

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	3
1.1 Hvad er en klimakredit?	3
1.2 Klimakrediters aktualitet	4
1.3 Regnskabet for klimakreditter	4
1.4 CO ₂ -kvoter	5
2. Aftaler og forpligtelser.....	5
2.1 Aftaleindgåelse og klimakreditmarkedet.....	5
2.1.1 Forpligtelser i forbindelse med etablering og udstedelse af klimakredit	5
2.1.2 Forpligtelser i forbindelse med salg af klimakredit	6
3. Tilskud og klimakreditter	7
3.1 Danske klimatiltag som klimakreditter	7
3.1.1 Conservation agriculture	7
3.1.2 Skovrejsning	8
3.1.3 Brug af nitrifikationshæmmere i kombination med conservation agriculture	9
3.2 Påvirker salg af klimakreditter muligheden for at opnå tilskud?.....	10
3.2.1 Forordning nr. 1305/2013.....	11
3.2.2 Forordning nr. 1306/2013.....	12
3.2.3 Forordning nr. 1307/2013.....	12
3.2.4 Delegeret forordning nr. 639/2014.....	12
3.2.5 Delegeret forordning nr. 640/2014 og gennemførelsesforordning nr. 641/2014.....	13
3.2.6 Gennemførelsesforordning nr. 809/2014	13
3.2.8 Forordning nr. 2021/2115 og nr. 2021/2116	14
3.2.9 Delegeret forordning nr. 2022/1172 og gennemførelsesforordning nr. 2022/1173.....	15
3.2.10 Bekendtgørelse nr. 1039 af 29. juni 2020 om tilskud til privat skovrejsning	16
3.2.11 Sammenfatning	17
4. Markedsføring af klimakreditter	18
5. Skattemæssig behandling af klimakreditter (Anne)	20
5.1 Landmanden udnytter selv klimakreditten på sin bedrift (2.1).....	21
5.2 Landmand sælger klimakreditten (enten selv eller via mellemmand) (2.2).....	22
5.3 Landmand prøver at lave klimatiltag – men får afslag på ansøgning	24

5.4 Landmand prøver at lave klimatiltag - ansøgning bliver godkendt, men kontrakt misligholdes undervejs	24
5.2 Moms ved klimakreditter	24
5.3 Ejendomsvurdering og ejendomsavance ved klimakreditter	25

Juridisk notat om klimakreditter

Formålet med dette notat er at give et samlet overblik over markedet for salg af klimakreditter. Notatet indeholder en gennemgang af, hvad der forstås ved en klimakredit, hvordan en aftale om salg af klimakreditter indgås, hvilke forhold landmanden bør være opmærksom på, hvem der opnår rettigheder til klimakreditten efter salget, om indtægten fra salget af klimakreditten udfordrer grundlaget for at opnå tilskud gennem en række tilskudsordninger, samt hvordan indtægten fra salget skal beskattes.

1. Indledning

1.1 Hvad er en klimakredit?

En klimakredit udtrykker et løfte om at reducere udledningen af drivhusgasser. Én klimakredit dækker over én CO₂-ækvivalent, som ikke er udledt i atmosfæren. Klimakreditten kan dermed også betragtes som en besparelse i udledningen af drivhusgasser. En CO₂-ækvivalent er en international måleenhed, som anvendes til at sammenligne belastningen fra de tre primære klimagasser; CO₂, metan og lattergas.

En klimakredit skal ikke forveksles med en CO₂-kvote. En CO₂-kvote dækker over en tilladelse til at udlede et ton CO₂-ækvivalent. En CO₂-kvote udtrykker dermed en forøgelse af CO₂-udledningen, mens en klimakredit udtrykker en reduktion. Markedet for CO₂-kvoter og klimakreditter er derfor ikke at sammenligne. Markedet for CO₂-kvoter er lovreguleret, mens markedet for klimakreditter ikke er reguleret direkte.

En klimakredit kan betragtes som en klimakompensation. Herved forstås, at klimakreditterne bidrager til at neutralisere en del af de udledte drivhusgasser, da klimakreditten isoleret bidrager med en reduktion af udledningen.

Den manglende regulering på markedet for klimakreditter medfører, at initiativerne til salg af klimakreditter baserer sig på frivillige aftaler. Det er derfor op til landmanden og den pågældende køber, at aftale den pris og de vilkår, som skal gælde for salget. Efter salget ejes klimakreditten af projektejerer, som også er den person, der udarbejder og indsender en beskrivelse af klimaprojektet. Det er op til projektejerer at fastlægge fremtiden for klimakreditten.

Som følge af manglende gennemsigtighed i forbindelse med verificering af klimakrediters effekt, er det en anbefaling, at der anvendes en tredjepart til verificering af klimakreditens faktiske effekt, herunder klimakreditens ægthed. Der kan i den forbindelse enten oprettes eller anvendes et selskab, der kan verificere klimakreditten, hvorefter salget foregår igennem et andet selskab. Der findes en lang række verificeringsselskaber, men det er ikke muligt at gennemskue deres forskellige betingelser. Det må forventes, at selskaberne skal opfylde en række kriterier, der giver dem status af et anerkendt verificeringsselskab.

Det danske marked for klimakreditter begrænser sig efter SEGES Innovations vurdering for nuværende til conservation agriculture, skovrejsning og brug af nitrifikationshæmmere. Det er kun disse tiltag, som kan

generere klimakreditter, hvis man ønsker at skabe klimakreditter nu. Grøn energi er derimod ikke omfattet af klimakreditter. Det betyder blandt andet, at opstilling af solceller eller vindmøller alene genererer en klimagevinst, men dog ikke en klimakredit, som kan sælges.

1.2 Klimakrediters aktualitet

Markedet for klimakreditter er i udvikling i takt med det øgede fokus på klimaforandringer. Det politiske fokus på klimaforbedrende tiltag udmønter sig konkret i klimaloven og i konkrete reduktionskrav fra EU. I Danmark er ambitionen, at der opnås klimaneutralitet i landbruget i 2050. Landbruget er tiltænkt en stor rolle i den grønne omstilling, og klimakreditter samt klimaeffektive produkter er nødvendige for at realisere de fastsatte målsætninger. Klimakreditterne skal samtidig ses som en indtægtskilde, der kan muliggøre den grønne omstilling for de enkelte bedrifter.

Flere virksomheder har sat sig selvstændige, ambitiøse klimamål som følge af de politiske målsætninger, men der mangler fortsat klimateknologier, som kan indfri målene. Klimakreditter kan betragtes som en form for kompensation for den manglende teknologi, eftersom de giver mulighed for at indfri en række af disse mål ved klimaforbedrende initiativer på landbrugsjorder. Landbruget er én af de få brancher, som kan levere klimareduktioner. Projektet med salg af klimakreditter forventes på kort og mellemlang sigt at understøtte en årlig klimareduktion på 430.000 ton CO₂-ækvivalent.

1.3 Regnskabet for klimakreditter

Salg af klimakreditter kan være en indtægtskilde for landmanden. Salg af en klimakredit vil betyde, at den tilhørende klimaeffekt ikke tilhører bedriftens klimaregnskab. Klimaeffekten kan således kun regnes med én gang. Det må derfor være en vurdering for landmanden, om bedriften kan tåle at sælge klimakreditter sammenholdt med bedriftens udledning og klimamål.

Landmanden og dennes bedrift vil ved salg af klimakreditter ofte binde sig til kontraktlige forpligtelser over en årrække, typisk 3-10 år. Bindingsperioden medfører, at bedriften skal følge den praksis, som der er aftalt i kontrakten. Det kan være svært at forudse udfordringer ved at lægge sig fast på en konkret praksis, fx ved pløjefri dyrkning, herunder også de økonomiske aspekter. Den relativt lange bindingsperiode vanskeliggør vurderingen af relevante omkostninger i perioden, hvorfor klimakreditter er svære at prissætte.

Det ulovregulerede marked medfører, at landmanden for nuværende alene er forpligtet til de kontraktmæssige forpligtelser. Det er endnu uvist, om markedet vil gennemgå regulering gennem national lovgivning eller retningslinjer fra EU.

1.4 CO₂-kvoter

Handel med CO₂-kvoter sker igennem EU's CO₂-kvotehandelssystem. Systemet indeholder et loft for den samlede, tilladte CO₂-udledning indenfor de kvotebelagte sektorer, mens det gennem ordningen også er muligt at handle med CO₂-kvoter (cap and trade). Kvoteprisen varierer fra dag til dag, da CO₂-kvotesystemet baserer sig på det aktuelle marked ud fra den givne efterspørgsel. Overholdelsen af kvoteniveauet sikres gennem rapportering, hvorefter de enkelte virksomheder "betaler" for den mængde CO₂, de har udledt. Betalingen sker ved, at virksomhederne returnerer CO₂-kvoterne i kvotesystemet.

