

Bijdrage opruimingskosten in de jaarrekening

Verschillende overheidsregelingen eisen van ondernemingen financiële bijdragen voor de kosten van het opruimen van producten of productiefaciliteiten van die ondernemingen. In dit artikel wordt in vier stappen ingegaan op de verwerking van die financiële bijdragen in de eigen jaarrekening van de onderneming.

Jan Backhuijs, Assurance

1. Inleiding

In de afgelopen jaren zijn in Nederland diverse regelingen van kracht geworden waarin de overheid van een onderneming vereist dat ze een financiële bijdrage levert aan de kosten van het opruimen van haar producten of haar productiefaciliteiten. Voorbeelden zijn de Regeling beheer elektrische en elektronische apparatuur en de Verpakkingenbelasting. Een onderneming kan ook op een andere wijze een financiële bijdrage aan milieumaatregelen leveren. Te denken valt aan de regeling voor emissierechten betreffende broeikasgassen zoals CO₂. Op de verwerking van dergelijke maatregelen wordt in dit artikel niet ingegaan.

2. De vier stappen

De volgende vier stappen zijn te zetten in verband met de verwerking in de jaarrekening:

Stap 1: 'Doorgeefluik'

Stap 2: Eigen kosten

Stap 3: Fondsen voor opruiming

Stap 4: De last in de winst-en-verliesrekening

Stap 1: 'Doorgeefluik'

Agent of principaal?

Als gevolg van wet- en regelgeving voor het opruimen van afval kan aan ondernemingen door de overheid een specifieke belasting worden opgelegd. De vraag is of het bedrag aan belasting dat de onderneming moet afdragen, onderdeel is van de eigen kosten van de onderneming, of dat de onderneming dit bedrag namens de afnemers van het product doorgeeft aan de Belastingdienst. Deze laatste situatie is vergelijkbaar met de heffing van btw. Bij de heffing van btw wordt het af te dragen bedrag niet als onderdeel van de omzet en de kostprijs van de omzet verwerkt. De onderneming is als het ware een 'doorgeefluik' voor de Belastingdienst van het van de afnemer van het product ontvangen bedrag. Hierover zeggen IAS 18 'Opbrengsten' en RJ 270 'De winst-en-verliesrekening' dat de ontvangst van dergelijke belastingen (zoals accijnzen en toeristenbelasting) niet het economisch potentieel van de onderneming vermeerderd en evenmin het eigen vermogen. De onderneming is een agent namens de Belastingdienst. Daarom worden die belastingen niet als baten, en dus evenmin als lasten, in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Overigens worden door de IFRS en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) geen duidelijke criteria voor het al dan niet aanwezig zijn van een agentschaprelatie gegeven. In augustus 2008 is een voorstel gedaan om in deze leemte in de IFRS te voorzien. In dit voorstel worden de volgende vier kenmerken genoemd die erop duiden dat de onderneming als principaal handelt:

- De onderneming heeft richting haar cliënt de primaire verantwoordelijkheid voor het afleveren van de goederen of het verrichten van de diensten.
- De onderneming loopt het voorraadrisico vóór of na de order van de cliënt, gedurende het transport of bij terugzending.
- De onderneming mag zelf de prijzen vaststellen.
- De onderneming loopt het kredietrisico van de betaling door de cliënt.

Toepassing bij verpakkingenbelasting

Bij belastingen als verpakkingenbelasting is het niet gemakkelijk om vast te stellen of de onderneming al dan niet namens de Belastingdienst als agent opereert. In een dergelijke situatie wordt gekeken naar de indicatoren voor het zijn van agent en naar de aard van de belasting aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden.

Vooraf de volgende overwegingen zijn bij verpakkingenbelasting van belang:

- De onderneming loopt het financiële risico over de af te dragen verpakkingenbelasting. De verpakkingenbelasting kan niet worden teruggevorderd van de Belastingdienst indien bijvoorbeeld de afnemer niet betaalt of het geïmporteerde product niet wordt verkocht.
- De onderneming is niet verplicht haar prijzen te verhogen met het bedrag van de verpakkingenbelasting.
- Het tarief van de verpakkingenbelasting is niet gebaseerd op de verkoopopbrengst van het product. De verpakkingenbelasting wordt geheven op basis van een tarief per kilogram verpakking.
- De verpakkingenbelasting wordt eenmalig geheven. Ook over verpakkingen die meerdere malen worden gebruikt, wordt eenmaal belasting betaald. Het bedrag van de belasting is dus niet afhankelijk van de omzet die de onderneming met de desbetreffende verpakking realiseert.

