

Kommunale affaldsgebyrer - hvordan sikres gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægthed?

Affaldsgebyrprojektet – forslag til ændring af regler og praksis,
kontoplan, konteringsinstruks, gebyrberegningsmodel og –vejledning og
revisionsinstruks.

Fase 1: Nugældende regler og praksis.

24. april 2024

Indhold

INDLEDNING, BAGGRUND OG FORMÅL	3
KONKLUSION OG SAMMENFATNING	6
1. PROJEKTTILGANG	21
1.1 PROJEKTORGANISERING OG PROCES	22
1.2 RAPPORTENS OPBYGNING	23
1.3 METODE	23
2. AFDÆKNING AF NUGÆLDENDE REGLER.....	27
2.1 GÆLDENDE REGLER FOR KOMMUNERNES FASTSÆTTELSE AF AFFALDSGEBYRER.....	28
2.2 REGELFASTSATTE RAMMER FOR SAMMENHÆNG MELLEM ORDNINGER, GEBYRER OG OMKOSTNINGSOPGØRELSER	40
2.3 KOMMUNALBESTYRELSENS REGNSKAB - DET KOMMUNALE BUDGET OG REGNSKABSSYSTEM	51
2.4 UDVIDET PRODUCENTANSVAR FOR EMBALLAGE OG ENGANGSPLASTPRODUKTER MV.....	55
3. AFDÆKNING AF KOMMUNAL PRAKSIS	57
3.1 FORDELING AF OMKOSTNINGER TIL AFFALDSOMRÅDET	61
3.2 SAMMENFATNING VEDRØRENDE FORDELING AF OMKOSTNINGER TIL AFFALDSOMRÅDET.....	64
3.3 FORDELING AF OMKOSTNINGER TIL AFFALDSORDNINGER	64
3.4 SAMMENFATNING VEDRØRENDE FORDELING AF OMKOSTNINGER TIL AFFALDSORDNINGER	67
3.5 ANVENDT REGNSKABSPRAKSIS SOM GRUNDLAG FOR GEBYRBEREGNING	68
3.6 BETYDNING AF REGNSKABSPRAKSIS - TIDSMÆSSIG SAMMENHÆNG / FORSKYDNING.....	72
3.7 BETYDNING AF REGNSKABSPRAKSIS - OVER- /UNDERDÆKNINGER.....	79
3.8 ANVENDT REGNSKABSPRAKSIS - OPSUMMERING.....	81

INDLEDNING, BAGGRUND OG FORMÅL

BDO har, for Forsyningstilsynet, udarbejdet nærværende delrapport, som afreportering på fase 1 af 2 i projektet ”Kommunale affaldsgebyrer - Hvordan sikres gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægthed”.

Projektets formål er at afdække nuværende regler og praksis for affaldsgebyrer samt komme med anbefalinger til ændring af regler og praksis. Målet er at opnå større gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægthed i affaldsgebyrer for de kommunale affaldsydelser. På den baggrund og i overensstemmelse med disse anbefalinger skal der i projektet udarbejdes en kontoplan, konteringsinstruks, gebyrberegningsmodel og en revisionsinstruks.

Projektet er etableret med udgangspunkt i politiske aftaler på affaldsområdet og indgår dermed som et led i det større pågående arbejde med omlægning af affaldssektoren.

Med den politiske aftale *Klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi* fra juni 2020 blev der igangsat en række initiativer der bl.a. skal sikre *øget og strømlinet affaldssortering* samt *en stærk genanvendelsessektor*.

Et af målene med aftalen er, at en ny regulering skal *understøtte en mere effektiv affaldshåndtering til gavn for borgere og virksomheder, der betaler for at få håndteret deres affald*.

Det fremgik af aftalen, at der i dag findes en lang række forskellige affaldssorteringsordninger på tværs af kommunerne og at dette ikke er optimalt ift. at skabe skala og markedsfordele. *Øget og mere strømlinet affaldssortering skal indføres på en måde, hvor omkostningerne ikke øges og hvor EU-mål for genanvendelse efterleves mest omkostningseffektivt*. Aftalen var grundlaget for indførelse af krav om særskilt indsamling af 10 affaldsfraktioner, der med kravet om henteordninger for tekstilaffald fra 1. juli 2023 nu er fuldt indfaset i regelgrundlaget. Med aftalen blev mulighed for at kombinere visse fraktioner fastholdt, mens andre er under udfasning med frist 1. januar 2025.

Det blev aftalt at der parallelt med strømliningen skal ske omkostningsreduktioner, der som minimum udligner den samlede stigning i affaldsgebyret, således at borgerne generelt ikke vil opleve stigninger i gebyret på baggrund af strømliningen af affaldssorteringen. Desuden blev besluttet igangsat en analyse af mulige virkemidler. Der skulle bl.a. ses på mulige gevinster ved at etablere et økonomisk tilsyn. Analysen blev udarbejdet af Deloitte for Energistyrelsen og udkom i april 2021.

Det var desuden omfattet af aftalen at udviklingen i affaldsgebyret skal monitoreres og afreporteres til aftalekredsen.

Med Klimaplanen blev det aftalt, at *et skærpet økonomisk tilsyn* placeres hos Forsyningstilsynet med henblik på, at *der sikres gennemsigtighed, lige konkurrencevilkår og effektive priser i affaldssektoren*. Aftalen er delvist udmøntet i lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet (L 898), som trådte i kraft 1. juli 2022.

Med loven og dennes udmøntning i Affaldsaktørbekendtgørelsen blev affaldsområdet etableret hos Forsyningstilsynet. Forsyningstilsynet fik bl.a. hjemmel til at *overvåge og analysere affaldssektoren og markedet for affaldshåndtering, herunder de kommunalt fastsatte affaldsgebyrer og kommunale ordninger for erhvervsaffald til markedspris*. Forsyningstilsynets analyser skal bl.a. bidrage til at *sikre en velfungerende konkurrencebaseret affaldssektor og undersøge, hvordan de gældende regler for affaldsgebyrer kan skærpes så krydssubsidiering undgås*.