Forskellen på EU's CO₂-kvotehandelssystem og det uregulerede marked for klimakreditter er, at der ikke følger samme overvågning af, om projektejereren sørger for at leve op til kontraktforpligtelserne, herunder om der opnås den aftalte reduktion. Udfordringen på markedet for klimakreditter har bestået i, at en række aftaler har vist sig ikke at leve op til de aftalte reduktionsniveauer. Dette er set i form af salg af den samme klimakredit flere gange, hvilket er en udfordring, fordi det på den ene side svækker købers tillid til klimakrediternes effekt og på den anden side ikke bidrager til at opfylde klimamålene. Der stilles dermed store krav til, at handlen med klimakreditter sker på et verificeret og gennemsigtigt grundlag.

2. Aftaler og forpligtelser

2.1 Aftaleindgåelse og klimakreditmarkedet

Da området for klimakreditter er ulovreguleret, foregår køb og salg af klimakreditter på et marked baseret på frivillige ordninger med mange private aktører. Det betyder også, at forpligtelser, ejerskab og ansvarsfordeling fremgår af den enkelte aftale, men at ingen aftaler nødvendigvis er ens.

Som landmand kan det være svært at have overblik over disse forpligtelser, og derfor er der opstået et marked for private markedsformidlere (med andre ord "mellemmænd"), som kan bistå landmanden i at få udstedt en klimakredit og evt. hjælpe med at sælge den videre.

Landmanden skal dog være opmærksom på, hvad man forpligter sig til ved aftaleindgåelse med en privat markedsformidler. Dette omhandler både forpligtelser ift. etablering og udstedelse af klimakrediten, men også ift. et potentielt salg.

2.1.1 Forpligtelser i forbindelse med etablering og udstedelse af klimakredit

Landmanden kan selv bestemme hvilke arealer, der skal laves tiltag på, men man skal være opmærksom på, hvor mange år man forpligter sig til at fastholde tiltaget. De mest almindelige kontrakter, som udstedes i Danmark, har en kontraktperiode på mellem 3-10 år med mulighed for forlængelse.

Landmanden kan godt blive købt til at levere et tiltag. I sådan et tilfælde vil landmanden være leverandør, som ikke ejer klimakrediten, og dermed heller ikke beslutter dens fremtid. Hvis landmanden i stedet er

projektejer, så ejer landmanden klimakreditten og kan vælge at sælge og overdrage den til tredjepart. Det er derfor vigtigt, at landmanden ved aftaleindgåelse er opmærksom på, hvilken rolle han/hun indtager.

Ved aftaleindgåelse forpligter landmanden sig til at overholde nærmere fastsatte minimumskrav og processer, som er fastsat af den private markedsformidler, for anvendelsen af det pågældende areal i kontraktperioden. Det kan – foruden oplysningskrav om arealer, så der kan beregnes en foreløbig effekt af tiltaget – f.eks. være krav om bestemte arbejdsprocesser inden for bestemte tidspunkter i løbet af året.

Det er derfor vigtigt at kende til aftalens vilkår og konsekvenser, herunder ved f.eks. misligholdelse. Desuden bør man være opmærksom på, om aftaleforpligtelsen vedrørende tiltaget kan påvirke de finansielle institutters pant i form af pantets brug eller værdi. Det kan f.eks. være, at et tiltag medfører konsekvenser for afkastningsevnen eller fald i jordværdien, hvis forpligtelsen tinglyses på ejendommen.

Klimakreditter handles som regel bagudrettet. Det vil sige, at de afspejler den faktiske, verificerede CO₂-besparelse af en drivhusgasemission, som er opnået.

Klimakreditter til landmanden udstedes ikke i forholdet 1:1 i forhold til antal tons, som det pågældende klimatiltag medfører. Som regel modregner private markedsformidlere en procentdel af den beregnede udstedelse. Denne procentdel er til sikkerhed og dækning af midlertidige risici og systematiske drivhusgasrisici samt usikkerheder for markedsformidlerne.

2.1.2 Forpligtelser i forbindelse med salg af klimakredit

Landmanden kan vælge at sælge en klimakredit, når den er udstedt. Som landmand skal man være opmærksom på, at udstedelsen af klimakreditten som regel er baseret på nogle generelle omsætningsbetingelser, man har accepteret ved aftaleindgåelsen. Det kan f.eks. være, at klimakreditten ikke kan anses som et værdipapir eller indehaverpapir.

Det kan også være, at klimakreditten ikke må pantsættes til tredjemand som sikkerhed eller anvendes til at oprette derivater, futures eller lignende. Det er desuden ikke tilladt at foretage dobbelt salg eller dobbelt opkrævning af klimakreditter.

Som landmand kan du enten sælge klimakreditten:

- direkte til egne købere, eller
- få private markedsformidlere til at stå for salget.

2.1.2.1 Direkte salg til egne købere

På landsplan er flere private aktører på vej eller i gang med at oprette en handelsplatform, hvor landmænd kan sælge deres klimakreditter. Dette skal medvirke til at skabe gennemsigtighed i markedet og give landmanden mulighed for selv at undersøge, hvad klimakreditten er værd.

2.1.2.2 Salg på vegne af private markedsformidlere

Da der ikke er tale om et standardiseret produkt, er omsætteligheden af klimakreditten afhængig af, hvilken verificering der ligger til grund for udstedelsen, samt hvordan markedets syn er på produktet. Det kan – på trods af en handelsplatform – i praksis være svært at gennemskue, og derfor vil det umiddelbart være besværligt for landmanden at sælge det direkte til egne købere.

Som landmand skal man dog være opmærksom på, at private markedsformidlere som regel vil tage en procentdel af salgsprisen som provenu, og der kan – udover ovenstående betingelser – følge yderligere krav med.

3. Tilskud og klimakreditter

3.1 Danske klimatiltag som klimakreditter

I det danske landbrug er der for nuværende tre mulige klimareducerende tiltag, der kan omsættes til klimakreditter. De tre klimareducerende tiltag er:

- 1) Conservation agriculture
- 2) Skovrejsning
- 3) Brug af nitrifikationshæmmere i kombination med conservation agriculture

Der er i udlandet observeret andre metoder, som kan omsættes til klimakreditter, men disse er endnu ikke nået til Danmark. Det forventes, at det danske marked for klimakreditter vil udvides med flere klimareducerende tiltag, der kan omsættes til klimakreditter, på sigt.

3.1.1 Conservation agriculture

Conservation agriculture (CA) er et dyrkningssystem, som er kendetegnet ved at landmanden laver minimal jordbearbejdning, mens jorden holdes dækket og hvor landmanden praktiserer et varieret sædskifte. CA som dyrkningssystem er endnu ikke så udbredt i Danmark. Arealet med CA udgør alene 2 pct. af det samlede landbrugsareal i Danmark, men det er i hastig vækst, hvorfor denne metode forventes at få stor betydning på sigt.

CA-systemet indebærer, at:

- Jorden forstyrres minimalt
- Jorden er dækket af planter eller afgrøderester hele året rundt
- Der er et varieret sædskifte

Dyrkningssystemet anvendes primært som redskab til at forhindre erosion, til at øge jordstyrken i overjorden og til at skabe bedre forhold for jordboende organismer. Et aktivt liv for jordboende organismer er en indikation på en sund jord. Opbygningen af organisk materiale i overjorden og et konstant plantedække bidrager til et øget føde- og livsgrundlag for jordens organismer og markens dyr.

Forskning af CA som dyrkningssystem viser, at tids- og brændstofforbruget ved etablering reduceres med 20-50 pct., mens det også mindsker risikoen for erosion. Jordens bæreevne øges og flere jordboende dyr og insekter tiltrækkes. Udfordringerne ved CA kan være i form af etablering i afgrøderester, at snegle kan give skader, og at sædskifteændringer med en højere andel af vårsæd kan give et lavere udbytte. Metoden stiller desuden store krav til landmandens tålmodighed, idet man skal undgå jordkomprimeringer. Metoden egner sig ikke til komprimerede og vandlidende jorder.

En række danske landmænd har allerede forsøgt sig med metoden, og er kommet med deres råd til fremtidige brugere af CA-dyrkningssystemet. Fælles for landmændenes erfaringer er, at etableringen og den korrekte dræning er afgørende. Derudover foreslår de, at kommende brugere af metoden har meget tålmodighed, og at de ikke foretager sig forhastede ændringer eller beslutninger i opstarten.

3.1.2 Skovrejsning

Skovrejsning er ét af de tre danske klimareducerende tiltag, der kan omdannes til klimakreditter. Årsagerne til skovrejsning kan være mange, som rækker ud over klimakreditter. Skovrejsning er hyppigt anvendt i Danmark, og erfaringerne med metoden er derfor mange. Rejsning af skov sker i dag med et primært hensyn til sikring af grundvand, biodiversitet og som en del af et friere friluftsliv.

I relation til klimakreditter bidrager skove, og dermed skovrejsning, til øget optagelse af kulstof fra atmosfæren og optagelse af næringsstoffer fra landbruget. Skove og deres produktion af træ er et klimareducerende tiltag, da træerne optager og lagrer CO₂ fra atmosfæren. Udover denne fordel kan træerne anvendes som byggematerialer, der kan betragtes som en del af den grønne omstilling, fordi det i flere tilfælde bliver en erstatning for produkter af fx plastik.

