videreforsarbejder) CO<sub>2</sub>

Virksomheder, der vælger at etablere systemer til opsamling og lagring af CO<sub>2</sub> (CCS), vil i den foreslåede model modtage et certifikat pr. enhed opsamlet CO<sub>2</sub>. Dette certifikat kan herefter enten bruges som en CO<sub>2</sub>-afgiftskredit og dermed nedsætte virksomhedens egen CO<sub>2</sub>-afgiftsbetaling, jf. ovenfor. Alternativt kan virksomheden vælge at sælge certifikatet som en CO<sub>2</sub>-kredit til en anden aktør med CO<sub>2</sub>-udledninger, der kan nedsætte sin afgiftsbetaling. Dette kan være relevant, såfremt en virksomhed kommer under sin bundgrænse eller ikke selv har egne CO<sub>2</sub>-udledninger (men opsamler CO<sub>2</sub>), eller certifikatet kan sælges til en udenlandsk virksomhed, som vil betale en høj pris, fordi den mødes med højere CO<sub>2</sub>-afgifter end de danske. Dette kræver

dog, at den udenlandske virksomheds hjemland har indgået aftale med Danmark om bi- eller multilateral accept af certifikater for CO<sub>2</sub>-kreditter.<sup>29</sup> Den samme type af aftale vil skulle lægges til grund for et nedslag i den danske afgift for en virksomhed med udledninger fra dansk grund. Dermed indeholder BBP-modellen et forstærket incitament i forhold til situationen, hvor virksomheden ved at etablere et CCS-system "blot" slipper for at betale procesemissionsskat, jf. ovenfor.

Det skal dog være et krav, at virksomheden som minimum har en fast defineret brugsret til et CCS-system for at kunne opnå skattelempelsen. Og for et organisk CCS-system, fx en skovrejsning, bør der yderligere være et krav om ejendomsret til systemet – så virksomheden har både brugs- og ejendomsret. Virksomheden skal således – hvis der etableres skov som CCS-system – både eje jorden, skovene plantes på, og selve træerne på jordstykket, såfremt der skal være adgang til skattelempelsen i medfør af BBP-modellen.

Mht. organiske CCS-systemer er det i øvrigt vores opfattelse, at Skatteministeriet bør føre en positivliste, som definerer de officielt accepterede organiske CCS-systemer. Det skal således ikke være nok blot fx at lade en mark ligge brak og derefter modtage certifikater for CO<sub>2</sub>-kreditter eller nedbringe sin egen beskatning fra procesudledninger. CCS-systemer, der ikke effektivt binder CO<sub>2</sub>, bør ikke accepteres af skattemyndighederne.

Ejendomsretten/brugsretten kan godt deles med andre for at opnå skala i virksomhedens CCS-system. I så fald følger ejendomsretten til skattelempelsen den stemmeandel, der er på CCS-systemets generalforsamling, nedfældede ejerdokumenter eller lign.

#### Krav til et CCS-system

Der bør stilles krav om, at virksomheden får en myndighedsgodkendelse på det samlede CCS-systems opsamling af CO<sub>2</sub> pr. år, da anlægget tjener som grundlag for et nedslag i CO<sub>2</sub>-skatten/certifikatudstedelse.

Myndighedsgodkendelsen skal med passende mellemrum udsættes for offentligt tilsyn, således at Skattestyrelsen er sikker på, at CCS-systemet fortsat opsamler den mængde CO<sub>2</sub>, som det påstås. Såfremt der ved tilsynet opdages afvigelser i forhold til den nuværende myndighedsgodkendelse med hensyn til CCS-systemets opsam-

linger af CO<sub>2</sub>, indberettes mankoen til Skattestyrelsen, der herefter ændrer virksomhedens skatteansættelse fremadrettet indtil næste myndighedskontrol.

#### Specielt om handel med certifikater

Det vil være naturligt, at der i fremtiden vil være virksomheder, som specialiserer sig i både CCS og CCU. Disse virksomheder vil i sig selv ikke have nogen skattemæssig gevinst i lagring af den opfangede CO<sub>2</sub>, da de ikke har egne CO<sub>2</sub>-udledninger, som CO<sub>2</sub>-beskatningen kan modregnes i via den opfangede CO<sub>2</sub> til CCS eller CCU.

For at fremme et effektivt marked med økonomisk incitament for sådanne virksomheder vil det være nødvendigt med et regulatorisk redskab, som sikrer, at skatteværdien af den opsamlede og potentielt lagrede CO<sub>2</sub> kan overføres til andre virksomheder med egne CO<sub>2</sub>-emissioner, og som alternativt vil blive CO<sub>2</sub>-beskattet. BBP-modellens element af CO<sub>2</sub>-certifikater som beskrevet ovenfor er netop grundpillen i etablering af et sådant marked.

