

RJ-Uiting 2021-4: Ontwerp-richtlijn 274 ‘Overheidssubsidies’ en ontwerp-richtlijn RJk B17 ‘Overheidssubsidies’

Inleiding

De RJ stelt voor in RJ 274 ‘Overheidssubsidies’ en RJk B17 ‘Overheidssubsidies’ algemene bepalingen op te nemen voor de presentatie van exploitatiesubsidies in de winst-en-verliesrekening. In september 2020 is RJ-Uiting 2020-13 ‘Verslaggeving tegemoetkoming NOW-regeling’ gepubliceerd. Naar aanleiding van deze RJ-Uiting heeft de RJ onderzocht of aanpassing van de huidige RJ 274 en RJk B17 nodig is voor wat betreft de presentatie van exploitatiesubsidies. Naar aanleiding van de uitgevoerde analyse stelt de RJ voor om in alinea 111 van RJ 274 en alinea 111 van RJk B17 op te nemen dat exploitatiesubsidies dienen te worden gepresenteerd onder de opbrengsten of in aftrek worden gebracht op de gerelateerde kosten. Bij presentatie onder de opbrengsten kan de exploitatiesubsidie worden opgenomen onder een algemene post zoals ‘overige opbrengsten’ of als een afzonderlijke post.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten. Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

Naast deze nieuwe alinea’s stelt de RJ voor de titel van RJ 274 en RJk B17 te wijzigen in ‘Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun’. Deze titel geeft beter de inhoud van het hoofdstuk weer. Daarnaast stelt de RJ voor om in RJ 274 en RJk B17 diverse tekstuele aanpassingen en verduidelijkingen door te voeren en enkele alinea’s te laten vervallen (alinea 114-116 van RJ 274 en alinea 116 van RJk B17). Met deze aanpassingen beoogt de RJ geen inhoudelijke wijzigingen aan te brengen.

Overige

Omwille van de leesbaarheid bevat deze RJ-Uiting naast een versie waarin de wijzigingen zichtbaar zijn weergegeven een 'schone' versie van de voorgestelde gewijzigde RJ 274 en RJK B17. In deze RJ-Uiting is de bijlage bij RJ 274 'Verwerking van om niet verkregen emissierechten' vanwege de leesbaarheid niet opgenomen. In deze bijlage worden geen aanpassingen voorgesteld.

Ingangsdatum

De RJ stelt voor de gewijzigde alinea's 111 van RJ 274 en RJK B17 van kracht te laten worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 15 april 2021 worden ingediend bij het RJ secretariaat, bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Amsterdam, 2 maart 2021

274 OVERHEIDSSUBSIDIES EN ANDERE VORMEN VAN OVERHEIDSSTEUN

Deze Richtlijn 274 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn 274 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Definities

Exploitatiesubsidies: exploitatiesubsidies zijn:

- subsidies voor bestedingen die in het jaar van besteding als kosten worden beschouwd. Voorbeelden zijn: loonsubsidies; subsidies in verband met opleiding en scholing; subsidies in verband met exportbevordering;
- subsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten of voor exploitatietekorten in het algemeen.

Financieringsfaciliteiten: financieringsfaciliteiten zijn verbonden aan een krediet, zoals in de vorm van achterstelling, kwijtschelding indien bepaalde voorwaarden zijn vervuld, lagere rente dan de marktrente.

Voorbeelden van deze kredieten zijn: achtergestelde leningen, waaronder kapitaalkredieten en voorwaardelijke financieringen, niet zijnde ontwikkelingskredieten.

Investeringsubsidies: subsidies voor bestedingen die worden toegerekend aan een aantal jaren waarin de besteding geacht wordt een nuttig effect op te leveren. Investeringsubsidies kunnen worden gezien als vermindering van het in het desbetreffende object te investeren bedrag dan wel als bijdrage in de financiering daarvan. Voorbeelden zijn: premies ingevolge een investeringsregeling; subsidies in verband met arbeidsplaatsverbetering; subsidies in verband met energiebesparing en subsidies in verband met milieuverbetering.

Ontwikkelingskredieten: ontwikkelingskredieten worden verkregen ter financiering van ontwikkelingskosten. In geval van technische of commerciële mislukking wordt dan na verloop van een aantal jaren de schuld kwijtgescholden. Bij succes is de ondernemer naast de aflossing van de hoofdsom rente verschuldigd. De aflossing wordt meestal gekoppeld aan de als gevolg van de ontwikkelingsactiviteiten behaalde omzet of het behaalde resultaat.