Samenvatting

In dit artikel wordt de verwerking van financiële bijdragen aan opruimingskosten door ondernemingen in hun eigen jaarrekening in vier stappen bekeken aan de hand van de Nederlandse verslaggevingregels ('Dutch GAAP') en de IFRS. Stap 1 betreft de vaststelling of de onderneming al dan niet een 'doorgeefluik' van de overheid is. Stap 2 behandelt wanneer en voor welk bedrag de verplichtingen in de jaarrekening komen. Bij stap 3 wordt gekeken naar de verwerking in de jaarrekening van mogelijke rechten. Ten slotte wordt in stap 4 bepaald op welke plaats in de winst-en-verliesrekening de lasten van de financiële bijdrage worden opgenomen.

De kosten van het opruimen van verpakkingen die in Nederland als verpakkingenbelasting worden opgelegd, worden dus als eigen kosten van de onderneming in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Stap 2: Eigen kosten

Wanneer ontstaat de verplichting?

Als is vastgesteld dat de onderneming de bijdrage als eigen kosten in haar winst-en-verliesrekening verwerkt, is de volgende vraag: wanneer ontstaat de verplichting die uiteindelijk tot de betaling van de bijdrage leidt?

Voor het vaststellen van het moment van verwerken past de onderneming de bepalingen over het treffen van een voorziening toe. Immers, de omvang van de verplichting is onzeker of er is onzekerheid over het moment van afwikkeling. In die bepalingen staat dat een onderneming een voorziening treft indien aan drie voorwaarden wordt voldaan (IAS 37.14 en RJ 252.201):

- Er is per balansdatum een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting.
- Waarschijnlijk is voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk. En:
- De omvang van de verwachte uitstroom een betrouwbare kan betrouwbaar worden geschat.

De regeling voor elektrische en elektronische apparatuur

Uit de regelingen is niet altijd eenvoudig op te maken op welk moment bij de onderneming een verplichting ontstaat. Zo heeft de richtlijn van de Europese Unie over het beheer

van elektrische en elektronische apparatuur tot veel onduidelijkheden geleid. Deze richtlijn is in Nederland effectief geworden via de Regeling beheer elektrische en elektronische apparatuur. In die regelgeving wordt een onderscheid gemaakt tussen apparatuur die vóór en die vanaf 13 augustus 2005 op de markt is gebracht. De producent die op de markt aanwezig is op het moment waarop die kosten ontstaan, draagt de kosten van het opruimen van de apparatuur die vóór 13 augustus 2005 op de markt is gebracht (het zogenoemde historische consumentenafval). De kosten van het opruimen van de apparatuur die na 13 augustus 2005 op de markt is gebracht (het zogenoemde nieuw consumentenafval), komen ten laste van de producent die het apparaat op de markt brengt.

Toepassing bij elektrische en elektronische apparatuur

Er bestaat onduidelijkheid over - vooral - de bepalingen van de Europese richtlijn over de kosten van het historische consumentenafval. Daarom heeft de IFRS IFRIC Interpretatie 6 'Verplichtingen die voortvloeien uit deelneming aan een specifieke markt – Afgedankte elektrische en elektronische apparatuur' uitgebracht. Nederland is gevolgd met de alinea's RJ 252.426 en 252.427.

Het moment waarop de verplichting voor het historische consumentenafval ontstaat, is afhankelijk van de regelgeving van het land waarin de producent gevestigd is. Gewoonlijk ontstaat de verplichting in de periode waarin de producent op de markt is, en waarover de bijdragen van de producenten aan de kosten van opruiming worden vastgesteld.

Enkele situaties in geval de periode van vaststelling het kalenderjaar is en de kosten van historisch consumentenafval over 2008 op basis van het marktaandeel in 2008 in rekening worden gebracht:

- Stel: een producent heeft in het jaar 2008 een marktaandeel van 4 procent behaald. Dit betekent dat de producent 4 procent van die kosten over 2008 in rekening

Deze regels zijn niet alleen van toepassing op historisch consumentenafval. Als de wettelijke regeling voor het leveren van een bijdrage aan de opruiming van bijvoorbeeld nieuw consumentenafval lijkt op die van het historische consumentenafval, worden die regels ook voor nieuw consumentenafval toegepast.

krijgt gebracht. Wat zijn marktaandeel was in de jaren waarin het historische consumentenafval destijds op de markt kwam, heeft geen betekenis.

- Een producent heeft vóór 13 augustus 2005 elektronische apparatuur op de markt heeft gebracht en is vóór het begin van het jaar 2008 uit de markt gestapt. Hij hoeft niets van de kosten over 2008 te betalen.
- Een producent komt in 2008 nieuw op de markt. Hij moet op basis van zijn aandeel in 2008 meebetalen, hoewel geen enkel stuk historisch afval van hem afkomstig is.