Projektet er nærmere defineret ud fra den opfølgende aftale om *”klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi” af august 2022 - element III: Robust regulering af affaldsgebyret*.

Der er med de politiske aftaler en forståelse af behovet for kommunal driftsmæssig tilpasning efter lokale forhold med henblik på at sikre en god affaldssortering. Der er endvidere en forståelse for forskelligt historisk udgangspunkt i kommunerne. Med aftalerne står det dog klart, at der ønskes en mere robust regulering af affaldsgebyrerne og at der herunder efterspørges en højere grad af gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægthed.

Hensigten er bl.a. at skabe grundlag for at kunne sammenstille og offentliggøre de kommunale affaldsgebyrer på et sammenligneligt grundlag. Det skal være lettere for borgere og virksomheder at forstå hvad affaldsgebyret dækker og der ønskes mulighed for at kunne følge prisudviklingen på tværs af landet. Desuden er det forventningen at større ensartethed og gennemsigtighed vil understøtte udveksling af bedste praksis på tværs af kommuner. Det fremgår af aftalen at Forsyningstilsynet bl.a. skal fastsætte nærmere regler for gebyrer for den kommunale affaldshåndtering, som sikrer gennemsigtighed og omkostningsægte priser for borgerne.

De centrale mål med projektet defineres kort således:

A. Gennemsigtighed.

Mere gennemsigtighed forudsætter bedre indblik og dokumentation for gebyrgrundlaget (herunder omkostningerne) og beregning af affaldsgebyrerne. Gennemsigtighed skal endvidere gøre det lettere for husholdninger og virksomheder, at forstå hvad affaldsgebyret dækker i den enkelte kommune. Der ønskes desuden et forbedret grundlag for at skabe gennemsigtighed i affaldsgebyrer på tværs af landet.

B. Ensartethed.

Der ønskes etableret et grundlag for at kunne sammenstille og offentliggøre affaldsgebyrer på et sammenligneligt grundlag på tværs af landet. Mere ensartede gebyrstrukturer og metoder til registrering og opgørelse af omkostninger for gebyrer er nødvendige for retvisende sammenligning på tværs af kommuner, ordninger og aktiviteter.

C. Omkostningsægthed.

Omkostningsægthed indebærer en tæt sammenhæng mellem det gebyr husholdninger og virksomheder betaler og de omkostninger, der ligger til grund for gebyret. Det modvirker krydssubsidiering og medvirker til, at kundegrupperne hverken betaler for meget eller for lidt for deres affaldsydelser. Et element i omkostningsægthed er desuden samtidighed, dvs. at kunden betaler for omkostningerne for den periode hvor kunden kan drage nytte af affaldsydelser.

D. Skærpet økonomisk tilsyn.

Der skal føres et styrket økonomisk tilsyn med affaldsgebyret. Forsyningstilsynet skal undersøge hvordan de gældende regler for kommunernes fastsættelse af affaldsgebyrer kan skærpes. Det er hensigten at ændringer i regler og praksis skal forbedre grundlaget for at Forsyningstilsynet i fremtiden kan føre et effektivt og meningsfyldt skærpet økonomisk tilsyn med de affaldsgebyrer som husholdninger og virksomheder betaler for.

E. Bidrage til gennemsigtighed ift. udvidet producentansvar

Ensartethed og gennemsigtighed i opgørelsen over de kommunale omkostninger til affaldshåndteringen vil bidrage til at sikre gennemsigtighed i forhold til, hvilke omkostninger producenterne skal afholde til affaldshåndtering af emballagefraktioner, når det udvidede producentansvar træder i kraft.

Formålet med fase 1, og dermed denne delrapport, er at redegøre for regler og den nuværende kommunale praksis for fastsættelse af affaldsgebyrer, herunder for registrering af omkostninger. Herunder afdækkes eventuelle uhensigtsmæssigheder eller problemstillinger ved at sammenholde den kommunale praksis med regelsættene og op imod projektets formål.

Delrapport 1 skal skabe et grundlag for, at der kan opnås en fælles forståelse af eventuelle uhensigtsmæssigheder og problemstillinger. Hensigten er derved at sikre det bedst mulige grundlag for, i fase 2, at udarbejde forslag til ændring af regler og praksis, en kontoplan, konteringsinstruks, gebyrberegningsmodel og -vejledning og revisionsinstruks. Projektets leverancer har til hensigt at imødegå eventuelle uhensigtsmæssigheder og problemstillinger og skal sikre en højere grad af gennemsigthed, ensartethed og omkostningsægtighed i de kommunale affaldsgebyrer. Implementering af anbefalingerne forventes at danne grundlag for, at der kan føres et skærpet økonomisk tilsyn.

KONKLUSION OG SAMMENFATNING

Nærværende afsnit opsamler konklusioner og sammenfatning af afdækkede uhenigtsmæssigheder i delrapporten. Der henvises til rapportens underliggende afsnit for en nærmere afdækning af grundlag m.v. for de anførte konklusioner.

Holdt op imod projektets centrale mål, som beskrevet i indledningen, må det overordnet konkluderes at:

De nugældende regler må anses at være uhenigtsmæssige i forhold til at skabe gennemsigtighed, ensartethed og sikre omkostningsægt-hed i de kommunale affaldsgebyrer

Regelgrundlaget for affaldsgebyrer er kompliceret og giver mulighed for et bredt fortolkningsrum. På visse punkter er regelgrundlaget endvidere uklart eller fraværende.