Effekten af skovrejsning som et klimareducerende tiltag afhænger af valget af træer, og hvordan skovene forvaltes. En sammenligning af nåletræer og løvtræer viser, at nåletræer vokser hurtigere end løvtræer, og at nåletræerne i gennemsnit optager dobbelt så meget CO₂ som løvtræerne. Skove yder generelt et større klimabidrag, når de forvaltes aktivt og med fokus på produktion af træ.

Afgørende for skovens udvikling på sigt er:

- Skovenes placering – fx jordbundsforhold og afstand til ældre skov
- Arealets tidligere anvendelse
- Etableringen af skovrejsningen – fx valg af træarter og forvaltningen af skoven

Skovrejsning med henblik på omdannelse af reduktion i udledning af CO₂ til klimakreditter kan med fordel ske ved etablering af træer, der vokser hurtigt, og som udnytter et areal intensivt. En sådan skov vil repræsentere et effektivt bidrag til den grønne omstilling.

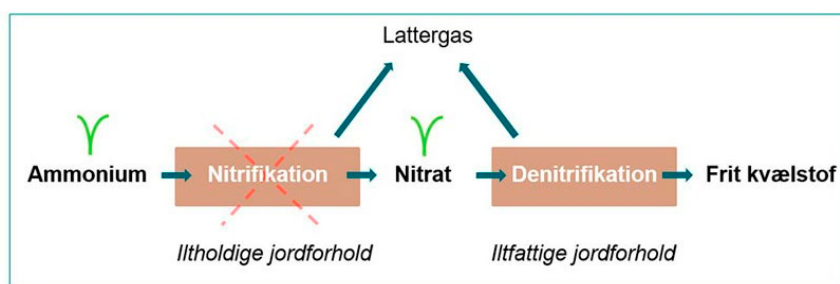
Én af fordelene ved at anvende skovrejsning som omdannelse til klimakreditter er, at der er stor erfaring med rejsning af skov samt mange forskningsprojekter om, hvordan skovene forvaltes bedst med henblik på at sikre den grønne omstilling. Én af ulemperne ved metoden er, at det kræver meget planlægning, således at samfundets ressourcer udnyttes og sikres bedst på lang sigt. Det betyder, at man ved planlægningen af skovrejsningen skal tage højde for fx byudvikling, etablering af nye vejnet, etablering af broer mv.

3.1.3 Brug af nitrifikationshæmmere i kombination med conservation agriculture

Nitrifikationshæmmere i landbruget er et relativt nyt tiltag, som de senere år har indgået i en række forskningsprojekter for at undersøge metodens effektivitet med henblik på at reducere CO₂-udledning. Nitrifikationshæmmere har potentiale til at kunne reducere emissionen af lattergas med op til 40 % pr. kg tilført ammonium-N.

En stor del af den anvendte kvælstofgødning i Danmark består af stoffet ammonium. I jorden omdannes ammonium til nitrat gennem en naturlig proces, der betegnes nitrifikation. Nitrat har en negativ ladning, hvilket betyder, at stoffet har højere risiko for at blive udvasket end ammonium.

Anvendelsen af nitrifikationshæmmere bidrager til en bedre kvælstofudnyttelse ved, at den kemiske forbindelse bremser første trin af nitrifikation i en periode, hvilket medfører, at ammonium forbliver længere på ammoniumform i jorden. Effekten heraf er, at udvaskningen af kvælstof reduceres fra rodzonen i perioder med overskudsnedbør. Nitrifikationshæmmere er ofte anvendt ved forårsudbringning af husdyrgødning til majs, hvor der fx i tilfælde af meget forårsnedbør på sandjord kan ske en kvælstofudvaskning.



Figur 1: Forsimplet illustration af kvælstofkredsløbet i jorden, hvor nitrifikation hæmmes.

Ud over effekten på kvælstofudvaskningen kan brugen af nitrifikationshæmmere også påvirke udledningen af drivhusgasser fra marken. Drivhusgassen lattergas er et biprodukt af nitrifikation og et mellemprodukt i denitrifikation, hvor nitrat omdannes til frit kvælstof under iltfrie forhold.

Nitrifikationshæmmere er endnu ikke så udbredt i det danske landbrug. Det forventes, at mindre end 2 % af den årlige udbragte gyllemængde i Danmark tilsættes nitrifikationshæmmere. Anvendelsen af nitrifikationshæmmere, er fordelagtig og kan være omkostningseffektivt ved udbringelse af majs på sandede jorde med et højt udvaskningspotentiale.

3.2 Påvirker salg af klimakreditter muligheden for at opnå tilskud?

Der er i det følgende foretaget en undersøgelse af den eksisterende lovgivning for EU-tilskudsordninger til landbrug (direkte arealstøtte og ordninger under det Danske Landdistriktsprogram 2014-2022) og den fremtidige regulering af EU-landbrugsstøtte (Landbrugsreformen CAP 2023-2027). Der vil i den forbindelse blive udformet en række nye tilskudsordninger i Danmark. Det præcise indhold heraf kendes ikke på nuværende tidspunkt, men kan muligvis ændre ved konklusionerne i dette notat.

Samspillet mellem EU-retten og national ret er tidligere blevet fastslået i sag 6-64, Costa mod ENEL og er senere blevet indskrevet i de gældende trakter om Den Europæiske Union og EU's funktionsområde. Afgørelsen og traktaterne fastlægger EU-rettens forrang. Det betyder, at national lovgivning skal være i overensstemmelse med de regler, som udstedet af EU-Kommissionen. Forholdet betyder samtidig, at den efterfølgende gennemgang af relevant lovgivning tager udgangspunkt i EU-retten, hvorefter de nationale regler behandles.

Landbrugere har mulighed for at søge og opnå tilskud til en række tiltag til gavn for miljø, natur og klima under det Danske Landdistriktsprogram, herunder tilskud til privat skovrejsning og tilskud til at investere i klimareducerende teknologier mv. Det er i den forbindelse relevant at undersøge, om disse tilskudsmuligheder på den ene eller anden måde kan påvirkes af salg af klimakreditter. Det er ikke unaturligt at tænke, at en indtægtskilde kan udfordres ved grundlaget for at opnå tilskud. Dette skyldes, at støtten vil angå det samme tiltag, som der opnås indtægt for gennem salg af klimakrediten. I det følgende vil det derfor blive undersøgt, om salg af klimakreditter påvirker tilskudsmulighederne.

De tre klimareducerende tiltag, der kan omdannes til klimakreditter, kan ikke alle henføres direkte under en tilskudsordning. For nuværende og ved denne undersøgelse findes alene skovrejsningstiltaget som hørende direkte under en tilskudsordning. Det betyder, at den følgende gennemgang tager udgangspunkt i de generelle principper i forordningerne og i bekendtgørelsen om tilskud til privat skovrejsning. Tilskudsordningen til privat skovrejsning vurderes at være den eneste, som er direkte relaterbar til ét af de tre tiltag.

De relevante EU-forordninger i forbindelse med tilskud til privat skovrejsning er 1305/2013, 1306/2013 og 1307/2013. Alle forordninger repræsenterer gældende ret. Derudover gennemgås også de delegerede forordninger nr. 639/2014 og nr. 640/2014, gennemførelsesforordning nr. 641/2014 og gennemførelsesforordning nr. 809/2014. Efterfølgende gennemgås den fremtidige regulering, der erstatter de nuværende forordninger med ikrafttræden pr. 1. januar 2023. Den fremtidige regulering findes i forordning nr. 2021/2115 og nr. 2021/2116 samt delegerede forordning nr. 2022/1172 og gennemførelsesforordning nr. 2022/1173. Afslutningsvis gennemgås den nationale lovgivning for tilskud til privat skovrejsning i bekendtgørelse nr. 1039 af 29. juni 2020.

3.2.1 Forordning nr. 1305/2013

Forordning nr. 1305/2013 omhandler støtte til udvikling af landdistrikterne fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne. Det følger af forordningens præambel nr. 22, at tilskudsordningerne skal sikre en bæredygtig udvikling af landdistrikterne. Landbrugerne og andre arealforvaltere skal tilskyndes til at indføre eller fortsat anvende landbrugspraksis, der bidrager til afbødning og tilpasning af klimaforandringer og er forenelig med beskyttelse og forbedring af miljøet, landskabet mv. Tilskudsordningernes betalinger bør bidrage til at dække ekstraomkostninger og indkomsttab som følge af de tilknyttede forpligtelser. Betalingerne bør desuden kun dække forpligtelser, der er mere vidtgående end hvad der kan forventes som følge af "forureneren betaler-princippet". Medlemsstaterne skal i denne forbindelse sikre, at betalinger gennem tilskudsordningerne ikke fører til *dobbeltfinansiering*.