Markedet vil i al sin enkelthed fungere ved, at en virksomhed, som lagrer en enhed CO<sub>2</sub>, gives et officielt udstedt certifikat for den opfangede og lagrede CO<sub>2</sub>. Dette certifikat kan så sælges på markedet som en CO<sub>2</sub>-kredit til andre virksomheder med CO<sub>2</sub>-emissioner over bundgrænsen (og dermed skattepligtig). Ved beregning af CO<sub>2</sub>-beskatningsgrundlaget for virksomheder med CO<sub>2</sub>-emissioner vil opkøbte certifikater blive modregnet ved indlevering af certifikatet til skattemyndighederne, hvorefter certifikatet annulleres. Fordelen ved et sådant certifikatsystem er, at det kan skabe en samfundsøkonomisk gevinst og gøre den samlede reduktionsomkostning mindre for virksomhederne og samfundet.

#### 4.3 Specielt om CCU

En specialsituation (i skattemæssig henseende) opstår, hvis virksomheden bruger opsamlet CO<sub>2</sub> til at producere nye brændstoffer til fx køre- eller flyfartøjer. Ved forbrænding af disse nye brændstoffer vil der blive frigivet CO<sub>2</sub>, som i sit udgangspunkt stammer fra en fossil kilde.

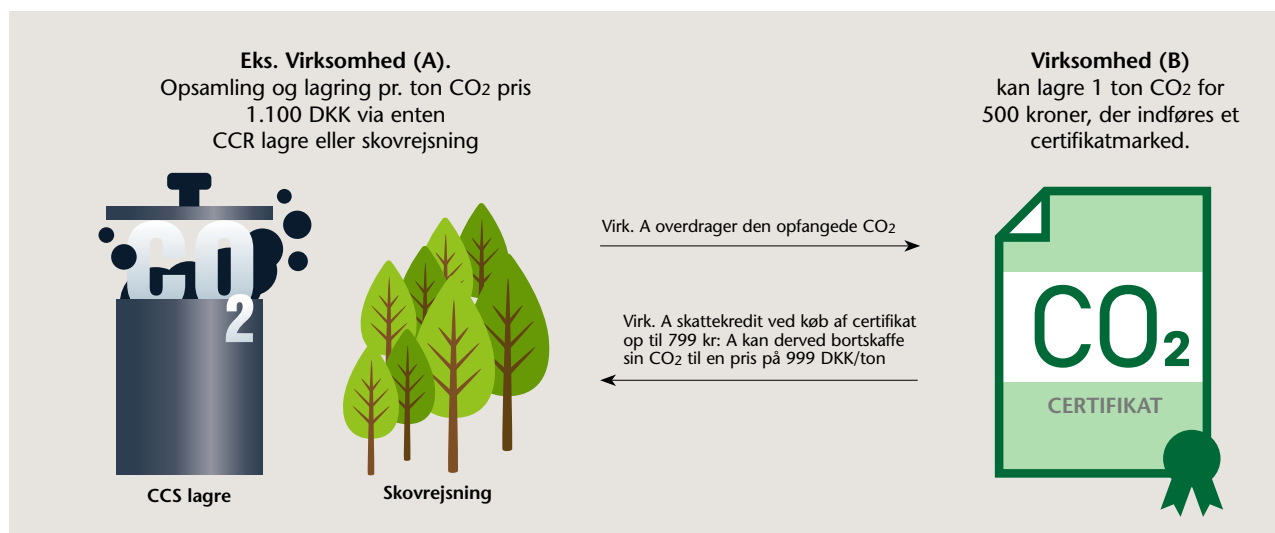
Giver man efterfølgende denne type brændstof en afgiftsmæssig fordel, som det fx er tilfældet i dag med

## EKSEMPEL 1: HANDEL MED CERTIFIKATER

Antag i dette eksempel, at CO<sub>2</sub>-afgiften er 1.000 DKK/ton udledt CO<sub>2</sub>, hvilket er omtrentligt på det niveau, som antages tilstrækkeligt for, at Danmark på sigt via CO<sub>2</sub>-afgifter kan opnå 70%’s målsætningen, når de nye teknologier på området er tilstrækkeligt modne.

En virksomhed (A) udleder CO<sub>2</sub>, som kan opfanges til en pris på 200 DKK pr. ton og lagres for en pris på 900 DKK pr. ton. Den samlede omkostning for opsamling og lagring pr. ton CO<sub>2</sub> er dermed 1.100 DKK/ton for virksomhed A. Lagringen kan foregå enten som CCS i lagre under jorden eller via skovrejsning som beskrevet tidligere.

Antag dertil, at en anden virksomhed (B) kan lagre 1 ton CO<sub>2</sub> for 500 kroner, og der indføres et certifikatmarked. Dermed kan virksomhed A overdrage den opfangede CO<sub>2</sub> til virksomhed B, som lagrer den opfangede CO<sub>2</sub>. Da virksomhed B nu gives et certifikat for den lagrede CO<sub>2</sub>, vil virksomhed A være villig til at købe dette certifikat til en pris op til 799 DKK / ton for at opnå en skattecredit. På denne vis kan virksomhed A samlet set bortskaffe sin CO<sub>2</sub> til en pris på 999 DKK/ton (200 DKK/ton for opsamling + 799 DKK/ton for certifikat for lagring), hvilket er mindre end CO<sub>2</sub>-afgiften. Virksomhed B kan ved denne handel få en profit fra forskellen imellem indtægten fra salg af certifikater til virksomhed A og sine egne lageromkostninger. I eksemplet vil denne profit være op til 799 – 500 = 299 DKK/ton. På denne måde vil muligheden for handel med CO<sub>2</sub>-certifikater på markedet samlet set sikre flere CO<sub>2</sub>-reduktioner og til en lavere pris, end hvis virksomhed A selv skulle forestå lagringen.



biobrændstoffer, jf. CO<sub>2</sub>-afgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 13., så vil det opsamlede CO<sub>2</sub>-molekyle blive givet to skattemæssige fordele. Først i forhold til undgåelse af procesemissionsskat ved opsamlingen, dernæst i form af en afgiftsfordel i videresalgsprisen af dette brændstof.