Som en konsekvens heraf kan det konstateres, at kommuner, herunder kommunale selskaber, fortolker lovgivningen forskelligt, hvorfor der for nærværende er en uensartet kommunal praksis.

Der er med andre ord, ikke i de nugældende regler m.v. tilstrækkeligt grundlag for at sikre den ønskede gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægt-hed i de kommunale affaldsgebyrer. Dertil kommer, at der ikke ses at være et tilstrækkeligt og opdateret vejledningsgrundlag, hvorfor en uensartet fortolkning må anses at være forventelig.

Det vurderes på nuværende tidspunkt særdeles vanskeligt at skabe gennemsigtighed og ensartethed på tværs af landet. Desuden vurderes der ikke at være et tilstrækkeligt grundlag for at føre et skærpet økonomisk tilsyn med affaldsgebyrer.

Det vurderes herudover, at det ikke for nærværende vil være muligt, i alle tilfælde, at gennemføre en omkostningsopgørelse på fraktionsniveau med henblik på understøttelse af kommende regler om udvidet producentansvar.

Der ses derfor behov for ændringer og præciseringer af regler samt værktøjer og vejledning såfremt de opsatte mål ønskes opnået.

Delkonklusioner og afdækkede uhensigtsmæssigheder

1) Regler kombineret med praksis medfører et uklart ordningsbegreb og dermed uensartede gebyrstrukturer

Affaldsgebyrer skal fastsættes på ordningsniveau. Anvendelsen af ordningsbegrebet er derfor centralt for de kommunale gebyrstrukturer.

Begrebet affaldsordning omfatter alle de indsamlings- eller anvisningsordninger, som kommunalbestyrelsen har fastsat i regulativ. Disse rammer rummelige muligheder for at etablere forskellige ordninger i kommunerne.

Kommunalbestyrelsen skal dog etablere indsamlingsordninger for husholdninger jf. affaldsbekendtgørelsens kapitel 6. Bekendtgørelsen indeholder bl.a. krav om henteordninger for 10 fraktioner, genbrugsstationer samt en række øvrige ordninger. Bekendtgørelsen angiver også en række kombinationsmuligheder, som der kan vælges imellem. De enkelte affaldsfraktioner kan indgå i flere parallelle ordninger fx fraktionsopdelte henteordninger eller henteordninger, der blander fraktioner. Desuden angives storskrald og genbrugsstationer som én ordning med ét gebyr, uanset at disse typisk består af mange fraktioner.

De grundlæggende regler for fastsættelse af ordninger og regulativ medfører at forskellige beholdere og serviceniveauer, der defineres i regulativer, typisk også indgår i kommunernes definition af ordninger hvortil der ofte er fastsat specifikke gebyrer i de kommunale gebyrblade.

Der er i de gældende regler ikke fastsat nærmere krav til gebyrblades opbygning eller struktur.

I den kommunale praksis fører kombinationsmulighederne samt oprettelse af særskilte gebyrer for beholdere og serviceniveauer til væsentlige forskelle i de kommunale gebyrstrukturer og gebyrblade. Dermed er der en lav grad af gennemsigtighed og ensartethed i affaldsgebyrer og gebyrstrukturer på tværs af

Kommunalbestyrelsen skal jf. miljøbeskyttelseslovens § 48 fastsætte gebyrer til dækning af udgifter bl.a. til planlægning, etablering, drift og administration af affaldsordninger. Der skal jf. stk. 3. fastsættes et særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab.

Affaldsgebyrstrukturen i den enkelte kommune er derfor tæt knyttet til de ordninger der anvendes i kommunen og som fremgår af kommunens regulativ. Disse fastsættes af kommunen efter affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 3 og 4, der giver rummelige og vide rammer for kommunens valg af ordninger, der også afspejles i kommunernes gebyrblade.

De regelbaserede krav til ordninger har udviklet sig over tid, bl.a. med krav om særskilt indsamling af de 10 fraktioner (henteordninger), hvor udrulningen heraf med dispensation stadig pågår i visse kommuner.

Der er dog også mange andre affaldsordninger, der enten skal eller kan oprettes. De ordninger der anvendes i en kommune, skal altså være fastsat ved regulativ, der fastsætter forskrifter om omfang, tilrettelæggelse m.v. af kommunens ordninger jf. miljøbeskyttelseslovens § 45 stk. 4. De nærmere regler herfor samt paradigme for standardregulativ følger af affaldsaktørbekendtgørelsens kapitel 3 samt bilag 3 og 4. Regulativparadigmet er generelt opbygget efter en fraktionsopdelte ordningsstruktur, dog ikke for de fraktioner der indsamles via storskrald eller genbrugsstationer.

Realiteten er, at der er vide rammer for sammensætning af de kommunale ordningerne. Det følger endvidere af affaldsbekendtgørelsens kapitel 6, at de 10 fraktioner for husholdninger, kan kombineres til forskellige ordninger (se figur).

Ordninger for husholdninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6				
(kombinationer og tidsbegrænsede undtagelser)				
Krav om etablering af henteordninger				
Mad	§ 20			
Papir	§ 21	§ 37		§ 42 (blød plast)
Pap	§ 22			
Glas	§ 23	§ 38		§ 42 (hård plast)
Metal	§ 24			
Plast	§ 25	§40	§ 39	§41
Mad og drikkekarton	§ 26			
Farligt affald	§ 27			
Tekstil	§ 28			
restaffald	§ 33			
Krav om øvrige indsamlingsordninger				
Haveaffald	§ 29			
PVC	§ 30			
Imprægneret træ	§ 31			
Genbrugsplads	§ 34			
Byggeaffald	§ 35			
Ingen krav				
Storskrald	§ 32			

Krav om etablering af ordninger for husholdninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6, ekskl. dispensationsmuligheder efter bekendtgørelsens § 43. For §§ 20-28, §33 samt §§37-41 gælder at disse skal oprettes som henteordninger. § 42 er to overgangsordninger, der udløber 1. januar 2025.