Forordningens artikel 28 omhandler miljø- og klimavenligt landbrug. Artikel 28, nr. 1 beskriver, hvordan medlemsstaterne er forpligtede til at stille støtte til rådighed i forbindelse med miljø- og klimavenligt landbrug – nationalt såvel som regionalt og lokalt. Det er obligatorisk at indføre denne forpligtelse til at yde støtte i programmer for udvikling af landdistrikter på nationalt og/eller regionalt niveau. Af artikel 28, nr. 11 fremgår det, at der ikke må ske dobbeltfinansiering. Præambelens nr. 22 beskriver, hvordan det kan være i strid med EU-retten, hvis et projekt finansieres af flere aktører, hvorefter der bliver tale om dobbeltfinansiering. Ved dobbeltfinansiering forstås, at landmanden opnår hel eller delvis finansiering af et ansøgt projekt fra mere end én myndighed.

Privat skovrejsning er specifikt reguleret forordningens artikel 21 og 22. Artikel 21 omhandler de initiativer i forhold til udvikling af skovarealer, der kan opnå støtte til. Dette gælder blandt andet for skovrejsning og etablering af skovområder, jf. artikel 21, stk. 1, litra a. Artikel 22 regulerer de krav, der stilles i forbindelse med, at der ydes støtte til skovrejsning og etablering af skovområder. Det fremgår af bestemmelsen, at støtten ydes til offentlige og private jordholdere og sammenslutninger heraf, og støtten skal dække etableringsomkostningerne og en årlig præmie pr. ha. til dækning af omkostningerne ved landbrugets indkomsttab og vedligeholdelse, jf. stk. 1. Artiklen indeholder ikke regulering, der tyder på, at støtten ikke kan gives ved samtidig indtjening ved salg af en klimakredit.

I det tilfælde, hvor landmanden opnår tilskud til privat skovrejsning med henblik på at omdanne klimareduktionen til en klimakredit, vil der være tale om en indtægt fra salget. Indtægten er ikke udtryk for en yderligere finansiering af projektet, da de to projekter må adskilles. På den ene side betragtes skovrejsningen, der er et tiltag, som ydes tilskud til i Danmark i overensstemmelse med EU-retten, mens der på den anden side er et klimareducerende tiltag, der kan omdannes til en klimakredit.

Forordningen synes ikke at indeholde regulering, hvor der er taget højde for, hvordan en indtægt behandles, når der er tale om et klimareducerende tiltag. Forordningen forholder sig alene til, at der ikke må ske dobbeltfinansiering.

3.2.2 Forordning nr. 1306/2013

Forordning nr. 1306/2013 omhandler finansiering, forvaltning og overvågning af den fælles landbrugspolitik. Af forordningens artikel 30 følger et forbud mod dobbeltfinansiering i de tilfælde, hvor udgifter er finansieret under ELFUL. ELFUL dækker over Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne. Det betyder, at et projekt, der finansieres af ELFUL, ikke også må opnå finansiering fra en anden ordning under EU's budgetter.

Forordningens artikel 63 regulerer uretmæssigt udbetalte beløb og administrative sanktioner. I det tilfælde, hvor det konstateres, at en støttemodtager ikke opfylder betingelserne for støtteberettigelse eller andre forpligtelser forbundet med opnåelsen af støtten, tilbagetrækkes støtten helt eller delvist. Eftersom indtægten fra salg af en klimakredit ikke betragtes som en yderligere finansiering af projektet, vil salg af klimakreditter ikke blive påvirket af denne bestemmelse.

3.2.3 Forordning nr. 1307/2013

Forordning nr. 1307/2013 omhandler regler for direkte betalinger til landbrugere under støtteordninger inden for rammerne af den fælles landbrugspolitik. Kapitel 3 i forordningen regulerer betaling for landbrugsmetoder, der er til gavn for klimaet og miljøet. Artikel 43 beskriver, hvordan landbrugere, der er berettiget til betaling under grundbetalingsordningen, skal anvende landbrugsmetoder, der er til gavn for klimaet og miljøet. Forordningens artikel 43, stk. 2 regulerer landbrugsmetoder, der er til gavn for klimaet og miljøet, mens bilag IX omhandler tilsvarende metoder, som medfører tilsvarende eller større fordele for klimaet end de i stk. 2 nævnte, jf. stk. 3. De tilsvarende metoder er ikke omfattet af dobbeltfinansiering.

Bilag IX regulerer tilsvarende metoder til 1) afgrødediversificering og 2) bibeholdelse af permanente græsarealer. Eftersom det tidligere er vurderet, at indtægten fra salg af klimakreditter ikke betragtes som en anden finansieringskilde, finder denne bestemmelse heller ikke anvendelse. Det betyder, at forordningen ikke regulerer landmandens mulighed for at opnå tilskud i forbindelse med salg af klimakreditter.

3.2.4 Delegeret forordning nr. 639/2014

EU-Kommissionen er tildelt beføjelse til at udstede delegerede forordninger og gennemførelsesforordninger, som er tilføjelsesbestemmelser til de ovenstående forordninger. Den delegeret forordning nr. 639/2014 omhandler supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1307/2013 om regler for direkte betalinger til landbrugere under den fælles landbrugspolitik støtteordninger og om ændring af bilag X til nævnte forordning. Den delegerede forordning regulerer i præambelens nr. 38 et forbud mod dobbeltfinansiering. Bestemmelsen henviser til bilag IX i forordning nr. 1307/2013, som gennemgået ovenfor.

3.2.5 Delegeret forordning nr. 640/2014 og gennemførelsesforordning nr. 641/2014

Den delegeret forordning nr. 640/2014 omhandler supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 1306/2013 for så vidt angår det integrerede forvaltnings- og kontrolsystem, betingelserne for afslag eller tilbagetrækning af betalinger og administrative sanktioner vedrørende direkte betalinger, støtte til udvikling af landdistrikterne og krydsoverensstemmelse. Gennemførelsesforordning nr. 641/2014 omhandler gennemførelsesbestemmelser til Europa-Parlamentets og Rådets forordning nr. 1307/2013 om fastsættelse af regler for direkte betalinger til landbrugere under støtteordninger inden for rammerne af den fælles landbrugspolitik. Fælles for de to forordninger er, at der ikke er fundet bestemmelser relevante i forhold til klimakreditter.

3.2.6 Gennemførelsesforordning nr. 809/2014

Gennemførelsesforordning nr. 809/2014 omhandler gennemførelsesbestemmelser til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1306/2013 for så vidt angår det integrerede forvaltnings- og kontrolsystem, foranstaltninger til udvikling af landdistrikterne og krydsoverensstemmelse. Gennemførelsesforordningen regulerer en række bestemmelser om administrativ kontrol, hvorefter medlemsstaterne skal sikre, at fx støtteberettigelse, tilsagn mv. eller støtteforanstaltninger er opfyldt. Artikel 63 regulerer hel eller delvis tilbagetrækning af støtten og administrative sanktioner i forbindelse med uretmæssigt udbetalte beløb. Det betyder, at artikel 63 finder anvendelse for støttemodtageren. Bestemmelsen foreskriver, at den kompetente myndighed fastsætter, hvilke beløb der er støtteberettigede, herunder:

1. Det beløb, der skal betales til støttemodtageren på grundlag af betalingsanmodningen og beslutningen om at yde støtte
2. Det beløb, der skal betales til støttemodtageren, efter at det er undersøgt, om udgifterne i betalingsanmodningen opfylder støttekriterierne

Hvis beløbet efter punkt 1 overstiger det beløb, der er fastsat efter punkt 2, med mere end 10%, anvendes en administrativ sanktion på beløbet. Der udstedes på denne baggrund en bøde, der svarer til differencen mellem de to beløb. Der sker derimod ikke tilbagetrækning af hele støtten. Der anvendes ikke sanktioner i det tilfælde, hvor støttemodtageren kan bevise, at vedkommende ikke selv er skyld i, at det ikke-støtteberettigede beløb er anført.

Ovenstående bestemmelse er ikke relevant i forbindelse med klimakreditter. Det skyldes, at der er tale om en problemstilling, der alene knytter sig til støttemodtagelsen og de rammer, der opstilles herfor. Den eventuelle administrative sanktion vedrører de tilfælde, hvor der er udbetalt mere støtte end, hvad støtteansøgeren er berettiget til. Sanktionen er derfor ikke relevant overfor indtægter fra salg af klimakreditter, fordi indtægten ikke har betydning for anmodningen om støtte.

3.2.7 Praksis fra EU-Domstolen

Der foreligger endnu ikke afgørelser fra EU-Domstolen, som berører området for behandling af indtægter ved salg af klimakreditter ved samtidig opnåelse af tilskud. Det betyder, at der ikke er klarhed omkring, hvorvidt tilskudsmulighederne reelt er påvirket ved salg af klimakreditter. Indtil en sådan afgørelse foreligger, er det derfor afgørende at orientere sig i de gældende bestemmelser, der kan påvirke de tilskudsområder, som er relevant i forbindelse med omdannelse til klimakreditter. Dette sker særligt gennem de delegerede forordninger og gennemførelsesforordningerne, da de vedtager tillægsbestemmelser til hovedforordningerne.