Overheid: dit zijn lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties.

Overheidssteun: handelingen van de overheid die direct zijn gericht op het verschaffen van economische voordelen aan één rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen die voldoen aan bepaalde criteria.

Overheidsubsidies zijn een voorbeeld van overheidssteun.

Overheidsubsidies: van de overheid afkomstige geldelijke bijdragen of andere op geld waardeerbare voordelen aan de rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen indien de rechtspersoon voldoet of heeft voldaan aan bepaalde voorwaarden ten aanzien van zijn operationele activiteiten.

Deze subsidies zijn te onderscheiden van de normale verkooptransacties van de rechtspersoon.

Inleiding

101 Dit hoofdstuk heeft betrekking op van de overheid afkomstige subsidies en andere vormen van overheidssteun. Indien overheidssteun niet als subsidie maar als belastingpost wordt aangemerkt, is hierop hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst van toepassing.

102-106 (vervallen)

Verwerking en waardering

107 **Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun dienen te worden verwerkt zodra er redelijke zekerheid is dat de rechtspersoon aan de gestelde voorwaarden voldoet en de overheidssubsidie of andere vorm van overheidssteun daadwerkelijk zal verkrijgen.**

108 **Exploitatiesubsidies dienen ten gunste van de winst-en-verliesrekening te worden verwerkt in het boekjaar waarin de gesubsidieerde bestedingen in de winst-en-verliesrekening worden verantwoord of waarin de opbrengsten zijn gederfd, dan wel het exploitatietekort zich heeft voorgedaan.**

109 **Financieringsfaciliteiten blijven bij de verwerking van de ontvangst van het krediet buiten beschouwing, met uitzondering van de situatie zoals bedoeld in alinea 110. Het bedrag van het krediet dient als schuld in de balans te worden opgenomen.**

Op het moment dat blijkt dat het krediet niet hoeft te worden terugbetaald, dient te worden vastgesteld of het vrijvallende bedrag als exploitatiesubsidie dan wel als investeringsubsidie moet worden verwerkt.

110 **Wordt krediet genoten tegen een lagere rente dan marktrente, dan dient het bedrag dat als schuld in de balans wordt opgenomen te worden gewaardeerd in overeenstemming met alinea 501 van hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Het verschil tussen het ontvangen bedrag van het krediet en de reële waarde bij eerste verwerking betreft het voordeel als gevolg van de lagere rente. Dit voordeel dient afhankelijk van de aard te worden verwerkt als exploitatiesubsidie of als investeringsubsidie.**

Presentatie

111 **Exploitatiesubsidies dienen te worden gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening:**

- als een opbrengst (onder een algemene post zoals ‘overige bedrijfsopbrengsten’ of als een afzonderlijke post); of
- in aftrek op de gerelateerde kosten.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten.

Exploitatiesubsidies voor bepaalde gederfde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

111a **Indien de terugbetaling van een verkregen ontwikkelingskrediet afhankelijk is gesteld van de omzetten of de financiële resultaten van het desbetreffende project, dienen ontvangsten uit hoofde van het krediet in mindering te worden gebracht op de ontwikkelingskosten zelf.**

De terugbetalingen op een dergelijk ontwikkelingskrediet en de rente daarop dienen alsdan te worden behandeld als kosten van de omzet.

112 **Investeringssubsidies dienen te worden gepresenteerd:**

- **als vooruitontvangen bedrag onder de overlopende passiva, en kunnen zowel een langlopend als kortlopend karakter hebben; of**
- **in mindering op de boekwaarde van het actief.**

113 **Uit de op de balans gepassiveerde investeringssubsidie dient jaarlijks een gedeelte ten gunste van het bedrijfsresultaat vrij te vallen. Dit gedeelte dient systematisch te worden bepaald met inachtneming van de gebruiksduur van het actief.**

114-116 (vervallen)

Belastingfaciliteit

117 **Wordt een premie ingevolge een investeringsregeling beschouwd als een belastingfaciliteit, dan dient het recht daarop in het jaar waarin daaraan voor het eerst een waarde kan worden toegekend hetzij ineens hetzij over een aantal jaren gespreid ten gunste van de post ‘Belastingen’ in de winst-en-verliesrekening te worden gebracht.**

118 **In het geval dat de belastingfaciliteit wordt verstrekt in de vorm van een eenmalige investeringsaftrek is alinea 117 van overeenkomstige toepassing.**

119 De toepassing van de alinea’s 117 en 118 kan ertoe leiden dat het effectieve belastingtarief afwijkt van dat van het voorafgaande boekjaar. Uiteenzetting van de afwijking kan dan noodzakelijk zijn. Zie alinea’s 704 tot en met 706 van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.