2) Valgfrihed mellem ens eller differentierede gebyrer samt sæргеbyrer bidrager til uklarhed ved gebyrfastsættelse på ordningsniveau

Restaffald er den eneste indsamlingsordning hvor der stilles nærmere krav om at differentiere gebyrerne efter den service, der stilles til rådighed fx beholdervolumen jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk 3. For de øvrige indsamlingsordninger er der i princippet mulighed for at benytte en meget enkel gebyrstruktur hvor der fastsættes ét gennemsnitsgebyr pr. ordning for hele kommunen.

Der er dog generelt jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 8, stk. 5 også mulighed for at etablere forskellige ordninger for den samme brugergruppe, når forskellen er begrundet i objektive kriterier som f.eks. boligtype. For flere indsamlingsordninger er der desuden specifikt angivet mulighed for, under henvisning til § 17, stk. 2, at der i gebyrbladet kan fastsættes fordelingen af omkostninger mellem forskellige typer af husholdninger.

Der er desuden mulighed for at fastsætte sæргеbyrer for ekstraomkostninger der påføres af den enkelte affaldsproducent jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 15. Sammenhæng mellem sæргеbyrer og grundlag for gebyrfastsættelsen i øvrigt er uklar.

Anvendelsen af differentierede gebyrer og sæргеbyrer i kombination med uensartethed i ordnings- og gebyrstrukturer er en hindring for gennemsigtighed og ensartethed. Dette bidrager samlet set til at nogle kommuner i praksis har oprettet et stort antal ordninger med deraf følgende meget komplekse gebyrblade. I visse tilfælde er sammenhængen mellem indsamlingsordninger for husholdninger, som defineret i affaldsbekendtgørelsens kap. 6, regulativer og de kommunale gebyrblade uklar.

Bestemmelserne i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 stiller krav om at differentiere gebyrer for restaffald, men giver mulighed for at anvende gennemsnitsgebyrer i relation til de øvrige nævnte ordninger.¹ Det er derfor en mulighed at kommunerne fastsætter en relativt simpel ordnings- og gebyrstruktur for husholdninger.

Nedenfor er kort gengivet krav og muligheder for visse af ordningerne, jf. bestemmelserne i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17:

Ordninger med mulighed for gennemsnitsgebyr	
§ 17, stk. 1	Generelle administrationsomkostninger, kun husholdninger
Der skal fastsættes et administrationsgebyr, som dækker kommunens generelle administrationsomkostninger m.v. som ikke kan henføres til de enkelte ordninger. Gebyret kan fastsættes som et <u>gennemsnitsgebyr</u> for alle husholdninger. Der kan dog fastsættes forskellige gebyrer for hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse	
§ 17, stk. 4	Mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald
Gebyret kan fastsættes som et <u>gennemsnitsgebyr</u> for alle husholdninger. Der kan dog fastsættes forskellige gebyrer for hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse	
§ 17, stk. 5	Farligt affald og tekstilaffald
Gebyret kan fastsættes som et <u>gennemsnitsgebyr</u> for alle husholdninger. Der kan dog fastsættes forskellige gebyrer for hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse	
§ 17, stk. 7	Genbrugspladser
Gebyret kan fastsættes som et <u>gennemsnitsgebyr</u> for alle husholdninger. Der kan dog fastsættes forskellige gebyrer for hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse. Det bemærkes at genbrugsstationer tilige, jf. Affaldsaktørbekendtgørelsens § 19, kan finansieres ved gebyrer fra virksomheder, som iht. bekendtgørelsens § 9, gør brug af disse.	
Ordninger med differentieret gebyr	
§ 17, stk. 3	Restaffald
Fsva. henteordninger skal gebyret <u>afspejle den service der stilles til rådighed</u> for husholdningerne: 1) vægt af afhentet affald, 2) beholdervolumen, 3) tømningfrekvens eller 4) en kombination heraf. Herunder kan der videre suppleres med forskelle mellem hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse. Endeligt gives der mulighed for at <u>supplere med yderligere</u> kriterier, som måtte afspejle den enkelte husholdnings belastning af ordningen.	
Ordning uden regelfastsat princip for gebyrfastsættelse	
§ 17, stk. 6	Storskrald og haveaffald
Der skal fastsætte og opkræve et gebyr for indsamlingsordninger for storskrald og haveaffald hos alle husholdninger i kommunen, som er omfattet af ordningen. Antages at være et gennemsnitsgebyr. Der kan dog fastsættes forskellige gebyrer for hhv. enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke anvendes til helårsbeboelse.	

Mange kommuner vælger dog i praksis at differentiere gebyrer fx efter husstandstyper, men hyppigt også med et driftsorienteret fokus opdelt efter kommunens tilbudte serviceniveauer fx gebyrer opdelt på indsamlingsmateriel, beholderstørrelser, tømningfrekvenser etc.

Kommunerne har tillige mulighed for, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 15, stk. 2 at fastsætte særbgebyrer for ekstraomkostninger påført af den enkelte affaldsproducent.

¹ Ved et gennemsnitsgebyr forstås, jf. Vejledende udtalelse om affaldsbekendtgørelsens gebyrbestemmelser fra Miljøstyrelsen af 17. februar 2010: "Et gennemsnitsgebyr beregnes ved, at samtlige omkostninger ved en ordning fordeles ligeligt på samtlige de affaldsproducenter i kommunen, som er omfattet af ordningen, og som dermed er forpligtede til at betale affaldsgebyr."

ducent, herunder som følge af ukorrekt sortering eller ekstraomkostninger til afhentning. Miljøstyrelsen har i en vejledende udtalelse til landets kommuner fra 17. februar 2010 præciseret, at for at anvende sæргеbyrer skal der være tale om et enkeltstående tilfælde, der ikke må få karakter af en standardydelse. Det er uklart om kommunerne følger denne fortolkning i praksis, da det ofte ikke angives om et fastsat gebyr er et sæргеbyr.