3.2.8 Forordning nr. 2021/2115 og nr. 2021/2116

Gennemgangen ovenfor udtrykker den gældende lovgivning fra EU. I januar 2023 træder ny lovgivning i kraft på området. Forordning nr. 1305/2013 og 1307/2013 ophæves ved forordning nr. 2021/2115 ikrafttræden. Forordning nr. 1306/2013 ophæves ved forordning nr. 2021/2116 ikrafttræden. Det betyder, at den eksisterende lovgivning i form af de tre hovedforordninger fremover samles i to hovedforordninger. Den delegeret forordning nr. 2022/1172 indeholder supplerende regler til forordning nr. 2021/2116.

Forordning nr. 2021/2115 omhandler regler for støtte til strategiske planer, der udarbejdes af medlemsstaterne under den fælles landbrugspolitik og finansieres gennem Den Europæiske Garantifond for Landbruget (EGFL) og Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL). Af forordningens indledende bestemmelser i præamblen er det tydeliggjort, at der med de nye hovedforordninger ønskes et øget fokus på bæredygtigheds- og klimatiltag. Af flere bestemmelser (se konkret blandt andet præambelens nr. 23, 30 og 46) fremgår det, at medlemsstaterne skal sikre landmændene betaling for blandt andet bæredygtigheds- og klimatiltag, herunder specifikt ved skovarealer. Det er derimod ikke nævnt, at landmændene skal fratrække, modregne eller på anden måde stå økonomisk til regnskab for deres indtægt ved salg af klimakreditter i sammenhæng med tilskudsordningerne.

Af forordningens artikel 5 reguleres forordningens overordnede målsætninger, der blandt andet beskrives ved en målsætning om, at landbrugerne i den Europæiske Union skal opnå støtte til at bidrage til opfyldelse af Unionens målsætninger om miljø og klima, jf. artikel 5, litra b. Artikel 6 regulerer, hvordan dette mere specifikt søges opfyldt, herunder ved at bidrage til modvirkning af og tilpasning til klimaforandringer, herunder ved at reducere drivhusgasemissioner og øge kulstofbindingen, jf. artikel 6, stk. 1, litra d. Bestemmelserne udtrykker den gennemgående ambition i forordningen, der sigter mod klimatilpasning og klimaforbedrende tiltag.

Forordningens kap. IV regulerer interventionstyper til landdistriktsudvikling. Artikel 70 regulerer miljømæssige, klimarelaterede og andre forvaltningsforpligtelser. Bestemmelsen indeholder ikke skærper for, om landmanden skal modregne sin opnåede støtte eller på anden vis påvirkes af sin indtægt fra salg af klimakredit. Dobbeltfinansiering, som har været et fokus ovenfor, findes kun nævnt i forordningens bestemmelser én gang. Det gør sig gældende for kapitel III om interventionstyper i bestemte sektorer, herunder konkret i artikel 50, stk. 6, litra c. Bestemmelsen vedrører driftsprogrammer i frugt- og

grøntsagssektoren. Dobbeltfinansiering vurderes ikke at finde anvendelse på salg af klimakreditter, jf. argumentationen ovenfor blandt andet i afsnit 4.2.1.

Forordningen nr. 2021/2115, der træder i kræft pr. 1. januar 2023, synes ikke at indeholde bestemmelser, der vanskeliggør eller umuliggør landmandens mulighed for at opnå støtte til klimareducerende tiltag, der kan omdannes til klimakreditter samtidig med, at denne opnår støtte gennem støtteordningen for privat skovrejsning.

Forordning nr. 2021/2116 omhandler finansiering, forvaltning og overvågning af den fælles landbrugspolitik og om ophævelse af forordning nr. 1306/2013. Forordningen stiller krav til medlemsstaterne om, at disse skal overvåge blandt andet landbrugsressourcer, herunder landbrugsjordens arealanvendelse, ændringer i arealanvendelsen og landbrugsjordens tilstand m.v. Overvågningen vedrører ikke muligheden for at opnå tilskud til tiltag, som også kan omdannes til klimakreditter.

Forordningen hjemler Kommissionens ret til at vedtage delegerede retsakter som supplement til forordningen, hvorefter visse indtægter inden for rammerne af EGFL og ELFUL skal udlignes, jf. artikel 47. Den tilhørende delegerede retsakt vil blive gennemgået i det følgende.

Forordning nr. 2021/2116 vurderes ikke at have betydning for landmandens mulighed for støtte samtidig med, at denne har en indtægtskilde for samme tiltag, der kan omdannes til en klimakredit.

3.2.9 Delegeret forordning nr. 2022/1172 og gennemførelsesforordning nr. 2022/1173

Den delegerede forordning nr. 2022/1172 omhandler supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2021/2116 for så vidt angår det integrerede forvaltnings- og kontrolsystem i den fælles landbrugspolitik og anvendelse og beregning af administrative sanktioner i forbindelse med konditionalitet. Den delegerede forordning erstatter de relevante bestemmelser i den delegerede forordning nr. 640/2014, som er gennemgået ovenfor, pr. 1. januar 2023. Den nye delegerede forordning skal bidrage med at kvalitetsevaluere det integrerede system, hvorefter blandt andet arealovervågningssystemets data kan sammenlignes og anvendes på tværs af medlemsstaterne. Den delegerede forordning indeholder ikke bestemmelser der får betydning for salg af klimakreditter i relation til også at opnå tilskud.

Gennemførelsesforordning nr. 2022/1173 omhandler regler for anvendelsen af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2021/2116 for så vidt angår det integrerede system for forvaltning og kontrol under den fælles landbrugspolitik. Med de nye regler erstattes gennemførelsesforordning nr. 809/2014, som gennemgået ovenfor, pr. 1. januar 2023. Gennemførelsesforordningen skal gennemføre regler om vurderingsrapporterne, herunder gennem tre kvalitetselementer; systemet til identifikation af landbrugsparceller, ordningen med geospatiale støtteansøgninger, og arealovervågningssystemet. Gennemførelsesforordningen vurderes heller ikke at have umiddelbar betydning for landmandens mulighed for at opnå støtte ved samtidig salg af klimakreditter.

3.2.10 Bekendtgørelse nr. 1039 af 29. juni 2020 om tilskud til privat skovrejsning

Den seneste nationale regulering af tilskud til privat skovrejsning findes i bekendtgørelse nr. 1039 af 29. juni 2020. Bekendtgørelsen om tilskud til privat skovrejsning har hjemmel i lov om landdistriktsfonden og landbrugsstøtteleven. Bekendtgørelsen finder anvendelse for tilsagn om tilskud til investeringer i projekter angående anlæg og pleje af skov og privatejede landbrugsarealer. Landbrugsstyrelsen har efter bekendtgørelsens § 3 mulighed for at give private ejere af landbrugsarealer tilsagn om tilskud til investeringer i de projekter, som er nævnt i § 3, stk. 1, nr. 1-2. Det gælder for så vidt for anlæg og pleje af skov ved plantning uden anvendelse af pesticider og biocidholdige produkter samt for opsætning, vedligehold og nedtagning af kulturhegn. En betingelse for at opnå tilskud til opsætning, vedligehold og nedtagning er, at der samtidig opnås tilskud til anlæg og pleje af skov ved plantning på de samme arealer. Det er desuden en afgørende forudsætning, at projektet ikke sættes i gang før den relevante myndighed, har givet tilsagn hertil.

Bekendtgørelsens § 4 regulerer de projekter, der ikke kan gives tilskud til. Det gælder for investeringer i projekter, der er pligtige at foretage i henhold til anden lovgivning eller tinglyste servitutter, jf. stk. 1. Dette er i overensstemmelse med de principper, der gælder for klimakreditter, eftersom tiltag, der alligevel skulle være foretaget, som udgangspunkt ikke kan omdannes til klimakreditter. Dette skal forstås ud fra formålet med anvendelsen af klimakreditter. Formålet er at opnå CO₂-besparelser, og på den måde sikre en mindre udledning af CO₂ samlet set, fordi besparelserne kan opkøbes af forurenende virksomheder. Dette udtrykker et ikke-lovreguleret krav om additionalitet.

Bekendtgørelsens § 4, stk. 2 regulerer muligheden for at opnå tilskud til investeringer i projekter på arealer, hvor ejeren har indgået driftsoverenskomst med en offentlig myndighed eller modtager driftstilskud fra en offentlig myndighed. Klimakreditter sælges for nuværende mellem private landmænd og private virksomheder. Bestemmelsen vurderes ikke at give anledning til påvirkning af landmandens tilskudsmuligheder ved salg af klimakreditter.

Bekendtgørelsens § 4, stk. 3 regulerer projekter, der ikke kan gives tilsagn til, såfremt en række forhold foreligger, jf. § 4, stk. 3, nr. 1-7.