Emissierechten

120 Voor de verwerking van om niet verkregen en gekochte emissierechten wordt verwezen naar de bijlage.

Toelichting

121 **De toelichting dient te vermelden:**

- **de aard van verkregen overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun;**
- **de wijze waarop overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun in de jaarrekening zijn verwerkt;**
- **de omvang van de in het verslagjaar in de jaarrekening verwerkte overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun;**
- **de voorwaardelijke financiële verplichtingen die verband houden met genoten ontwikkelingskrediet.**

B17 OVERHEIDSSUBSIDIES EN ANDERE VORMEN VAN OVERHEIDSSTEUN

Deze Richtlijn B17 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn B17 (2019) is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Algemeen

Toepassingsgebied

101 Deze Richtlijn heeft betrekking op van de overheid of daarmee gelijk te stellen instellingen afkomstige subsidies en andere vormen van overheidssteun. Indien overheidssteun niet als subsidie maar als belastingpost wordt aangemerkt, is hierop hoofdstuk B15 Belastingen naar de winst van toepassing.

Definities

102 Onder overheid wordt verstaan lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties.

Onder overheidssteun worden verstaan handelingen van de overheid die direct zijn gericht op het verschaffen van economische voordelen aan één rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen die voldoen aan bepaalde criteria. Overheidssubsidies zijn een voorbeeld van overheidssteun.

Onder overheidssubsidies worden verstaan van de overheid afkomstige geldelijke bijdragen of andere op geld waardeerbare voordelen aan de rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen indien de rechtspersoon voldoet of heeft voldaan aan bepaalde voorwaarden ten aanzien van zijn operationele activiteiten. Deze subsidies zijn te onderscheiden van de normale verkooptransacties van de rechtspersoon.

In dit hoofdstuk worden onderscheiden:

- exploitatiesubsidies;
- financieringsfaciliteiten;
- ontwikkelingskredieten;
- investeringssubsidies.

103 Exploitatiesubsidies zijn:

- subsidies voor bestedingen die in het jaar van besteding als kosten worden beschouwd. Voorbeelden zijn:
 - loonsubsidies;
 - subsidies in verband met opleiding en scholing;
 - subsidies in verband met exportbevordering;
- subsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten of voor exploitatietekorten in het algemeen.

104 Financieringsfaciliteiten zijn verbonden aan een krediet, zoals in de vorm van achterstelling, kwijtschelding indien bepaalde voorwaarden zijn vervuld of lagere rente dan de marktrente. Voorbeelden van deze kredieten zijn:

- achtergestelde leningen, waaronder kapitaalkredieten;
- voorwaardelijke financieringen, niet zijnde ontwikkelingskredieten.

105 Ontwikkelingskredieten worden verkregen ter financiering van ontwikkelingskosten. In geval van technische of commerciële mislukking wordt dan na verloop van een aantal jaren de schuld kwijtgescholden. Bij succes is de ondernemer naast de aflossing van de hoofdsom rente verschuldigd. De aflossing wordt meestal gekoppeld aan de als gevolg van de ontwikkelingsactiviteiten behaalde omzet of het behaalde resultaat.

106 Investeringssubsidies zijn subsidies voor bestedingen die worden toegerekend aan een aantal jaren waarin de besteding geacht wordt een nuttig effect op te leveren.

Investeringssubsidies kunnen worden gezien als vermindering van het in het desbetreffende object te investeren bedrag dan wel als bijdrage in de financiering daarvan. Voorbeelden zijn:

- premies ingevolge een investeringsregeling;
- subsidies in verband met arbeidsplaatsverbetering;
- subsidies in verband met energiebesparing;
- subsidies in verband met innovatie of research en ontwikkeling;
- subsidies in verband met milieuverbetering.