Sæргеbyrer kan selvsagt medvirke til at øge omkostningsægtheden ift. denne type ydelser. Sæргеbyret er dog ikke behandlet videre i bekendtgørelsens § 17, som fastlægger fordelingen af omkostninger pr. ordning. Der er således ikke umiddelbar sammenhæng mellem omkostningsfordelingen efter § 17 og omkostninger der dækkes af sæргеbyrer, jf. § 15, stk. 2, eller vejledning til hvordan omkostninger der kan dækkes af sæргеbyrer skal registreres. Det er således ikke givet, at sæргеbyrer reelt medvirker til øget omkostningsægthed for ordninger.

3) Uklare regler om sammenhæng mellem gebyrstrukturer og opgørelse af omkostninger i kontoplanen

Gebyrer skal fastsættes for hver affaldsordning med henblik på at dække de omkostninger, som registres i det kommunale regnskab.

Affaldsbekendtgørelsens ordninger er knyttet til den autoriserede kontoplan i det kommunale budget- og regnskabssystem ("B/R"), så kontoplanen følger § 17. Udformningen af § 17 er imidlertid ikke umiddelbart forenelig med miljøbeskyttelseslovens intentionen om, at der skal fastsættes et gebyr for hver ordning. Dette beror bl.a. på, at § 17, i princippet puljer flere af de særskilte ordninger, som skal etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6.

Ovenstående medfører, at der som udgangspunkt registreres omkostninger på 6 funktioner i kontoplanen - medmindre den enkelte kommune aktivt vælger at oprette specifikke underkonti til kommunens ordninger. Det er hensigten at der skal oprettes underkonti pr. ordning, men dette fremgår ikke eksplicit af gældende regler. Forudsætningen om etableringen af underkonti fremgår dog af Indenrigsministeriets vejledning til bekendtgørelse om kommuners mellemværender med de kommunale forsyningsvirksomheder

I det omfang en kommune alene konterer på de 6 funktioner, vil der ikke opnås gennemsigtighed eller sikkerhed for omkostningsægthed for de enkelte ordninger.

Kontoplanen angiver desuden ikke håndtering af adskillelse af omkostninger vedr. husholdninger og erhverv fx for genbrugsstationer.

Der er således en risiko for krydssubsidiering mellem de enkelte ordninger og som følge heraf vil der heller ikke være sikkerhed for at hvile-i-sig-selv princippet opfyldes på ordningsniveau.

Dertil kommer at der ikke er grundlag for ensartethed, da ordninger kan være sammensat forskelligt mellem kommunerne og kommunerne i princippet kan oprette (eller undlade at oprette) forskellige underkonti.

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 er således ikke udformet så den understøtter hensigten med miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Bekendtgørelsen medvirker i praksis til at skabe uklarhed om sammenhængen mellem omkostningsfordeling og gebyrstrukturer og understøtter desuden ikke opdelingen i ordninger.

Det fremgår af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, at "der skal fastsættes særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab".

I tilknytning hertil er det i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16 udspecificeret at "Kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen"

Ovenstående giver umiddelbart det indtryk, at det er relativt simpelt at forholde sig til gebyrstrukturen ud fra den autoriserede kommunale kontoplan.

Af fremsættelsesbemærkningerne til miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 (jf. L 2009, 513) fremgår at: ”Kommunalbestyrelserne skal beregne særskilte gebyrer for alle de ordninger, som har særskilte konti i det kommunale budget- og regnskabs-system”.

I udgangspunktet fremstår det dermed således, at kommunalbestyrelserne skal beregne særskilte gebyrer for de ordninger, som har særskilte konti (funktioner) i det kommunale budget- og regnskabsystem (”B/R”).

Det følger dog videre af lovbemærkningerne, at ”Hensigten med bestemmelsen er, at kommunalbestyrelserne skal kunne dokumentere gebyrstørrelsen for brugergrupper for hver enkelt af ordningerne. Ikke alle kommunalbestyrelser vil iværksætte affaldsordninger for alle de nævnte affaldsfraktioner, der er dækket af konti i budget og regnskabsystemet. I så fald skal der ikke beregnes gebyr herfor”.

Det skal her bemærkes, at det alene følger af afsnit 4.2 i Indenrigsministeriets vejledning² til bekendtgørelse om kommunernes mellemværender med de kommunale forsyningsvirksomheder³, at kommunerne med virkning fra 2011 skal oprette underkonti til de enkelte ordninger. Krav om oprettelsen af underkonti følger således ikke af bekendtgørelsen.

Den autoriserede kontoplan for kommuner er bygget op, så den følger affaldsaktør-bekendtgørelsens § 17 (dog undtaget funktion 1.38.67, se note 2 til figur nedenfor):

Affaldsaktør-bekendtgørelsen	Funktioner i budget- og regnskabsystem under 1.38 Affaldshåndtering	Ordninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6
§ 17, stk. 1	1.38.60 Generel administration vedr. kun husholdninger ^{*1}	
§ 17, stk. 3	1.38.61 Ordninger for restaffald	§ 33
§ 17, stk. 6	1.38.62 Ordninger for storskrald og haveaffald ^{*2}	§§ 29 og 32
§ 17, stk. 4	1.38.63 Ordninger for mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald	§§ 20, 21, 22, 23, 24, 25 og 26 (+§§ 37, 38, 39, 40, 41, 42)
§ 17, stk. 5	1.38.64 Ordninger for farligt affald og tekstilaffald	§§ 27 og 28
§ 17, stk. 7	1.38.65 Genbrugsstationer ^{*3}	§ 34
§ 17, stk. 8	1.38.66 Øvrige ordninger og anlæg	§§ 30, 31 og 35 (+ MBL §50a)
	1.38.67 Indsamling af erhvervsaffald til markedspriser ^{*4}	

^{*1} Som følge af daværende lov nr. 1713 af 27. december 2018 om ændring af lov om miljøbeskyttelse må kommunerne ikke gebyrfinansiere de opgaver, der skal registreres under generelle administrationsomkostninger for så vidt angår erhvervsaffald. De omkostninger er skatfinansierede og skal i stedet registreres på funktion 6.45.55 Administration vedr. miljøbeskyttelse.