De uitleg over het moment van het ontstaan van de verplichting van de onderneming leidt tot diverse vragen, zoals:

- Stel: de ondernemingen die in 2008 op de markt zijn, moeten meebetalen op basis van hun marktaandeel in 2007. Wanneer ontstaat dan de verplichting? Het antwoord luidt dat de ondernemingen de verplichting in 2008 moeten nemen, omdat dan de gebeurtenis plaatsvindt die tot de verplichting leidt, namelijk het op de markt zijn. Het marktaandeel in het jaar 2007 wordt alleen gebruikt voor het bepalen van de omvang van de verplichting. Een onderneming die in 2008 niet op de markt is, hoeft dus niets te betalen. En een onderneming die in 2007 niet op de markt is, hoeft evenmin iets te betalen, want haar aandeel in de kosten van 2008 is nihil vanwege haar marktaandeel van 0 procent in 2007.
- De onderneming is op de markt en wil dat blijven, dus zal op enig moment in de toekomst voor haar marktaandeel op dat moment hoe dan ook een bijdrage moeten betalen. Speelt het continuïteitsbeginsel een rol? Het antwoord luidt dat de onderneming geen voorziening mag treffen voor kosten die zij pas in de toekomst verschuldigd is voor de activiteiten die zij op dat moment in de toekomst onderneemt. De onderneming kan immers tot aan dat moment nog steeds uit de markt stappen.
- Leidt het gegeven dat de onderneming op de markt is, al tot de feitelijke verplichting om in de toekomst te betalen? Er is immers voor de onderneming geen realistisch alternatief om in de toekomst niet in de desbetreffende markt te opereren. De geuite intentie om in de toekomst op de markt aanwezig te zijn, creëert geen feitelijke verplichting voor een toekomstige bijdrage aan opruimingskosten. Een voorziening wordt alleen opgenomen voor verplichtingen die los staan van het handelen in de toekomst. Als

er niet per se in de toekomst marktaandeel is, ontstaat er tot dat moment in de toekomst geen verplichting.

Stap 3: Fondsen voor opruiming

Opruimen door een fonds

Het opruimen van afval, het ontmantelen van apparatuur of het verrichten van milieuhherstellende activiteiten gebeurt lang niet altijd door de onderneming zelf. Het komt regelmatig voor dat dergelijke activiteiten worden verricht onder regie van bijvoorbeeld een afzonderlijke stichting. Deze stichting brengt daarvoor kosten in rekening aan de onderneming die deze kosten verwerkt op de wijze zoals in stap 2 beschreven. In Nederland wordt een dergelijke stichting veelal een fonds genoemd.

Gevolgen voor de verplichting

Van belang voor de verwerking door de onderneming zijn de gevolgen van het aan het fonds betalen van de in rekening gebrachte kosten. Over die gevolgen zijn bij de IFRS nadere bepalingen te vinden in IFRIC Interpretatie 5 'Belangen in ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen'. In Nederland staan die in alinea RJ 252.430. Startpunt in deze bepalingen is dat de verplichting wordt verwerkt in overeenstemming met de bepalingen over het ontstaan daarvan. Zie stap 2. Het doen van de betaling aan het fonds leidt alleen dan tot het niet langer op de balans verwerken van de verplichting voor zover de betaling de (in rechte afdwingbare) verplichting afwikkelt, zelfs als het fonds niet aan zijn verplichtingen voldoet.

De aansluiting bij een fonds kan ertoe leiden dat de onderneming de verplichting krijgt aanvullende bijdragen aan het fonds te betalen, bijvoorbeeld als de activa van het fonds onvoldoende zijn om aan de verplichtingen van het fonds te voldoen. Normaliter is een dergelijke extra betaling echter niet waarschijnlijk. Dan is er sprake van een niet in de balans opgenomen verplichting. De onderneming neemt pas een verplichting op zodra het waarschijnlijk is dat zij die moet voldoen.

De rechten op het fonds

Een verplichting die in overeenstemming met stap 2 is opgenomen, wordt niet gesaldeerd met het recht op het fonds dat door de betaling ontstaat. Daarvoor zijn meerdere redenen:

- Er ontstaat geen wettelijke mogelijkheid tot verrekening van het recht op het fonds en de verplichting tot opruiming.

- Indien bij de betaling door de onderneming het fonds haar verplichting niet overneemt, verdwijnt die verplichting van de onderneming niet.