107 (vervallen)

Verwerking en waardering

107 Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun worden verwerkt zodra er redelijke zekerheid is dat de rechtspersoon aan de gestelde voorwaarden voldoet en de overheidssubsidie of andere vorm van overheidssteun daadwerkelijk zal verkrijgen.

108 Exploitatiesubsidies worden ten gunste van de winst-en-verliesrekening verwerkt in het boekjaar waarin de kosten zijn gemaakt of opbrengsten zijn gederfd, dan wel het exploitatietekort zich heeft voorgedaan.

109 Financieringsfaciliteiten blijven bij de verwerking van de ontvangst van het krediet buiten beschouwing. Het bedrag van het krediet wordt als schuld in de balans opgenomen.

Op het moment dat blijkt dat het krediet niet hoeft te worden terugbetaald, wordt vastgesteld of het vrijvallende bedrag als exploitatiesubsidie dan wel als investeringssubsidie moet worden verwerkt.

110 Wordt krediet genoten tegen een lagere rente dan marktrente, dan mag het bedrag dat als schuld in de balans wordt opgenomen gewaardeerd worden tegen de nominale waarde van het krediet als dit leidt tot een juiste toerekening van de overheidssubsidie over de periode. In dat geval wordt alleen de feitelijk op het boekjaar betrekking hebbende nominale rente in de jaarrekening verwerkt.

Presentatie

111 Exploitatiesubsidies worden in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd:

- als een opbrengst; of

- in aftrek op de gerelateerde kosten.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten.

Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

111a Indien de terugbetaling van een verkregen ontwikkelingskrediet afhankelijk is gesteld van de omzetten of de financiële resultaten van het desbetreffende project, worden ontvangsten uit hoofde van het krediet in mindering gebracht op de ontwikkelingskosten zelf. De terugbetalingen op een dergelijk ontwikkelingskrediet en de rente daarop, worden dan behandeld als kosten van de omzet.

112 Investeringsubsidies worden gepresenteerd:

- als vooruit ontvangen bedrag onder de overlopende passiva, en kunnen zowel een langlopend als kortlopend karakter hebben; of
- in mindering op de boekwaarde van het actief.

113 Uit de op de balans gepassiveerde investeringssubsidie valt jaarlijks een gedeelte ten gunste van het bedrijfsresultaat vrij. Dit gedeelte wordt systematisch bepaald met inachtneming van de gebruiksduur van het actief.

114 (vervallen)

Belastingfaciliteit

115 Indien een premie ingevolge een investeringsregeling of een eenmalige investeringsaftrek wordt beschouwd als een belastingfaciliteit, wordt het recht daarop in het jaar waarin daaraan voor het eerst een waarde kan worden toegekend, hetzij ineens, hetzij over een aantal jaren gespreid ten gunste van de post 'Belastingen' in de winst-en-verliesrekening gebracht.

Toelichting

116 In de toelichting moet worden vermeld:

- de wijze waarop overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun in de jaarrekening zijn verwerkt (artikel 2:384 lid 5 BW); en
- de voorwaardelijke financiële verplichtingen die verband houden met genoten ontwikkelingskrediet (artikel 2:381 lid 1 BW).

De rechtspersoon kan overwegen de volgende toelichtingen te verschaffen:

- de aard van verkregen overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun; en
- de omvang van de in het verslagjaar in de jaarrekening verwerkte overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun.

274 OVERHEIDSSUBSIDIES EN ANDERE VORMEN VAN OVERHEIDSSTEUN

Deze Richtlijn 274 (aangepast ~~2019~~2021) vervangt Richtlijn 274 (aangepast ~~2018~~2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020~~2~~.

Definities

Exploitatiesubsidies: exploitatiesubsidies zijn:

- subsidies voor bestedingen die in het jaar van besteding als kosten worden beschouwd. Voorbeelden zijn: loonsubsidies; subsidies in verband met opleiding en scholing; subsidies in verband met exportbevordering;
- subsidies voor bepaalde gedeelde opbrengsten of voor exploitatietekorten in het algemeen.

Financieringsfaciliteiten: financieringsfaciliteiten zijn verbonden aan een krediet, zoals in de vorm van achterstelling, kwijtschelding indien bepaalde voorwaarden zijn vervuld, lagere rente dan de marktrente.

Voorbeelden van deze kredieten zijn: achtergestelde leningen, waaronder kapitaalkredieten en voorwaardelijke financieringen, niet zijnde ontwikkelingskredieten.