^{*2} og ^{*3} Alle udgifter og indtægter i forbindelse med storskrald og genbrugspladser registreres på 1.38.62 og 1.38.65, også selvom indsamling af papir, pap, glas, tekstil, farligt affald mv er en del af ordningen.

^{*2}Funktion 1.38.67 følger ikke af affaldsaktør-bekendtgørelsens § 17, men er en tilføjelse (version 2023) i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 48a. Muligheden følger videre af bestemmelserne i affaldsaktør-bekendtgørelsens § 10.

² VEJ nr. 11 af 03/02/2010, Vejledning om kommunernes mellemværender med de kommunale Forsyningsvirksomheder.

³ BEK nr. 818 af 03/07/2012 (erstatte BEK 152 af 03/02/10)

Med afsæt i B/R er der, jf. ovenstående skema, umiddelbart 6 funktioner (konti) til håndtering af de ca. 16 ordninger der defineret i affaldsbekendtgørelsens kap. 6, samt øvrige ordninger som kommunen måtte vælge at oprette. I det omfang en kommune ikke aktivt opretter underkonti til funktionerne, eksempelvis funktion 1.38.63, som i princippet rummer 7 ordninger samt ordninger for de mulige kombinerede fraktioner, (jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6) vil der således ske en sammenblanding af de omkostninger, som er medgået til de omhandlede ordninger, som skal etableres særskilt i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6.

De gældende regler tager ikke højde for de mange tilfælde hvor kommuner i praksis har selskabsgjort de kommunale affaldsydelser. Her vil det være selskabet der er den regnskabsførende enhed, hvor omkostningsfordeling og registreringer sker i selskabets egen kontoplan, som er baseret på årsregnskabslovens principper. Typisk håndteres krav om benyttelse af den autoriserede kommunale kontoplan så i praksis ved overførsel af sumtal til hovedkonti i ejerkommunerne. Derved adskilles dokumentation i selskabet fra det kommunale regnskab der ellers fremgår af regelgrundlaget.

Opsamling på delkonklusioner 1-3

Alt andet lige må det sammenfattende for delkonklusioner 1-3 konkluderes, at udmøntningen af miljøbeskyttelseslovens regler i bestemmelserne i affaldsbekendtgørelsens og affaldsaktørbekendtgørelsen har skabt grundlaget for en uensartet og ugenomsigtig ordnings- og gebyrstruktur samt uklare regler for omkostningsfordeling og registrering i kontoplanen.

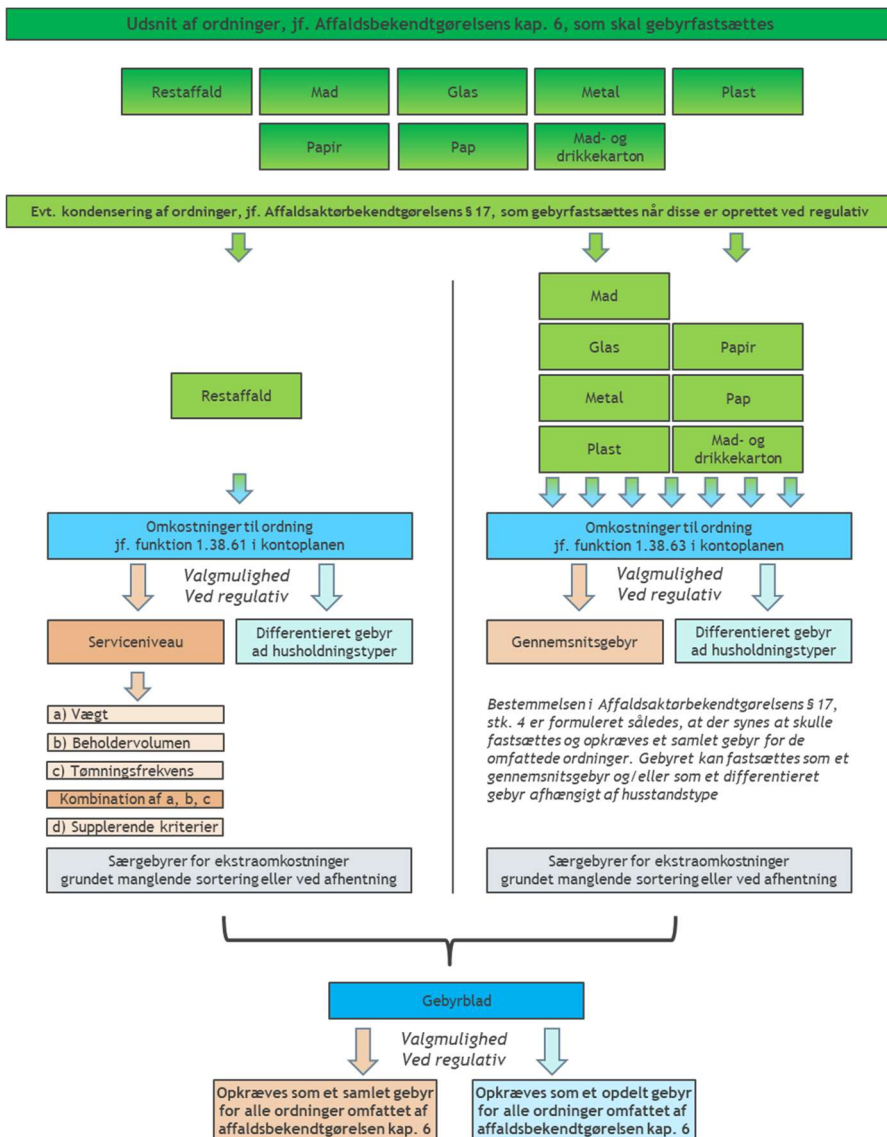
De særskilte indsamlings- og anvisningsordninger, som skal etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6 (herunder indsamlingen af de 10 fraktioner), sammenlægges i gebyrmæssig henseende til puljede ordninger i medfør af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17. Dette afspejles i det kommunale budget- og regnskabssystem, hvorfor der ikke vil kunne opgøres omkostninger relateret til de særskilte indsamlings- og anvisningsordninger, medmindre den enkelte kommune selvstændigt har oprettet underkonti til funktionerne i det kommunale budget- og regnskabssystem.