§ 4, stk. 3, nr. 1-2 regulerer, at en ansøger ikke kan opnå tilskud, såfremt ansøgeren modtager eller tidligere har modtaget tilskud finansieret af EU eller en offentlig myndighed til samme projekt. Bestemmelsen udtrykker forbud mod dobbeltfinansiering, som er gennemgået i de ovenfor stående afsnit. Der kan således ikke opnås tilskud til privat skovrejsning i de tilfælde, hvor arealet har fået eller får tilskud - enten fra en tilskudsordning gennem EU eller gennem en dansk offentlig myndighed.

Bekendtgørelsens § 4, stk. 3, nr. 3-7 giver ikke anledning til tvivl om, hvorvidt landmandens salg af klimakreditter er påvirket af dennes tilskud til samme projekt. Klimakreditten har ikke forbindelse til finansiering gennem én af EU's tilskudsordninger eller finansiering fra en offentlig myndighed.

3.2.10.1 Vejledning om tilskud til privat skovrejsning 2022

Som fortolkningsbidrag til bekendtgørelsen om tilskud til privat skovrejsning findes vejledning om tilskud til privat skovrejsning. Kapitel 2 omhandler selve ordningen, mens afsnit 2.4 regulerer, hvordan projekterne finansieres. Af afsnittet fremgår det, at Landbrugsstyrelsen yder tilskud til projekter under ordningen for privat skovrejsning. Landbrugsstyrelsens tilskud til ordningen finansieres udelukkende af EU gennem den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL).

Af afsnit 2.4 fremgår det ligeledes, at det under ordningen *ikke* er muligt at medfinansiere skovrejsningsprojekter med andre offentlige, nationale midler. Det er heller ikke tilladt at få tilskud til udgifter gennem en anden EU-tilskudsordning eller på anden måde. Vejledningen udtrykker, ligesom EU-forordningerne, et forbud mod dobbeltfinansiering. Der er ikke tale om to finansieringskilder i forbindelse med salg af klimakreditter ved samtidigt tilskud, jf. argumentationen ovenfor blandt andet i afsnit 4.2.1.

3.2.10.2 Miljø- og Fødevarerklagenævnets afgørelse af 17. maj 2021 ([sag 19/06097](#))

Miljø- og Fødevarerklagenævnet har i en sag taget stilling til, hvorvidt der skulle ske modregning af indtægten fra salg af flis i de tilskudsberettigede udgifter ved udbetaling af tilskud til investering i natur- og miljøprojekt i Kolding Kommune.

Selvom afgørelsen ikke vedrører klimakreditter, er afgørelsen medtaget, da den er illustrativ for, om indtægter i projekter påvirker tilskuddets størrelse. Nævnet vurderede, at klager ikke skulle modregne sin indtægt fra salg af flis på 49.000 kr. I de tilskudsberettigede udgifter, fordi der ikke var hjemmel til at kræve en sådan modregning. Landbrugsstyrelsen havde i deres behandling af sagen henvist til udbetalingsvejledningens afsnit 6, side 17, hvorefter projektindtægter i projektperioden skal fratrækkes de samlede tilskudsberettigede udgifter. Indtægterne til projektet er ikke reguleret i den dagældende bekendtgørelse nr. 930 af 16. juli 2010 om tilskud til natur- og miljøprojekter.

Den manglende hjemmel medførte, at Landbrugsstyrelsens afgørelse led af en væsentlig retlig mangel, hvorefter afgørelsen var ugyldig. Miljø- og Fødevarerklagenævnet bemærkede, at vejledninger alene er et fortolkningsbidrag til reglerne, og dermed ikke kan udgøre en selvstændig hjemmel.

Afgørelsen udtrykker, at det er relevant at undersøge, hvorvidt der kan ske modregning af indtægter. Samtidig viser afgørelsens udfald, at der ved initiativer inden for miljøteknologi kan ydes tilskud til projekter, der sikrer besparelser til gavn for klimaet og/eller miljøet uden at værdien af besparelsen kan kræves modregnet.

3.2.11 Sammenfatning

Af ovenstående gennemgang kan det udledes, at der endnu ikke er indført bestemmelser, som direkte regulerer forholdet mellem tilskud og salg af klimakreditter. Ved en nærmere analyse af de relevante forordninger om EU's støtte ordninger og støtte til udvikling af landdistrikterne inden for EU findes der ved en gennemgang af reglerne ikke umiddelbart at være noget til hinder for, at landmanden kan opnå støtte

til privat skovrejsning og samtidig foretage klimareducerende tiltag, der kan omdannes til klimakreditter med henblik på salg.

Salg af klimakreditter og samtidigt tilskud til privat skovrejsning vurderes ikke at være stridende med forbuddet mod dobbeltfinansiering. Det skyldes, at dobbeltfinansieringen udtrykker finansiering fra flere parter – fx finansiering fra en offentlig myndighed og finansiering fra en af EU's tilskudsordninger. Ved salg af klimakreditter er der tale om en indtægt for et klimareducerende tiltag på landmandens jord. Der er derfor ikke tale om, at de klimareducerende tiltag finansieres af flere parter.

Det er vores forventning, at der i den nærmere fremtid vil udarbejdes og vedtages en form for regulering på området for klimakreditter. I takt med det politiske fokus på klimareducerende initiativer og landmændenes anvendelse af disse, vil det være naturligt at markedet vil gennemgå regulering, og det kan ikke udelukkes, at reglerne om tilskud til tiltag, som kan danne grundlag for salg af klimakreditter (for eksempel skovrejsning), vil blive ændret med henblik på en stillingtagen til foreneligheden af tilskud med samtidig mulighed for salg af klimakredit.

4. Markedsføring af klimakreditter

4.1 Markedsføringslovens bestemmelser

Klimakreditter er udtryk for en CO₂-besparelse, som landmanden har opnået ved et klimareducerende tiltag. Den besparelse kan være fordelagtig at købe for de virksomheder, som udleder en stor mængde CO₂. I den forbindelse anvendes begrebet klimaneutralitet, der udtrykker at CO₂-udligningen ved fremstillingen af en specifik vare svarer til den CO₂-besparelse, som virksomheden køber sig til gennem tredjemand eller opnår gennem selvstændige klimareducerende initiativer. Formuleret på en anden måde, går CO₂-regnskabet i nul. Det er vigtigt at være opmærksom på de regler, der gælder for markedsføring af klimakreditter, herunder blandt andet ved mærkning af fødevarer som klimaneutrale.

Markedsføringsreglerne kan både være relevant for de store produktionsvirksomheder, der køber klimakreditter af landmanden og sidenhen markedsfører deres produkter, og for de mindre produktionssteder, der gennemfører CO₂-reducerende tiltag for at kunne producere klimaneutralt.

Markedsføringslovens antager et forbrugerbeskyttende perspektiv. Det betyder, at lovens bestemmelser skal sikre, at forbrugerne ikke vildledes og udnyttes af erhvervsdrivende. Vildledningsforbuddet følger direkte af markedsføringslovens § 5, hvorefter en erhvervsdrivendes praksis ikke må indeholde urigtige oplysninger eller i kraft af sin fremstillingsform eller på anden måde vildlede eller kunne forventes at vildlede *gennemsnitsforbrugeren*, uanset om oplysningerne er faktisk korrekte. Ved gennemsnitforbrugeren forstås en forbruger, der er gennemsnitligt oplyst, og som ikke har særlig viden på specifikke fagområder.

Vildledning af forbrugerne forventes at kunne opstå i de tilfælde, hvor producenten mærker sine produkter med "klimaneutral", og hvor det viser sig, at dette ikke er tilfældet. I en sådan situation, kan der efter omstændighederne foreligge vildledende markedsføring.

4.2 Mærkning af fødevarer

Bekendtgørelse nr. 1355 af 27. november 2015 regulerer mærkning m.v. af fødevarer. Bekendtgørelsens bestemmelser bærer præg af, at der i 2015 ikke var et lige så udbredt fokus på klima og mærkning af fødevarer som klimaneutrale m.v. Af samme årsag er der offentliggjort en vejledning d. 24. juni 2021, som indeholder vejledende bestemmelser tilknyttet bekendtgørelsen, men hvor der er taget højde for samfundets udvikling samt et øget fokus på klimaforbedrende tiltag.

4.2.1 Regler for at anføre klimabudskaber - vildledende markedsføring

Vejledningens afsnit 17 omhandler vildlednings- og anprisningsbestemmelser. Generelt gælder det, at fødevareinformation ikke må vildlede forbrugerne. Her omfattes den information, som er obligatorisk såvel som frivillig. Der kan være tale om vildledning blandt andet i form af oplysninger om fødevarens fremstillings- og frembringelsesmåde.

Vurderingen af hvorvidt der foreligger vildledende markedsføring beror på, om en almindeligt oplyst, rimelig opmærksom og velunderrettet gennemsnitsforbruger vil blive vildledt af den pågældende markedsføring af et givent produkt. For markedsføring af miljømæssige forhold kan der være tale om informationer, der giver forbrugeren indtryk af, at fremstillingen af en fødevare er sket ved en mindre belastning af miljøet end sædvanligt. Bæredygtighed kan generelt formuleres som "en udvikling, der opfylder de nuværende generationers behov uden at bringe fremtidige generationers mulighed for at opfylde deres behov i fare"¹. Virksomhederne bør i tilfælde af markedsføring af miljømæssige forhold oplyse, om informationen vedrører produktet som helhed eller dele af produktet.