Investeringsubsidies: subsidies voor bestedingen die worden toegerekend aan een aantal jaren waarin de besteding geacht wordt een nuttig effect op te leveren. Investeringsubsidies kunnen worden gezien als vermindering van het in het desbetreffende object te investeren bedrag dan wel als bijdrage in de financiering daarvan. Voorbeelden zijn: premies ingevolge een investeringsregeling; subsidies in verband met arbeidsplaatsverbetering; subsidies in verband met energiebesparing en subsidies in verband met milieuverbetering.

Ontwikkelingskredieten: ontwikkelingskredieten worden verkregen ter financiering van ontwikkelingskosten. In geval van technische of commerciële mislukking wordt dan na verloop van een aantal jaren de schuld kwijtgescholden. Bij succes is de ondernemer naast de aflossing van de hoofdsom rente verschuldigd. De aflossing wordt meestal gekoppeld aan de als gevolg van de ontwikkelingsactiviteiten behaalde omzet of het behaalde resultaat.

Overheid: dit zijn lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties.

Overheidssteun: handelingen van de overheid die direct zijn gericht op het verschaffen van economische voordelen aan één rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen die voldoen aan bepaalde criteria.

Overheidssubsidies zijn een voorbeeld van overheidssteun.

Overheidssubsidies: van de overheid afkomstige geldelijke bijdragen of andere op geld waardeerbare voordelen aan de rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen indien de rechtspersoon voldoet of heeft voldaan aan bepaalde voorwaarden ten aanzien van zijn operationele activiteiten.

Deze subsidies zijn te onderscheiden van de normale verkooptransacties van de rechtspersoon.

Inleiding

101 Dit hoofdstuk heeft betrekking op van de overheid ~~of daarmee gelijk te stellen instellingen~~ afkomstige subsidies en andere vormen van overheidssteun. Indien overheidssteun niet als subsidie maar als belastingpost wordt aangemerkt, is hierop hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst van toepassing.

102-106 (vervallen)

WVerwerking en waardering en presentatie

107 ~~Ook voor subsidies en andere vormen van overheidssteun gelden de criteria voor opname en vermelding zoals behandeld in hoofdstuk 115 Criteria voor opname en vermelding van gegevens. Alinea 104 van genoemd hoofdstuk houdt in dat s~~
Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun dienen te worden verwerkt zodra er een redelijke zekerheid is dat de rechtspersoon aan de gestelde voorwaarden voldoet en de overheidssubsidie of faciliteit andere vorm van overheidssteun daadwerkelijk zal verkrijgen.

108 ~~Exploitatiesubsidies dienen ten gunste van de winst-en-verliesrekening van het jaar te worden gebracht verwerkt ten laste waarvan in het boekjaar waarin de gesubsidieerde bestedingen in de winst-en-verliesrekening komen worden verantwoord of waarin de opbrengsten zijn gederfd, dan wel het exploitatietekort zich heeft voorgedaan als bedoeld in paragraaf 0 Definities.~~

109 ~~Een aan een krediet verbonden faciliteit als bedoeld in alinea 104 (Financieringsfaciliteiten) blijft enft bij de verwerking van de ontvangst van het krediet buiten beschouwing, met uitzondering van de situatie zoals bedoeld in alinea 110. Het bedrag van het krediet dient als schuld in de balans te worden opgenomen.~~

~~Op het moment dat blijkt dat het krediet niet hoeft te worden terugbetaald, wordt dient op grond van de in paragraaf 0 Definities gegeven criteria te worden vastgesteld of het vrijvallende bedrag als exploitatiesubsidie dan wel als investeringssubsidie dient moet te worden beshouwdverwerkt.~~

~~De presentatie dient vervolgens conform alinea 108 respectievelijk alinea 112 tot en met 119 te geschieden.~~

~~Voor zover het vrijvallende bedrag geacht moet worden betrekking te hebben op bestedingen die in voorgaande jaren als bedrijfslasten zijn genomen, dient het onder de overige bedrijfskosten te worden gepresenteerd.~~