Det ville derfor være mest rimeligt, at opsamlet og videreforarbejdet CO<sub>2</sub> i form af syntetisk brændstof er afgiftspligtigt på præcis samme måde, som var det almindeligt fossilt brændstof.

#### 4.4 Specielt om standardcost-betragtninger og indfasning og udfasning af CCS-systemer

BBP-modellen bør i videst muligt omfang tage udgangspunkt i fremtidige standardcost-betragtninger for procesudledninger og procesopsamlinger, som skal udarbejdes af myndighederne. Derved holdes virksomhedens udgifter til at etablere et beskatningsgrundlag/CCS-system nede. Det indebærer fx, at en landbrugsvirksomhed skal tælle køer og ikke koens bøvser (hvorved der udledes

Nedlægges et organisk CCS-system – fx ved at en skov fældes til brug for tømmer eller brænde, eller at en efterårsstorm vælter skoven, så frigives den opsamlede CO<sub>2</sub> enten umiddelbart eller langsomt gennem forrådnelse til atmosfæren. Her er det vores opfattelse, at nutidsværdien af solgte kreditter og/eller modregning i procesudledninger, der er blevet udbetalt til virksomheden efter lovens vedtagelse, skal tilbagebetales. Uanset hvilken årsag der ligger bag skovens nedlæggelse.

metan, en særdeles potent drivhusgas) for at opgøre sine procesemissioner. På samme måde må man også med fx skovrejsning i videst muligt omfang bruge standardcost-betragtninger og ikke skele til fx jordbundsforhold, regnmængder m.v.

Vi mener dog, at der bør tillades simple modifikationer til BBP-modellens standardcost-betragtninger. Således ved vi fx allerede i dag, at køer, der får specialfremstillet foder, vil bøvse mindre metan. Det skal der tages hensyn til i forbindelse med udarbejdelse af standardcosts.

Det er vores opfattelse, at der med BBP-modellens ikrafttræden tillige bør trækkes en streg i sandet – tiden før BBP-modellens ikrafttræden er irrelevant for skattemyndighedernes ansættelse af procesemissionsafgiften. Derfor skal BBP-modellens ikrafttræden være samme dag, som loven fremsættes i Folketinget.

Det betyder blandt andet, at hvis en virksomhed køber en skov for at nedbringe sine skattebetalinger/modtage et certifikat for en CO<sub>2</sub>-kredit, så får virksomheden ikke kredit for den CO<sub>2</sub>, skoven har opsamlet før lovens ikrafttræden eller før virksomhedens køb af skoven (og jorden, skoven står på). Det betyder også, at der skal etableres en indgangsværdi for en skovs eller et andet organisk CCS-systems allerede opsamlede mængde af CO<sub>2</sub>. En sådan indgangsværdi skal i vores øjne etableres hver eneste gang, en virksomhed overtager et organisk CCS-system med henblik på at bruge det som et CCS-system i skattemæssig henseende.

Nedlægges et organisk CCS-system – fx ved at en skov fældes til brug for tømmer eller brænde, eller at en efterårsstorm vælter skoven, så frigives den opsamlede CO<sub>2</sub> enten umiddelbart eller langsomt gennem forrådnelse til atmosfæren. Her er det vores opfattelse, at nutidsværdien af solgte kreditter og/eller modregning i procesudledninger, der er blevet udbetalt til virksomheden efter lovens vedtagelse, skal tilbagebetales. Uanset hvilken årsag der ligger bag skovens nedlæggelse.<sup>30</sup>

Fremadrettet "nulstilles" ordningen naturligvis, hvis det organiske CCS-system ødelægges. Planter der ny skov, skal der etableres en ny indgangsværdi, og der skal søges og gives en ny myndighedsgodkendelse af CCS-systemets opsamlinger af CO<sub>2</sub> pr. år, jf. ovenfor.

Årsagen til, at vi har truffet ovenstående valg i vores anbefalinger, er todelt. For det første vil en skov – når først den er fuldt udvokset – ikke mere optage CO<sub>2</sub>. Der vil således være en aftagende effekt over tid af det organiske CCS-systems – fx en skovs – evne til at optage CO<sub>2</sub>. For det andet vil en manglende stillingtagen til mulighederne for at "nulstille uret" resultere i, at der kommer en stadig større diskrepans mellem CCS-systemerne og virkelighedens verden.

For et mekanisk CCS-system betyder en nedlæggelse af anlægget intet, så længe det kan dokumenteres, at den opsamlede CO<sub>2</sub> stadigvæk er lagret. Herudover kan virksomheden naturligvis ikke længere påkalde sig mulighederne for skattelempelser/salg af certifikater i medfør af BBP-modellen.