Det er som udgangspunkt vildledende, hvis en anprisning om et reduceret klimaaftryk *alene* er knyttet til et produkts emballage, mens den opfattes som dækkende hele produktet. Vildledningen vil bestå i, at emballagens klimaaftryk udgør en meget lille del af produktets samlede klimaaftryk. Anprisninger om klimaneutralitet bør bygge på en opgørelse af det samlede udslip af klimagasser fra virksomheden, produkterne eller produktionen. Opgørelsen bør ske efter videnskabeligt anerkendte metoder og bør omfatte de seks drivhusgasser, der er omfattet af Kyotoprotokollen; kuldioxid, metan, nitrogenoxider, hydroflourcarboner, perfluorcarboner, svovlhexafluorid.

Anvendelsen af anprisningen "klimaneutral" bør indebære, at det samlede udslip er nul. Opnås klimaneutraliteten ved køb af klimakreditter bør disse være købt på markedsføringstidspunktet. Er dette ikke muligt, bør de købes i forbindelse med den løbende levering af produkter, så der er balance mellem afsætningen af produkter og mængden af opkøbte kreditter. Virksomheden bør kunne dokumentere, at kreditterne er slettet, og dermed at de ikke er genstand for videresalg til anden part. Virksomheden bør desuden angive, hvis klimaneutraliteten er opnået gennem køb af klimakreditter.

¹ Mærkningsvejledningen, s. 160

4.2.2 Green washing

Green washing er udtryk for at en virksomhed "vaskes" grønnere end, hvad der er tilfældet. Med andre ord udtrykker green washing, at virksomheden ikke har belæg for de påståede miljø- og/eller klimatiltag. Som nævnt ovenfor skal virksomhederne dokumentere, at det grønne tiltag reelt har den påståede effekt.

Green washing er i markedsføringsloven kendt som vildledende udsagn, jf. markedsføringslovens § 5. Markedsføringslovens forbud mod vildledende markedsføring indebærer dermed, at det ikke er tilladt, at virksomhederne markedsfører dem på grønnere tiltag, end de kan dokumentere. Dette gør sig gældende i form af mærkater, som nævnt ovenfor, reklamer m.v. Virksomhederne skal markedsføre sig forståeligt og ærligt, og de skal kunne dokumentere de effekter, som de påstår.

Der har været flere eksempler på store virksomheder, der er anklaget for green washing. Det gælder blandt andet Arla Foods, som førte en kampagne om CO₂-neutralitet. CO₂-neutraliteten skyldtes, ifølge Arla Foods, at mejeriselskabets udledning af drivhusgasser fra dyr, transport og deres produktion blev klimakompenseret gennem skovprojekter, som Arla støttede i udlandet. Støtten til udenlandske skovprojekter har været underlagt stor skepsis, hvorefter Arla valgte at udfase kampagnen. Danish Crown har ligeledes været anklaget for green washing i forbindelse med deres kampagne; Klimakontrolleret Gris.

Anvender en virksomhed green washing til at fremstå grønnere, end hvad de reelt kan dokumentere, kan virksomheden pålægges en bøde for vildledende markedsføring.

4.3 Sammenfatning

Markedsføringslovens § 5 forbyder erhvervsdrivende at vildlede forbrugere gennem deres markedsføring. Forbuddet er også relevant på de områder, som søger at indlede miljø- og klimaforbedrende tiltag. For disse områder gælder, at de skal være opmærksom på, at de med deres markedsføring ikke giver indtryk af, at de er mere miljø- og/eller klimabevidste igennem deres tiltag, end hvad tilfældet er. Virksomhederne er underlagt strenge dokumentationskrav ved angivelser på produkter eller lignende, der for eksempel indikerer en klimabesparelse eller klimaneutralitet. Overtræder virksomhederne vildledningsforbuddet i markedsføringslovens § 5, straffes de med en bøde.

5. Skattemæssig behandling af klimakreditter

Det er væsentligt at forholde sig til de skattemæssige konsekvenser, når man vil etablere klimakreditter og eventuelt sælge dem eller/og indgå med en projektejer.

For at skabe det bedst mulige overblik er følgende scenarier skattemæssigt behandlet nedenfor:

- Landmanden udnytter selv klimakreditten på sin bedrift
- Landmand sælger klimakreditten (enten selv eller via mellemmand)
- Landmand prøver at lave klimatiltag – men får afslag på ansøgning

- Landmand prøver at lave klimatiltag - ansøgning bliver godkendt, men kontrakt misligholdes undervejs

Det er vigtigt at forholde sig til et eventuelt aftalegrundlag for klimakreditterne og/eller med en projektejer, som er indgået med en anden part, for at kunne vurdere de skattemæssige konsekvenser herom. Derfor vil nedenstående gennemgang være en overordnet vurdering heraf ud fra de grundlæggende skattemæssige retningslinjer og principper.

Det vurderes, at de skattemæssige konsekvenser reguleres efter statsskattelovens §§ 4-6, da det antages, at der er tale om en almindelig skattepligtig indtægt enten direkte ved salg af klimakreditterne eller som tilknytning til den nuværende drift.

Nedenstående scenarier tager udgangspunkt i klimakreditter, som opnås ved conservation agriculture.

Ved klimakreditter bliver der ikke tildelt en kvote i relation til udledning af CO₂ eller lignende. Derfor må det antages, at klimakreditter ved afståelse ikke er omfattet af afskrivningslovens § 40 A eller § 40 B.

Det forventes ikke, at klimakreditter kan sidestilles med et løssøre, hvorfor de ikke er omfattet af lovbekendtgørelse 2015-08-24 nr. 1037 om skattemæssig opgørelse af varelagre mv.

5.1 Landmanden udnytter selv klimakreditten på sin bedrift

Landmanden laver klimatiltag og får udstedt på baggrund heraf en klimakredit.

Etablering af klimakreditten:

Når en landmand ønsker at etablere en eller flere klimakreditter, vil der afholdes nogle udgifter forbundet hertil. Udgifter til etablering kan f.eks. være udgifter til rådgivning/advokat, certificering, klargøring af areal, indkøb af nye maskiner m.m. Ved etablering skal man forholde sig til udgiftens art, da der er nogle etableringsomkostninger, som ikke kan fratrækkes som driftsudgift.

Såfremt at udgifterne ikke er knyttet til den løbende indkomsterhvervelse i virksomhedens hidtidige rammer, vil udgifterne ikke være fradragsberettiget. Disse udgifter karakteriseres som en formueforvaltning.

Derfor må det antages, at etableringsudgifterne er fradragsberettiget, når landmanden selv udnytter klimakreditten til at reducere driftens CO₂ udledning, såfremt det vurderes, at kreditterne har afsmittende effekt på den hidtidige indkomst.

Dog kan der slås tvivl om, hvorvidt klimakreditterne på nuværende tidspunkt vil have afsmittende effekt på den hidtidige indkomst, da landmanden højst sandsynlig ikke vil opnå en højere pris for sit produkt på baggrund af klimakreditterne. Dette kan dog ikke betvivles såfremt der pålægges CO₂-afgift for landbruget.

Der kan dog være foranstaltninger i aftalegrundlaget eller i klimakredittens karakter, som gør, at der er tale om afståelse af en del af indkomstgrundlaget som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

Indtægter:

Når landmanden selv udnytter de udstedte klimakreditter, vil der ikke opnås en direkte skattemæssig indtægt efter SL § 4.

Klimakreditterne vil knytte sig til driften således, at landmandens CO₂ aftryk reduceres, og derfor må dette formodes at have en afsmittende effekt på produktion af produkterne i virksomheden indenfor de hidtidige rammer. Dette vil særligt blive aktuelt, hvis der lovgivningsmæssigt kommer CO₂-kvoter på landbruget.

Dog kan der igen slås tvivl ved, om klimakreditterne, på nuværende tidspunkt, vil kunne have afsmittende effekt på den hidtidige indkomst, da landmanden højst sandsynligt ikke vil opnå en højere pris for sit produkt på baggrund af klimakreditterne. Dette kan dog ikke betvivles såfremt der pålægges CO₂-afgift for landbruget.

Der kan dog være foranstaltninger i aftalegrundlaget eller i klimakredittens karakter, som gør, at der er tale om afståelse af en del af indkomstgrundlaget som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

Udgifter:

De løbende udgifter til vedligehold af klimakreditten er fradragsberettigede efter SL § 6 i virksomhedens drift, da udgifterne knytter sig hertil jf. ovenstående afsnit om indtægter.