110 ~~Wordt krediet genoten tegen een lagere rente dan marktrente, dan dient het bedrag dat als schuld in de balans wordt opgenomen te worden gewaardeerd in overeenstemming met alinea 501 van hoofdstuk 290 Financiële instrumenten. Het verschil tussen het ~~hogere~~ ontvangen bedrag van het krediet en de ~~boekwaarde~~ reële waarde bij eerste verwerking ~~in overeenstemming met alinea 501 in hoofdstuk 290~~ betreft het voordeel als gevolg van de lagere rente. Dit voordeel dient afhankelijk van de aard te worden verwerkt als exploitatiesubsidieoverheidssubsidie of als investeringssubsidie conform de bepalingen van dit hoofdstuk.~~

Presentatie

111 Exploitatiesubsidies dienen te worden gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening:

- als een opbrengst (onder een algemene post zoals ‘overige bedrijfsopbrengsten’ of als een afzonderlijke post); of
- in aftrek op de gerelateerde kosten.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten.

Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

111a Indien de terugbetaling van een verkregen ontwikkelingskrediet afhankelijk is gesteld van de omzetten of de financiële resultaten van het desbetreffende project, dienen ontvangsten uit hoofde van het krediet in mindering te worden gebracht op de ontwikkelingskosten zelf.

De terugbetalingen op een dergelijk ontwikkelingskrediet en de rente daarop dienen alsdan te worden behandeld als kosten van de omzet.

112 Investeringsubsidies dienen te worden gepresenteerd:

- als vooruitontvangen bedrag onder de overlopende passiva ~~te worden opgenomen~~, en kunnen zowel een langlopend als kortlopend karakter hebben; of
- in mindering ~~te worden gebracht op het geïnvesteerde bedrag zelve~~ de boekwaarde van het actief.

113 Uit de op de balans gepassiveerde investeringssubsidie dient jaarlijks een gedeelte ten gunste van het bedrijfsresultaat vrij te vallen. Dit gedeelte dient systematisch te worden ~~berekend met inachtneming van de wijze waarop de besteding waarvoor de subsidie is verleend zelf in de jaarrekening wordt verwerkt~~ bepaald met inachtneming van de gebruiksduur van het actief.

~~114-116 (vervallen) Door toepassing van de voorgaande alinea's kunnen de in de loop van de komende jaren ten gunste van het bedrijfsresultaat vrijvallende bedragen en de omvang van de passiefpost op enig moment zo gering zijn, dat afzonderlijke vermelding niet meer noodzakelijk is, of dat van verdere egalisatie kan worden afgezien.~~

~~115— Wordt de investeringssubsidie in mindering gebracht op het geïnvesteerde bedrag, dan heeft dit tot gevolg dat het afschrijvingspercentage wordt toegepast op lagere bedragen dan indien gekozen wordt voor opname op de balans onder overlopende passiva.~~

~~116 Is alinea 115 van toepassing, dan dient bij de bepaling van de restwaarde rekening te worden gehouden met de eventueel te restitueren premie als bij het bereiken van de restwaarde het object vermoedelijk zal worden afgestoten. Deze situatie kan zich~~

~~voordoelen als de economische gebruiksduur vermoedelijk korter zal zijn dan de terugvorderingstermijn in de premieregeling.~~

Belastingfaciliteit

117 Wordt een premie ingevolge een investeringsregeling beschouwd als een belastingfaciliteit, dan dient het recht daarop in het jaar waarin daaraan voor het eerst een waarde kan worden toegekend hetzij ineens hetzij over een aantal jaren gespreid ten gunste van de post 'Belastingen' in de winst-en-verliesrekening te worden gebracht.

118 In het geval dat de belastingfaciliteit wordt verstrekt in de vorm van een eenmalige investeringsaftrek is alinea 117 van overeenkomstige toepassing.

119 De toepassing van de alinea's 117 en 118 kan ertoe leiden dat het effectieve belastingtarief afwijkt van dat van het voorafgaande boekjaar. Uiteenzetting van de afwijking kan dan noodzakelijk zijn. Zie alinea's 704 tot en met 706 ~~en verder~~ van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.

Emissierechten

120 Voor de verwerking van om niet verkregen en gekochte emissierechten wordt verwezen naar de bijlage.

Informatie in de ~~T~~Toelichting

121 De toelichting dient te vermelden:

- de aard van verkregen overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun;
- de wijze waarop overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun in de jaarrekening zijn verwerkt;
- de omvang van de in het verslagjaar in de jaarrekening verwerkte overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun, ~~indien deze vermelding~~ **bijdraagt tot het inzicht dat de jaarrekening geeft;**
- de voorwaardelijke financiële verplichtingen die verband houden met genoten ontwikkelingskrediet.