Den kommunale affaldshåndtering er omfattet af hvile-i-sig-selv princippet der indebærer, at indtægter og udgifter skal balancere. Det betyder, at der ikke må oparbejdes et overskud eller underskud. Princippet har bl.a. til formål at sikre et forbrugerhensyn, da den kommunale forsyningsvirksomhed, som hovedregel, har karakter af monopolvirksomhed i et givent område, hvorfor hvile-i-sig-selv princippet beskytter brugerne imod økonomiske misbrug af monoopolet.

Der findes dog i regelgrundlaget på affaldsområdet ikke en nærmere beskrevet ydre afgrænsning af de samlede omkostninger, der kan finansieres indenfor hvile-i-sig selv området og herunder af affaldsgebyrerne.

Reguleringen af den samlede økonomi på affaldsområdet er så at sige ”opbygget nedefra” ved at kommunalbestyrelsen fastsætter ordninger og der til hørende gebyrer. Opbygningen har udgangspunkt i forurenere-betaler-princippet. Princippet om, at det er hver affaldsordning og ikke kun det samlede område, der skal hvile i sig selv, jf. nærmere afsnit 2.1.2.1 og 2.1.3.5, blev tydeliggjort med lovændringen af miljøbeskyttelsesloven i 2009. Ordningerne er dermed rygraden i opbygningen af økonomien på området. Som beskrevet tidligere er de meget vide rammer for ordningsbegrebet dermed et grundlæggende problem for en økonomisk regulering af området.

Tilgangen kan illustreres ved nedenstående figur, der dog alene er et udsnit af udvalgte fraktioner/ordninger. Ordnings- og gebyrstrukturen kompliceres således i praksis yderligere når der medtages eksempelvis ordninger for tekstiler, farligt affald, genbrugspladser, storskrald, haveaffald, anvisningsordninger for fx jord, ordninger for virksomheder m.v.



Som det fremgår af figuren ovenfor, kan det vælges at gebyrerne opkræves som et samlet gebyr⁴ dvs. flere gebyrer samles i et beløb ved opkrævningen, men på anmodning skal fordeling af omkostninger på ordninger kunne dokumenteres.

Det skal bemærkes, at der tidligere har været, men ikke længere er hjemmel til at opkræve et "samlegebyr" der blander omkostninger mellem ordninger, Jf. lovbestemmelserne til miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 - Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009⁵. Der fremgår dog af flere kommuners gebyrblade bredere gebyrer som fx ordningsgebyrer eller boligbidragsgebyrer, der samlet dækker flere ordninger, grundgebyr for ét afhentningssted mv. Der ses ikke at være regelgrundlag for denne tilgang.

⁴ Jf. Affaldsbekendtgørelsens § 16, stk. 2

⁵ "I de nuværende regler har kommunalbestyrelserne mulighed for at opkræve samlegebyrer. Denne mulighed er med bestemmelsen afskaffet. Det forventes at øge gennemsigtigheden i gebyrerne, således at det bliver enklere for brugeren at se, hvad der betales for, og tydeliggør, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét. Kommunalbestyrelserne må dog gerne opkræve gebyrerne samlet, men skal til enhver tid kunne udskille dem, og på anmodning udlevere beregningen af gebyret for hver ordning."

4) Uens regnskabspraksis som følge af uklarhed i regler og kommunal fortolkning

Der påpeges en række regnskabsmæssige forhold, som har betydning for overholdelsen af hvile-i-sig-selv princippet - i praksis og over tid. Disse udfordrer samtidigheden mellem leverede ydelser og det betalte gebyr og dermed omkostningsægtheden for perioden.

- **Forskellige regnskabsregimer og -principper anvendes:** De kommunale affaldsydelser er i mange kommuner, udlagt til selskaber i forskellige selskabsformer. Regelgrundlaget for affaldsgebyrer tager ikke højde for dette. Der bliver ført regnskaber efter hhv. det kommunale budget og regnskabssystem eller Årsregnskabsloven afhængig af organisering. Disse to regnskabsformer er baseret på forskellige håndteringer af afskrivninger ved anskaffelse af aktiver. Dette medfører at der i dag er forskelle i effekt på affaldsgebyrerne der afhænger af organisering og anvendt regnskabsprincip.
- **Utilstrækkelige regler for henlæggelser:** De gældende regler giver mulighed for at anvende henlæggelser forud for en investering. Reglerne er dog ikke dækkende og angiver bl.a. ikke hvordan de henlagte midler håndteres hvis investeringen ikke foretages som planlagt.
- **Uklart hvad der skal hvile i sig selv og manglede regler vedr. modregning af over/underdækning:** Ovenfor er angivet at der er uklarhed i strukturen for ordninger, der skal fastsættes gebyr for og hvordan omkostninger skal opgøres. Dette har den afledte effekt, at hvile-i-sig-selv strukturen ligeledes er uklar. Dette medfører uklarhed om hvordan opgørelse af over/underdækning og modregning i gebyrer mellem år skal håndteres og der er ikke fastsat regler herfor.