Dog kan der igen slås tvivl ved, om klimakreditterne, på nuværende tidspunkt, vil kunne have afsmittende effekt på den hidtidige indkomst, da landmanden højst sandsynligt ikke vil opnå en højere pris for sit produkt på baggrund af klimakreditterne. Dette vil betvivle om der kan opnås fradrag for eventuelle løbende udgifter herom. Dette kan dog ikke betvivles såfremt der pålægges CO₂-afgift for landbruget.

Der kan dog være foranstaltninger i aftalegrundlaget eller i klimakredittens karakter, som gør at der er tale om afståelse af en del af indkomstgrundlaget som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

5.2 Landmand sælger klimakreditten (enten selv eller via mellemmand)

Landmand laver klimatiltag og får udstedt på baggrund heraf en klimakredit.

Etablering af klimakreditten

Når landmænd ønsker at etablere en eller flere klimakreditter, vil der skulle afholdes nogle omkostninger hertil. Udgifter til etablering kan være fx omkostninger til rådgivning/advokat, certificeringen, klargøring af arealet, indkøb af maskiner m.m. Ved etablering skal man forholde sig til udgiftens art, da der er nogle etableringsomkostninger, som ikke kan fratrækkes som driftsomkostning.

Såfremt at omkostningerne ikke er knyttet til den løbende indkomsterhvervelse i virksomhedens hidtidige rammer. Det har altså ikke en betydning for den eksisterende drifts fremtidige indkomsterhvervelse om klimakreditten etableres. Derfor vurderes det, at etableringsomkostningerne karakteriseres som en formueforvaltning og er ikke fradragsberettiget.

Derfor vil etableringsomkostningerne ikke være fradragsberettiget når landmanden sælger klimakreditterne videre og ikke selv udnytter dem til at reducere driftens CO2 udledning, da det vurderes at kreditterne ikke har afsmittende effekt på den hidtidige indkomst.

Udgifterne vil blive karakteriseres som en formueforvaltning.

Dette vil dog ikke være gældende, hvis indtægten omfattes af afståelse af del af indkomsten som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

Indtægter

Hvis landmanden vil sælge sin etablerede klimakreditter, vil landmanden opnå en erhvervsmæssig indtægt, der som udgangspunkt er skattepligtig jf. SL § 4.

Landmanden har mulighed for at lægge den årlige klimareduktion i en pulje, hvilket betyder at reduktionen ikke bliver solgt i det år den er opnået, men et senere indkomstår. Ved at afvente salget af klimakreditterne kan landmanden eventuelt opnå en højere pris, såfremt at prisen stiger. Omvendt kan det også betyde, at landmanden når en lavere pris end hvis kreditterne, såfremt prisen falder.

Det er et grundlæggende princip, at indkomst og tab skal være realiseret, før de påvirker indkomsten.

Det må antages, at indkomsten fra klimakreditterne at efter de almindelige skatteretlige regler, sker efter retserhvervelsesprincippet. Retserhvervelsesprincippet indebærer, at beskatningen som udgangspunkt sker på det tidspunkt, hvor formuegodet er opnået. Det følger af, at ikke kun penge, men også formuegoder af pengeværdi er skattepligtige.

Ved retserhvervelsesprincippet sker beskatningen altså på tidspunktet, hvor der er en form for retskrav på betaling af et formuegode, uagtet som personen faktisk har modtaget betaling.

Derfor må det antages, at beskatningen af klimakreditter, som er lagt i pulje, sker på tidspunktet hvor kreditten er endeligt solgt og der er et retskrav til betaling.

Idet at der kan ske en forskydning i indkomstårene i forhold til hvornår klimakreditten er opnået og beskatningstidspunktet, må det anbefales at det laves en statuspost i skatteregnskabet.

Dette vil dog ikke være gældende, hvis indtægten omfattes af afståelse af del af indkomsten som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

Udgifter

Når klimakreditten er etableret, vil der som udgangspunkt være løbende vedligehold med at opretholde denne, uagtet om man selv udnytter den eller man har solgt den videre. Der kan dog eventuelt være foranstaltninger i aftalegrundlaget herom, hvis man har solgt klimakreditten, som gør at man ikke selv skal vedligeholde klimakreditten.

Disse udgifter er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. SL 6, hvorfor omkostningen er fradragsberettiget.

Dette vil dog ikke være gældende, hvis indtægten omfattes af afståelse af en del af indkomsten som fx ved fredskov jf. LL § 8K stk. 1 og skal behandles herom.

5.3 Landmand prøver at lave klimatiltag – men får afslag på ansøgning

Landmanden vil gerne etablere klimakreditter, men dette mislykkes fordi at man får afslag på ansøgningen til certifikaterne.

Hvis et projekt mislykkes og det ikke endeligt bliver etableret vil man eventuelt have haft nogle omkostninger herom. Derfor er det væsentligt at se på, om disse omkostninger er fradragsberettiget eller ej ud fra ovenstående beskrevet scenarier.

I den forbindelse, at landmanden fx bliver afvist, er det væsentligt at se på hensigten med projektet i forhold til om man selv ville udnytte klimakrediten eller om man ville sælge den videre. Det er essentielt om klimakreditterne kunne have haft afsmittende effekt på den hidtidige indkomst indenfor virksomhedens hidtidige rammer.

Grunden til at dette er væsentligt er i forhold til om udgifterne kan anses som værende en driftsudgift og dermed fradragsberettiget efter SL § 6 eller om det anses som en formueudgift.

Det er altså det samme som er gældende som beskrevet i afsnit 6.1 etableringsomkostninger i forhold til om udgifterne til det mislykkede projekt er fradragsberettiget i virksomheden jf. SL § 6.

Der kan dog være kontraktlige forhold såfremt man har indgået en aftale med en projektejer, som gør at forholdene er anderledes end ovenfor beskrevet.

5.4 Landmand prøver at lave klimatiltag – ansøgning bliver godkendt, men kontrakt misligholdes undervejs

Hvis en landmand indgår i en kontrakt vedr. salg af klimakrediten, er det væsentligt hvad aftalegrundlaget i kontrakten er.

Såfremt at kontrakten misligholdes af projektejer kan der være indgået aftaler herom i aftalegrundlaget.

Hvis landmanden opnår en indtægt i form af fx renter eller erstatninger grundet misligholdelsen, er disse skattepligtige.

Hvis det er landmanden, som misligholder kontrakten og bliver pålagt fx renter eller en bod grundet misligholdelsen, er disse ikke fradragsberettiget.

5.2 Moms ved klimakreditter

Indtægter:

Hvis man er momspligtig eller er frivilligt momsregistreret, skal man være opmærksom på moms vedr. Salg af klimakreditter. Det antages nedenstående at landmanden er momsregistreret og driver momspligtig virksomhed.

Idet at landmanden ikke er momsregistreret skal man være opmærksom herom i henhold til om momspligten eventuelt indtræder.

Indtægter ved salg af en klimakredit vurderes fra Skattestyrelsen at være en momspligtig indtægt jf. Den Juridiske Vejledning (D.A.13.2.2.6).

Det er væsentligt at være opmærksom på, at salget af klimakreditter efter Skattestyrelsen opfattelse er omfattet af omvendt betalingspligt, uagtet som klimakreditten sælges til en dansk eller udenlandsk virksomhed.

Landmanden skal derfor ikke fakturere moms eller betale moms ved salget af klimakreditten. Landmanden har pligt til at anføre, at salget er omfattet af omvendt betalingspligt på fakturaerne.

Udgifter:

Idet salget af klimakreditter er momspligtigt, har landmanden momsfradrag for udgifterne, der knytter sig hertil. Fx. moms på et abonnement vil der være fradrag herfor, hvis det er en udgift, der er tilknyttet den momspligtige virksomhed. Det samme er gældende for eventuelle etableringsomkostninger.

5.3 Ejendomsvurdering og ejendomsavance ved klimakreditter

Ejendomsvurdering:

Det er ikke et krav efter den gammel eller nye vurderingslov at klimakreditterne skal registreres. Ydermere er klimakreditterne som udgangspunkt ikke omfattet af planloven eller anden offentlig lov.

Som udgangspunkt vil klimakreditter altså ikke påvirke ejendomsvurderingen af ejendommen.

Dog skal landmanden være opmærksom på, at en mindre ejendom kan ifalde en ny vurdering, hvis der nedlægges aktiv drift i forbindelse ved oprettelsen af klimakreditterne grundet f.eks. udtagning til lavbundjord. Dette kan resultere i at ejendommen vurderes som en beboelsesejendom.

Det samme er gældende, hvis vægtningen af skov bliver større, da dette så kan vurderes som en skovejendom. Dette vil dog ikke få konsekvenser for den nedsatte ejendomsprocent ved grundskyld, da skovejendomme også er omfattet herom.

Salg af fast ejendom med klimakredit:

Som udgangspunkt vil klimakreditterne ikke påvirke eller være omfattet af ejendomsavanceloven.

I relation til ejendomsavancebeskatning forudsætter det selvfølgelig, at aftalegrundlaget ikke indeholder en længerevarende rådighedsbegrænsning, der fx omfatter tinglysning af en ejendomsret.