#### 4.5 Grænseproblematikker og EU-retten

Der er ovenfor taget stilling til grænseproblematikker for så vidt angår beskatning af procesemissioner, idet BBP-modellen udelukkende vedrører procesemissioner, der udledes *inden for* Danmarks grænser. Der er imidlertid ikke taget stilling til, om virksomheden kan få lempelse for procesemissionskatter i Danmark for CCS-/CCU-systemer, der befinder sig i udlandet.

Det er vores opfattelse, at EU-retten kræver, at en dansk virksomhed skal kunne få lempelse i forhold til danske procesemissionskatter i Danmark for CCS-systemer, der befinder sig i udlandet. Et tænkt eksempel illustrerer problemet: En dansk virksomhed, der mekanisk opsamlers sin CO<sub>2</sub>, vælger at sælge den opsamlede CO<sub>2</sub> videre til en hollandsk virksomhed, der herefter bortskaffer CO<sub>2</sub>'en på forsvarlig vis. Men da den danske virksomhed ikke kan få skattelempelse i Danmark for bortskaffelsen til Holland, så er virksomhedens prisfastsættelse af den opsamlede CO<sub>2</sub> anderledes i forhold til den situation, hvor en dansk virksomhed i stedet bortskaffer CO<sub>2</sub>'en – alene på grund af skattereglerne. Det skaber ulige konkurrencevilkår – uanset om virksomheden skal betale sig fra bortskaffelsen eller modtager penge for bortskaffelsen. Det betyder tilsvarende, at en hollandsk virksomhed vil få svært ved at konkurrere på det danske marked, såfremt alene dansk opsamlet CO<sub>2</sub> kan føre til en sænkning af den danske virksomheds CO<sub>2</sub>-skatter.

En sådan retsstilling vil i eksemplet ultimativt stille enten danske eller hollandske bortskaffelsesvirksomheder i en bedre forhandlings-situation omkring bortskaffelse af opsamlet CO<sub>2</sub>, og det vil EU-retten i vores optik ikke tillade. Denne problemstilling vil dog kunne håndteres via certifikatsystemet, som beskrives ovenfor, i det omfang at der på EU-niveau forhandles en gensidig accept af certifikater på tværs af EU-lande.

Grænseproblematikken rejst her aktualiserer på et mere generelt plan spørgsmålet om spillet mellem EU-retten og Kyoto-protokollen.<sup>31</sup> I princippet vil en skovrejsning i Polen af en dansk virksomhed for at søge dansk skattelempelse betyde, at skovrejsningen tilgodeser Polens CO<sub>2</sub>-regnskab og ikke Danmarks. Og dermed mistes noget af effekten på Danmarks eget 2030-mål af BBP-modellen.

Det ser vi dog som et politisk snarere end et praktisk problem. CO<sub>2</sub>-nedbringelse i atmosfæren er et globalt problem, der ikke kender landegrænser.

## 5. Revisionsstandarder og sikkerhedserklæring i BBP-modellen

Ved beskatning af procesudledninger med et tilknyttet marked med udstedelse af og handel med certifikater opstår der behov for en sikkerhed for, at det foregår pålideligt. Både myndigheder og markedsaktører må kort sagt forventes at efterspørge tillid til, at BBP-modellen fungerer i praksis.

Derfor foreslås det, at opgørelsen af procesudledninger til indberetning til myndighederne underkastes en tredjepartserklæring fra en kompetent uafhængig aktør (i det efterfølgende blot benævnt revisor). Revisor vil have til opgave at vurdere, om de etablerede procedurer for måling og beregning af CO<sub>2</sub>-emissioner er forsvarlige og opgjorte data behørigt dokumenteret, herunder om anvendelse af miljøcertifikater sker på et validt grundlag, om indberetning er korrekt og endvidere sikre, at anvendte miljøcertifikater ikke genanvendes.

### 5.1 International begrebsramme og standard for erklæring med sikkerhed på klimadata

Revisor skal ikke ud og lede efter relevante standarder til brug for udførelse af disse nye opgaver. Ej heller skal de udvikles. De findes. Under IFAC (International Federation of Accountants) er der udgivet en række serier, som er klassificeret i blandt andet ISA-revisionsstandarder, ISRE review-standarder og ISAE-standarder, hvor sidstnævnte favner andre erklæringer med sikkerhed på ikke-finansielle data. To standarder fra ISAE-serien er relevante at inddrage i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse om klimadata;

- ISAE 3000 – Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (ajourført 2015)<sup>32</sup>
- ISAE 3410 – Assurance Engagement on GreenHouse Gas Statements (ikke oversat til dansk; erklæringsopgaver med sikkerhed om opgørelse af drivhusgasser fra 2013)<sup>33</sup>

Begge er omfattet af ISQC 1 om kvalitetsstyring i revisionsfirmaer, der udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver.<sup>34</sup> ISAE 3000 anvendes i dag i Danmark, når revisor afgiver erklæring på bæredygtighedsrapporter. Og det forventes også, at denne erklæringsramme vil blive den gældende standard, når virksomheder underkastes lovpligtig assurance

ved implementering af bæredygtighedsrapporteringsdirektivet (CSRD), som blev fremsat af EU-Kommissionen den 21. april 2021<sup>35</sup> med en implementering gældende for regnskabsår 2023 for de omfattede virksomheder – der med al sandsynlighed vil være de tilsvarende virksomheder, som i dag er omfattet af årsregnskabslovens § 99 a (virksomheder i regnskabsklasse store C og D).