B17 OVERHEIDSSUBSIDIES EN ANDERE VORMEN VAN OVERHEIDSSTEUN

Deze Richtlijn B17 (aangepast ~~2019~~2021) vervangt Richtlijn B17 (20189) is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 20202.

Algemeen

Toepassingsgebied

101 Deze Richtlijn heeft betrekking op van de overheid of daarmee gelijk te stellen instellingen afkomstige subsidies en andere vormen van overheidssteun. Indien overheidssteun niet als subsidie maar als belastingpost wordt aangemerkt, is hierop hoofdstuk B15 Belastingen naar de winst van toepassing.

Definities

102 Onder overheid wordt verstaan lokale, nationale of internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijksoortige instanties.

Onder overheidssteun worden verstaan handelingen van de overheid die direct zijn gericht op het verschaffen van economische voordelen aan één rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen die voldoen aan bepaalde criteria. Overheidssubsidies zijn een voorbeeld van overheidssteun.

Onder overheidssubsidies worden verstaan van de overheid afkomstige geldelijke bijdragen of andere op geld waardeerbare voordelen aan de rechtspersoon of aan een specifieke categorie van rechtspersonen indien de rechtspersoon voldoet of heeft voldaan aan bepaalde voorwaarden ten aanzien van zijn operationele activiteiten. Deze subsidies zijn te onderscheiden van de normale verkooptransacties van de rechtspersoon.

In dit hoofdstuk worden onderscheiden:

- exploitatiesubsidies;
- financieringsfaciliteiten;
- ontwikkelingskredieten;
- investeringssubsidies.

103 Exploitatiesubsidies zijn:

- subsidies voor bestedingen die in het jaar van besteding als kosten worden beschouwd. Voorbeelden zijn:
 - loonsubsidies;
 - subsidies in verband met opleiding en scholing;
 - subsidies in verband met exportbevordering;
- subsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten of voor exploitatietekorten in het algemeen.

104 Financieringsfaciliteiten zijn verbonden aan een krediet, zoals in de vorm van achterstelling, kwijtschelding indien bepaalde voorwaarden zijn vervuld of lagere rente dan de marktrente. Voorbeelden van deze kredieten zijn:

- achtergestelde leningen, waaronder kapitaalkredieten;
- voorwaardelijke financieringen, niet zijnde ontwikkelingskredieten.

105 Ontwikkelingskredieten worden verkregen ter financiering van ontwikkelingskosten. In geval van technische of commerciële mislukking wordt dan na verloop van een aantal jaren de schuld kwijtgescholden. Bij succes is de ondernemer naast de aflossing van de hoofdsom rente verschuldigd. De aflossing wordt meestal gekoppeld aan de als gevolg van de ontwikkelingsactiviteiten behaalde omzet of het behaalde resultaat.

106 Investeringsubsidies zijn subsidies voor bestedingen die worden toegerekend aan een aantal jaren waarin de besteding geacht wordt een nuttig effect op te leveren.

Investeringsubsidies kunnen worden gezien als vermindering van het in het desbetreffende object te investeren bedrag dan wel als bijdrage in de financiering daarvan. Voorbeelden zijn:

- premies ingevolge een investeringsregeling;
- subsidies in verband met arbeidsplaatsverbetering;
- subsidies in verband met energiebesparing;
- subsidies in verband met innovatie of research en ontwikkeling;
- subsidies in verband met milieuverbetering.

107 ~~(vervallen) Indien overheidssteun niet als subsidie maar als belastingpost wordt aangemerkt, is hierop hoofdstuk B15 Belastingen naar de winst van toepassing.~~

WVerwerking en waardering en presentatie

107 Overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun worden verwerkt zodra er redelijke zekerheid is dat de rechtspersoon aan de gestelde voorwaarden voldoet en de overheidssubsidie of andere vorm van overheidssteun daadwerkelijk zal verkrijgen.