Het recht op het fonds dat door de betaling ontstaat, wordt daarom afzonderlijk verwerkt. De verwerkingswijze wordt vastgesteld aan de hand van het voldoen aan de bepalingen van de volgende aflopende reeks van soorten activa: dochteronderneming, joint venture, deelneming en recht op vergoeding. Is een recht op het fonds voor de onderneming een recht op vergoeding, dan is het dus geen dochteronderneming, joint venture of deelneming.

De verwerking in de balans als een recht op vergoeding houdt volgens de IFRS in dat het vrijwel zeker is dat de vergoeding zal worden ontvangen (conform IAS 37.53). Het recht wordt gewaardeerd tegen de laagste van de boekwaarde van de opgenomen verplichting, en de aanspraak van de onderneming op de reële waarde van de in het fonds per saldo beschikbare activa.

De RJ stelt de eis van het vrijwel zeker zijn van de ontvangst van de vergoeding niet. Het hoeft slechts waarschijnlijk te zijn dat de vergoeding zal worden ontvangen (RJ 252.311).

Het recht op vergoeding mag niet worden gewaardeerd tegen zijn (lagere) reële waarde omdat dan ook het mogelijke risico van verplichte extra bijdragen als gevolg van wanbetaling door andere deelnemers aan het fonds wordt gewaardeerd. Deze verplichting wordt apart opgenomen en zou anders dus twee keer worden verwerkt. Volgens de IFRS mag dit recht niet worden gewaardeerd tegen een hoger bedrag dan de boekwaarde van de opgenomen verplichting, ook al is het aandeel van de onderneming in de reële waarde van de activa die in het fonds per saldo beschikbaar zijn, hoger. Die hogere waardering is niet toegestaan, omdat het recht erop erg onzeker wordt geacht, en de waardering ervan niet betrouwbaar. De RJ geeft geen beperkingen voor de boekwaarde van het recht op vergoeding. Deze bedraagt maximaal de aanspraak op de activa in het fonds dat beschikbaar is voor de afwikkeling van de verplichting.

Stap 4: De last in de winst-en-verliesrekening

Winstbelasting?

De verplichting voor een bijdrage aan opruiming kan aan de onderneming worden opgelegd onder de benaming van een belasting, zoals de verpakkingenbelasting in stap 1. De

vraag is of die last terechtkomt op de regel belastingen over het resultaat.

Onder zowel de IFRS als door de RJ wordt op de regel belastingen over het resultaat de last verantwoord die wordt gebaseerd op fiscale winst. Een dergelijke last voldoet aan twee voorwaarden. Hij wordt door of namens de overheid geïnd, en hij wordt berekend aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten van de onderneming.

De hoogte van de verpakkingenbelasting wordt bepaald aan de hand van het aantal kilogrammen dat in enig jaar op de markt is gebracht dan wel is verbruikt, en dus niet aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten. Daarom staat de verpakkingenbelasting niet op de regel belasting over het resultaat. Ook de bijdrage van de onderneming aan de kosten van het opruimen van door particuliere huishoudens afgedankte elektrische en elektronische apparatuur wordt niet bepaald aan de hand van een dergelijk saldo en komt dus evenmin op de regel belastingen over het resultaat.

Operationele kosten

Als de kosten van dergelijke regelingen geen winstbelastingen zijn, maken ze deel uit van de operationele kosten van de onderneming. Daarmee hebben ze direct effect op de hoogte van een kerncijfer als EBIT.

Onder de IFRS en Dutch GAAP worden kosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar hun aard dan

wel functie. Bij de presentatie van kosten naar hun aard worden de kosten van opruimingsregelingen als grond- en hulpstoffen verwerkt. Bij de presentatie van kosten naar hun functie worden ze als onderdeel van de kostprijs van de omzet opgenomen.

De kosten van opruimingsregelingen komen dus ten laste van het netto-omzetresultaat en hebben daarom een negatieve invloed op de hoogte van een kerncijfer als EBIT.

3. Afsluiting

De regelingen van de overheid voor het opleggen aan ondernemingen van een bijdrage aan opruimingskosten zijn niet altijd eenvoudig te begrijpen. Aan de hand van de bepalingen in de IFRS en van de RJ is in dit artikel in vier stappen naar de verwerking van kosten uit hoofde van dergelijke regelingen door de onderneming in haar jaarrekening gekeken. Die vier stappen zijn meestal niet simpel. Het in de jaarrekening verwerken van de lasten in verband met de bijdragen aan opruiming is daarom evenmin eenvoudig. Op de eerste plaats is voor de juiste verwerking nader gedetailleerd onderzoek nodig van de regelgeving die de afdracht oplegt. Daarna volgt vrijwel altijd onderzoek van de specifieke regels van de financiële verslaggeving. Het opleggen van de bijdrage kan dus zowel direct als indirect tot extra kosten leiden.