I direktivforslaget er det konkretiseret, at rapportering om klimadata skal være i overensstemmelse med de – også nye kommende – krav, der vil være for identifikation og definition samt opgørelse af klimadata efter taxonomi-forordningen, der skal understøtte en grøn transformation af EU via den finansielle sektors udvikling af bæredygtige finansielle produkter mv.<sup>36</sup>

De tiltag, som er på vej fra EU-Kommissionen, bygger også grundlæggende på GreenHouse Gas Protokollen.

Det vil sikre konsistens og understøtte effektivitet for virksomhederne, der skal opgøre data på klimaområdet – til deres rapportering – til indberetning til deres finansielle samarbejdspartnere (banker mv.) og – til myndigheder for afregning af CO<sub>2</sub>-afgift, hvis der sikres et grundlæggende fælles definitionsbegreb og sammenhængende måle- og opgørelsesmetoder. For også at understøtte en omkostningseffektiv revisorinvolvering anbefales det, at erklæringer fra revisor på CO<sub>2</sub>-afgifter sker med udgangspunkt i ISAE 3000 – og med konkret anvendelse af ISAE 3410.

### 5.2 ISAE 3410 – International Standard on Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements

ISAE 3410 (ikke oversat til dansk) er direkte rettet mod erklæringsopgaver på klimadata/opgørelse af drivhusgasser. Standarden omhandler erklæringsopgaver med både høj grad af sikkerhed og begrænset sikkerhed.

Ved afgivelse af erklæring med begrænset sikkerhed skal det specifikt anføres i erklæringen, at opgaven er udført med begrænsede handlinger, hvorfor denne ikke har samme sikkerhed som en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed.

Høj grad af sikkerhed i erklæringen kunne være relevant for eksempel vedrørende revisors undersøgelse af, om et miljøcertifikat er validt og ikke har været anvendt; ved revisors efterprøvelse af, om de offentligt besluttede, tilladelige standardfaktorer er anvendt korrekt; om indberetning er foretaget på et dokumenteret grundlag mv.

Ved afgivelse af erklæring med høj grad af sikkerhed udtaler revisor sig – som i en revisionspåtegning på et regnskab – med en positiv erklæring.

ISAE 3410 kræver, at iboende usikkerhed om kvantificering indgår i erklæringsordlyden. Dette bygger på det faktum, at kvantificering af CO<sub>2</sub>-emissioner fortsat er under videnskabelig usikkerhed, hvorfor de anvendte omregningsfaktorer til CO<sub>2</sub>-emissioner vil kunne ændres over tid og/eller ved opnåede videnskabelige resultater.

Er sikkerheden begrænset, udtaler revisor sig negativt afgrænsende med en klar beskrivelse af de udførte handlinger, som ligger til grund for revisors konklusion. Eksempler på sådanne handlinger kunne være relateret til forespørgsler om, hvorvidt og hvordan virksomheden arbejder efter procedurer for måling og indregning, der følger Green-House Gas Protokollen eller, om lagring er sket med bedste teknologi mv. En del af disse handlinger kan revisor lade sig understøtte af med brug af andre eksperter.<sup>37</sup>

Ud fra et cost/benefit-synspunkt kunne det være hensigtsmæssigt, at revisors erklæring favner både de dele, der er underkastet høj grad af sikkerhed, og de dele, der er underkastet begrænset sikkerhed.

Uafhængigt af sikkerhedsniveauet skal revisor arbejde med en risikobaseret tilgang og herunder opnå en forståelse af virksomheden, dens anlæg og det interne kontrolmiljø, identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation, udføre handlinger for at adressere identificerede risici og erklære sig i overensstemmelse med resultaterne af de gennemførte handlinger.

Er der iboende usikkerhed ved kvantificering af CO<sub>2</sub>-emissioner, skal revisor udtale sig derom, ligesom revisor forklarer, hvis arbejdet er udført af et multidisciplinært team.

ISAE 3410 kræver, at iboende usikkerhed om kvantificering indgår i erklæringsordlyden. Dette bygger på det faktum, at kvantificering af CO<sub>2</sub>-emissioner fortsat er under videnskabelig usikkerhed, hvorfor de anvendte omregningsfaktorer til CO<sub>2</sub>-emissioner vil kunne ændres over tid og/eller ved opnåede videnskabelige resultater.

Denne usikkerhed, præciserer revisionsstandarder, er ikke til hindring for en erklæringsafgivelse, men oplysninger om anvendte omregningsfaktorer og deres kilder bliver blot endnu mere relevante at sikre transparens omkring.

ISAE 3410 sætter fokus på, at opgaven er udført af et team, der har de fornødne kompetencer, herunder specielt vedrørende erklæringsafgivelse og drivhusgassers regulering og kvantificering. Derfor kan det imødeses, at revisor i stigende grad vil arbejde i samarbejde med eksperter med specifikke kompetencer på industriområdet på nogle erklæringsopgaver og med andre specifikke kompetencer på landbrugsområdet på andre erklæringsopgaver. Men alt i alt således, at det stadig kun er en part (revisor), der har totalansvaret over for brugerne af erklæringen.