108 Exploitatiesubsidies worden ten gunste van de winst-en-verliesrekening ~~van het jaar gebracht~~ verwerkt in het boekjaar waarin de kosten zijn gemaakt of opbrengsten zijn gederfd, dan wel het exploitatietekort zich heeft voorgedaan ~~waarvoor de subsidie is ontvangen.~~

109 ~~Een aan een krediet verbonden faciliteit als bedoeld in alinea 104 (Financieringsfaciliteiten)~~ blijft ~~ven~~ bij de verwerking van de ontvangst van het krediet buiten beschouwing. Het bedrag van het krediet wordt als schuld in de balans opgenomen.

Op het moment dat blijkt dat het krediet niet hoeft te worden terugbetaald, wordt ~~op grond van de in alinea 103 en 106 gegeven criteria~~ vastgesteld of het vrijvallende bedrag als exploitatiesubsidie dan wel als investeringsubsidie moet worden ~~beschouwd~~ verwerkt.

110 Wordt krediet genoten tegen een lagere rente dan marktrente, dan mag het bedrag dat als schuld in de balans wordt opgenomen gewaardeerd worden tegen de nominale waarde van het krediet als dit leidt tot een juiste toerekening van de overheidssubsidie over de periode. In dat geval wordt alleen de feitelijk op het boekjaar betrekking hebbende nominale rente in de jaarrekening verwerkt.

Presentatie

111 Exploitatiesubsidies worden in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd:

- als een opbrengst; of
- in aftrek op de gerelateerde kosten.

Bij de presentatie van exploitatiesubsidies is onder meer de aard van de subsidie van belang. Exploitatiesubsidies in de vorm van subsidies voor bestedingen kunnen volgens beide presentatiewijzen worden gepresenteerd. De eerste presentatiewijze maakt het eenvoudiger inzicht te krijgen in de brutobedragen van de gerelateerde kosten. De tweede presentatiewijze benadrukt dat een deel van de kosten mogelijk niet zou zijn gemaakt als de subsidie niet beschikbaar zou zijn geweest. Een ander argument voor deze presentatiewijze is dat de ontvangen subsidie aangewend moet worden voor het betalen van de betreffende kosten.

Exploitatiesubsidies voor bepaalde gedeerde opbrengsten en voor exploitatietekorten in het algemeen worden onder de opbrengsten gepresenteerd.

111a Indien de terugbetaling van een verkregen ontwikkelingskrediet afhankelijk is gesteld van de omzetten of de financiële resultaten van het desbetreffende project, worden ontvangsten uit hoofde van het krediet in mindering gebracht op de ontwikkelingskosten zelf.

De terugbetalingen op een dergelijk ontwikkelingskrediet en de rente daarop, worden dan behandeld als kosten van de omzet.

112 Investeringsubsidies worden gepresenteerd:

- als vooruit ontvangen bedrag onder de overlopende passiva ~~opgenomen~~, en kunnen zowel een langlopend als kortlopend karakter hebben; of
- in mindering gebracht op het geïnvesteerde bedragde boekwaarde van het actief.

113 Uit de op de balans gepassiveerde investeringssubsidie valt jaarlijks een gedeelte ten gunste van het bedrijfsresultaat vrij. Dit gedeelte wordt systematisch berekend met inachtneming van de wijze waarop de besteding waarvoor de subsidie is verleend zelf in de jaarrekening wordt verwerkt bepaald met inachtneming van de gebruiksduur van het actief.

114 (vervallen) Wordt de investeringspremie in mindering gebracht op het geïnvesteerde bedrag, dan heeft dit tot gevolg dat de afschrijvingslast jaarlijks lager zal zijn.

Belastingfaciliteit

115 Indien een premie ingevolge een investeringsregeling of een eenmalige investeringsaftrek wordt beschouwd als een belastingfaciliteit, wordt het recht daarop in het jaar waarin daaraan voor het eerst een waarde kan worden toegekend, hetzij ineens, hetzij over een aantal jaren gespreid ten gunste van de post 'Belastingen' in de winst-en-verliesrekening gebracht.

Informatie in de Toelichting

116 In de toelichting moet worden vermeld:

- de wijze waarop overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun in de jaarrekening zijn verwerkt (artikel 2:384 lid 5 BW); en
- de voorwaardelijke financiële verplichtingen die verband houden met genoten ontwikkelingskrediet (artikel 2:381 lid 1 BW).

De rechtspersoon kan overwegen de volgende toelichtingen te verschaffen:

- de aard van verkregen overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun; en
- de omvang van de in het verslagjaar in de jaarrekening verwerkte overheidssubsidies en andere vormen van overheidssteun.