## 6. Konklusion

På sigt kan der være et provenumæssigt potentiale for staten i BBP-modellen, men det er adfærdseffekterne af vores forslag i nærværende

artikel, som vi lægger vægt på: Vi har sat fokus på og opstillet en model for, hvordan man via skattesystemet kan mindske incitamentet til at udlede CO<sub>2</sub> i virksomhedernes processer – den del af virksomhedernes CO<sub>2</sub>-udledninger, der ikke er relateret til energiforbruget og dermed CO<sub>2</sub>-beskatningen af energi.

Men vi har gjort mere end det i nærværende artikel. Artiklen indeholder også en "overbygning", hvor vi har skitseret en model for, hvordan der kan indføres et skattedrevet incitament til, at virksomhederne igangsætter initiativer, der opsamler CO<sub>2</sub>. Også kaldet CCS-systemer.

Det er i den forbindelse en selvstændig pointe i modellen, at "CO<sub>2</sub>-udledningsvirksomheder" og "CO<sub>2</sub>-opsamlingsvirksomheder" i princippet er helt afkoblet fra hinanden – da vi i modellen foreslår, at de virksomheder, der vælger at etablere systemer til lagring af CO<sub>2</sub>, vil modtage et certifikat pr. enhed opsamlet CO<sub>2</sub> – som herefter frit kan omsættes. Fx til virksomheder, der netto udleder CO<sub>2</sub>. Eneste forudsætning herfor er, at det skal kunne betale sig for netto-emissionsvirksomheden at købe certifikatet i forhold til blot at afregne skatten.

### 6.1 Den videre proces

Såfremt man i dansk skatteret vælger at indføre såvel "grundmodellen" som "overbygningen" på vores skattemodel og indfører et certifikatsystem, så er det i vores optik helt centralt – af hensyn til EU-retten – at certifikatsystemet udvikles på EU-plan. Her er det vores opfattelse, at man med fordel kan skele til det europæiske CO<sub>2</sub>-kvotesystem ETS. Det indebærer blandt andet muligheden for etablering af en markedsplads for CO<sub>2</sub>-certifikater.

En central del af handelspladsen er etableringen af et certifikatregister, som modtager information om alle handler med opsamlet og lagret CO<sub>2</sub>. Dette register er nødvendigt, fordi certifikatet skal annulleres, når en netto-emissionsvirksomhed vælger at aktivere certifikatet til at nedbringe dens procesemissionsskatter. Certifikatsystemet bør også – som i ETS – være "bankable". Det vil sige, at der i systemet kan omsættes årgamle certifikater, der endnu ikke er annulleret, samt certifikater, der endnu ikke er opsamlet og lagret. Det sikrer, at markedsaktører både kan gå "langt" og "kort" i markedet og dermed, at prisdannelsen afspejler markedsaktørernes præferencer bedst muligt.

Ud over udvikling af en europæisk certifikatmarkedsplads bør der også arbejdes på at få standard costs på plads. Som det fremgår af klimaaftalen for energi og industri m.v. fra juni 2020<sup>38</sup>, er der allerede nu afsat et beløb i 2021 til udvikling af klimaregnskaber på

bedriftsniveau i landbruget. Dette arbejde bør udvides betragteligt i de kommende år, så vi ikke bare får standard cost-betragtninger i landbruget (fx CO<sub>2</sub>-udledningen pr. ko) og andre steder med betydelige procesudledninger, men også i opsamlingsleddet. Hvor meget CO<sub>2</sub> opsamler en hektar skov – afhængig af jordbundsforhold m.v. og alder af skoven? Det er her vores opfattelse, at dette arbejde ideelt set bør være internationalt.

Endelig er det også en mulighed at inddrage Danmarks CO<sub>2</sub>-beskatning via energibeskatningen generelt i modellen. Det vil kræve en større omlægning af det nuværende energibeskatningssystem, hvor energibeskatningen lægges om fra punktafgifter på virksomheder og forbrugere til at blive en skat, der lægges på producenten af energi (fx energiselskabet).

En sådan ændring er ikke nogen lille øvelse og vil bestemt kræve overgangsordninger. På den anden side vil det tillige indebære, at vores beskatningsmodel på procesudledninger kan bredes ud til hele Danmarks CO<sub>2</sub>-udledning. Det vil i øvrigt sikre, at alle CO<sub>2</sub>-udledere i Danmark får de rette incitamenter til at nedbringe deres CO<sub>2</sub>-udledninger fremadrettet – ikke bare dem med procesudledninger.

## Litteraturliste

- Ashton, A. H. (1991) Experience and error frequency knowledges potential determinants of audit expertise: *The Accounting Review* 66(2), pp. 218-239.
- EU-Kommissionen, "Carbon Capture and Geological Storage", [https://ec.europa.eu/clima/policies/innovation-fund/ccs\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/innovation-fund/ccs_en)
- EU-Kommissionen, [https://ec.europa.eu/clima/policies/ets\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en)
- EU-Kommissionen, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>
- Finansministeriet (2020). Klimaaftale for energi og industri m.v. 2020. <https://fm.dk/media/18085/klimaaftale-for-energi-og-industri-mv-2020.pdf>
- Finansministeriet (2020). Bred aftale om grøn skattereform baner vej for grøn omstilling i erhvervslivet. <https://fm.dk/nyheder/nyhedsarkiv/2020/december/bred-aftale-om-groen-skattereform-baner-vej-for-groen-omstilling-i-erhvervslivet/>
- GHG Protocol, <https://ghgprotocol.org/blog/you-too-can-master-value-chain-emissions>
- Gibbs et. al. (2000), "CO<sub>2</sub> emissions from cement production" International Standard om Erklæringsopgaver: ISAE 3000 – Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (ajourført 2015)

International Standard om Erklæringsopgaver: ISAE 3410 – Assurance Engagement on Green House Gas Statements (ikke oversat til dansk; erklæringsopgaver med sikkerhed om opgørelse af drivhusgasser fra 2013)

International Standard om Revision: ISA 60 Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde

Klimarådet (2018), "Biomassens betydning for grøn omstilling", Kapitel 2  
Klimarådet (2019), "Udfordringer og muligheder på vej mod et klimaneutralt samfund" (Procesudledninger fra industrien, samt udledninger fra landbruget)

Landbrug & Fødevarer, <https://lf.dk/viden-om/klima/hvad-er-co2>  
Retsinformation, "Bekendtgørelse af Kyoto-protokollen af 11. december 1997 til FN's rammekonvention om klimaændringer"

Sciencefacts.net, <https://www.sciencefacts.net/carbon-cycle.html>

Sintef, <https://www.sintef.no/en/latest-news/2019/this-is-what-you-need-to-know-about-ccs-carbon-capture-and-storage/>

Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/co2-afgiftsloven/>

Skatteministeriet, <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/mineralolieafgiftsloven/>

Skatteministeriet, registreringsafgiftsloven, se <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/registreringsafgiftsloven-gaeldende/>

Skatteministeriet, Kommissorium for grøn skattereform. <https://www.skm.dk/media/8328/kommissorium-for-groen-skattereform.pdf>

## Noter

- 1 CO<sub>2</sub>e refererer til CO<sub>2</sub>-ækvivalenter. Det afspejler, at der findes seks drivhusgasser (CO<sub>2</sub>, metan, nitrogenoxider, hydrofluorcarboner, perfluorcarboner og svovlhexafluorid). Disse seks gasser påvirker alle temperaturen på jorden i opadgående retning, men har forskellig levetid i atmosfæren og effektivitet – derfor omregner man de fem andre drivhusgasser til CO<sub>2</sub>-ækvivalenter, så der kun er ét tal at holde styr på. I denne artikel vil CO<sub>2</sub> og CO<sub>2</sub>e blive brugt som synonyme.
- 2 Skatteministeriet (2021), "Kommissorium for grøn skattereform", <https://www.skm.dk/media/8328/kommissorium-for-groen-skattereform.pdf>
- 3 Klimarådet (2019), "Udfordringer og muligheder på vej mod et klimaneutralt samfund" (Procesudledninger fra industrien samt udledninger fra landbruget)
- 4 Se aktuelle satser som angivet i CO<sub>2</sub>-afgiftsloven, <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/co2-afgiftsloven/>, opgjort i DKK/ton for "ikke bionedbrydeligt affald anvendt som brændsel, afgift pr. ton udledt CO<sub>2</sub>". Omregnes satser på øvrige produkter, er satsen tilsvarende 178,5 DKK/pr. udledt ton CO<sub>2</sub>.



Ud over udvikling af en europæisk certifikatmarkedsplads bør der også arbejdes på at få standard costs på plads. Som det fremgår af klimaaftalen for energi og industri m.v. fra juni 2020, er der allerede nu afsat et beløb i 2021 til udvikling af klimaregnskaber på bedriftsniveau i landbruget. Dette arbejde bør udvides betragteligt i de kommende år, så vi ikke bare får standard cost-betragtninger i landbruget (fx CO<sub>2</sub>-udledningen pr. ko) og andre steder med betydelige procesudledninger, men også i opsamlingsleddet. Hvor meget CO<sub>2</sub> opsamler en hektar skov – afhængig af jordbundsforhold m.v. og alder af skoven? Det er her vores opfattelse, at dette arbejde ideelt set bør være internationalt.

- 5 Se Skat.dk, Juridisk vejledning for godtgørelse af energifgifter, " E.A.4.6.1.1 Regler og formål", <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2062209&chk=217272>
- 6 Herudover betales der 4,5 DKK/GJ i energifgift for procesenergiforbrug.
- 7 Se de aktuelle satser i mineralolieafgiftsloven, <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/mineralolieafgiftsloven/>
- 8 Se beskrivelse af EU ETS via link til EU-Kommissionens dokumentation, [https://ec.europa.eu/clima/policies/ets\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en)
- 9 Pris pr. 29. april 2020, udtræk fra <https://www.eex.com/en/market-data/environmental-markets/spot-market>
- 10 Skatteministeriet, registreringsafgiftsloven, se <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/registreringsafgiftsloven-gaeldende/>
- 11 Copenhagen Economics, beregnet som skyggeprisen på CO<sub>2</sub> ved nedslaget i registreringsafgiften. Konkret beregnet som (22 – 20 km pr. liter) \* 4000 DKK/km pr. liter divideret med den akkumulerede CO<sub>2</sub>-besparelse for en bil, som kører 22 i stedet for 20 km/liter over en 10-årig periode 15.000 km pr. år
- 12 [https://ec.europa.eu/clima/policies/transport/vehicles/regulation\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/transport/vehicles/regulation_en)
- 13 <https://www.weforum.org/agenda/2021/03/met-office-atmospheric-co2-industrial-levels-environment-climate-change/>
- 14 Sciencefacts, <https://www.sciencefacts.net/carbon-cycle.html>
- 15 Klimarådet (2018), "Biomassens betydning for grøn omstilling", Kapitel 2
- 16 Der er i dag ca. 15 anlæg i anvendelse på verdensplan, og samlet opfanger disse anlæg under 1 mio. ton CO<sub>2</sub> om året, svarende til under 0,00002 promille af de globale emissioner.
- 17 EU-Kommissionen "Carbon Capture and Geological Storage", se [https://ec.europa.eu/clima/policies/innovation-fund/ccs\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/innovation-fund/ccs_en)
- 18 Report to the thirty second meeting of the European Gas Regulatory Forum (2019), "The potential for CCS and CCU in Europe", kapitel 8
- 19 <https://www.sintef.no/en/latest-news/2019/this-is-what-you-need-to-know-about-ccs-carbon-capture-and-storage/>
- 20 Klimarådet (2020), "Indsatser i industri og betragtninger om CCS og CCU"
- 21 Klimarådet (2020), "Indsatser i industri og betragtninger om CCS og CCU"
- 22 I denne artikel defineres procesemissioner præcist som beskrevet her: Det vil sige som CO<sub>2</sub>-udledninger fra virksomheden, der ikke er relateret til virksomhedens energiforbrug, men til virksomhedens produktionsprocesser, fx i form af biprodukter eller kemiske processer i produktionen.
- 23 Dog er særlige industrielle processer omfattet af EU's ETS-system, således at der skal indkøbes og indleveres kvoter for proces-emissioner fra disse processer. Dette er særligt relevant for cementproduktion, som beskrevet i teksten. Det er beskrevet i ETS-direktivets Anneks 1, hvilke industrielle processer som er omfattet af EU ETS.
- 24 Gibbs et. al. (2000), "CO<sub>2</sub> emissions from cement production"
- 25 Bundgrænsen kan som eksempel sættes ud fra, hvad et mellemstort landbrug med 100 køer udleder, svarende til ca. 400 ton CO<sub>2</sub> pr. år, se Landbrug & Fødevarer "Hvad er CO<sub>2</sub>?", <https://lf.dk/viden-om/klima/hvad-er-co2>
- 26 Se f.eks. GHGProtocol.org, <https://ghgprotocol.org/blog/you-too-can-master-value-chain-emissions>
- 27 Se <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>
- 28 Der findes i dag samme mekanisme inden for EU's kvotesystem – ETS. Det er derfor forventeligt, at et sådant bundfradrag vil være foreneligt med EU's statsstøtteregler, men at det vil skulle forhandles med EU-Kommissionen
- 29 Denne mulighed for international handel med certifikater vurderes at være nødvendig, for at BBP-modellen kan opnå godkendelse i EU.
- 30 Vi ser det som et forsikrings spørgsmål, hvis et organisk CCS-system ødelægges af fx en storm, svamp eller lignende. Skovens evne til at optage CO<sub>2</sub> skal følge virkelighedens verden og ikke beregningstekniske værdier. Når det foreslås, at alt fældet træ pålægges afgift uanset anvendelse, så skyldes det, at uanset om det fældede træ eller dele heraf anvendes til tømmer, så vil det være administrativt uhåndterbart at følge den videre håndtering af eventuel tømmer, og i sidste ende vil det fældede træ enten ende i et forbrændingsanlæg eller gå i forrådnelse. Dermed vil den opsamlede CO<sub>2</sub> ultimativt blive udledt til atmosfæren. Det stilles derfor som krav for at undgå tilbagebetaling, at skoven som grundlag for certifikater består i sin størrelse og omfang, svarende til de udstedte certifikater.
- 31 Se Retsinformation, "Bekendtgørelse af Kyoto-protokollen af 11. december 1997 til FN's rammekonvention om klimaændringer"
- 32 ISAE 3000 International standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed – ISAE 3000 (ajourført),
- 33 International Standard on Assurance Engagements – ISAE 3410 – Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements.
- 34 International standard om kvalitetsstyring (ISQC 1) – Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver
- 35 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>
- 36 [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12302-Climate-change-mitigation-and-adaptation-taxonomy/feedback\\_da?p\\_id=16015203](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12302-Climate-change-mitigation-and-adaptation-taxonomy/feedback_da?p_id=16015203)
- 37 International Standard om Revision: ISA 620 Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde
- 38 <https://fm.dk/media/18085/klimaaf-tale-for-energi-og-industri-mv-2020.pdf>