Dokumentation af valgte metoder: Ovenstående forhold medfører betydelige bredde i forskellige mulige valg af metoder til at indregne anskaffelser og investeringer samt over/underdækning i affaldsgebyrer. Dette medfører alt andet lige vide rammer for at foretage forskellige valg om ændring af affaldsgebyrernes niveau eller udglatning over tid. Kombineret med en ofte mangelfuld praksis i kommuner/kommunale selskaber for dokumentation for de foretagne valg bidrager disse forhold væsentligt til lav grad af gennemsigtighed, ensartethed og omkostningsægthed.

En uens kommunal regnskabspraksis, beror selvsagt på en kombination af individuelle forhold og fortolkning hos de enkelte kommuner. Overordnet kan der dog peges på nogle hovedpunkter, jf. efterfølgende afsnit, som er udslagsgivende for uensartetheden i praksis.

i) Hel eller delvis fravalg af det Kommunale budget- og regnskabssystem

Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 henviser, til anvendelsen af kommunalbestyrelsens regnskab i forbindelse med gebyrfastsættelsen. Det følger af fremsættelsesbemærkningerne til bestemmelsen, at der hermed menes det kommunale budget- og regnskabssystem ("B/R").

Anvendelsen af B/R, som grundlag for gebyrfastsættelsen, følger endvidere af § 16 i affaldsaktørbekendtgørelsen.

De kommunale affaldsydelser er i et stort omfang, i mange kommuner, udlagt til selskaber i forskellige selskabsformer. Regelgrundlaget for affaldsgebyrer tager ikke højde for dette.

De kommunale regnskaber aflægges med afsæt i B/R. Dette er ligeledes tilfældet for § 60 selskaberne (virksomhed, der er oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven, typisk et I/S), som dog med Ankestyrelsens godkendelse, kan vælge at aflægge regnskab efter bestemmelserne i årsregnskabsloven.

- B/R er baseret på en udgiftsbetragtning. Det betyder, at indkøb som hovedregel registreres i den periode, hvor udgiften disponeres/leveres uafhængigt af, hvornår ydelsen reelt forbruges. Der sker med andre ord ikke nogen periodisering af

udgifter m.v. til de perioder der afspejler det reelle forbrug af den bagvedliggende ydelse. Anskaffelse af aktiver m.v. vil således typisk blive straksafskrevet, dvs. indregnet i affaldsgebyret, i det år hvor aktivet anskaffes/betales, frem for afskrevet over levetiden / tilbagebetalingstiden for evt. lånoptagelse.

For kommunalt ejede kapitalselskaber (A/S, ApS og P/S) gælder at disse er omfattet af årsregnskabsloven. Selskabsgjorte affaldsforsyninger vil således have tilrettelagt deres bogføring og regnskabsaflæggelse med afsæt i årsregnskabslovens bestemmelser.

- Årsregnskabsloven er baseret på en forudsætning om, at omkostninger medtages i takt med at de anvendes. Det vil sige, at løbende omkostninger og investeringer henregnes til den periode, hvor de forbruges. Anskaffelsen af et aktiv, vil således typisk medføre at det aktiveres i balancen og afskrives over aktivets levetid under hensyntagen til tilbagebetalingstiden for evt. lånoptagelse.

Det er konstateret, at nogle kommuner har fraveget anvendelsen af det udgiftsbaserede B/R til fordel for anvendelse af årsregnskabslovens principper eller i andre tilfælde anvendt en kombination af B/R og årsregnskabsloven.

Vi har forstået det således, at de kommuner som har fravalgt anvendelsen af B/R, som grundlag for gebyrfastsættelsen, har gjort dette ud fra et ønske om at opnå et mere omkostningsægte grundlag for gebyrberegningen (samtidig mellem afholdelse af en omkostning og forbrug af den underliggende ydelse). Et andet element, som begrunder fravalget, er de tilfælde, hvor regnskabsaflæggelsen og dermed den løbende bogføring, sker efter årsregnskabslovens principper. Det vil som udgangspunkt sige for selskabsgjorte affaldsforsyninger. I disse tilfælde er budgetgrundlag, regnskabsopfølgning m.v. tilrettelagt ud fra årsregnskabsloven, hvorfor der muligvis er anlagt en udvidende fortolkning i relation til anvendelsen af "kommunalbestyrelsens regnskab".

Ud fra en objektiv regnskabsfaglig vurdering kan det lægges til grund, at overholdelse af hvile-i-sig-selv princippet og principperne om omkostningsægthed og forurenere betaler i deres rene form kræver samtidighed mellem forbrug og det betalte gebyr. Dette princip afspejles i Årsregnskabslovens generelle principper samt lovens omkostningsprincip.

Dette ændrer imidlertid ikke på, at en kommunal praksis, som fraviger den forudsatte anvendelse af B/R i relation til gebyrfastsættelsen ikke medvirker til at sikre ensartethed eller gennemsigthed.

ii) Utilstrækkelige regler for henlæggelser

Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1, nr. 5 giver mulighed for at henlægge til fremtidige investeringer på affaldsområdet. Det følger videre af affaldsaktørbekendtgørelsens § 22, at indregningen af henlæggelser i gebyrerne beror på, at:

- Kommunalbestyrelsen skal have truffet beslutning om investeringer til renowering, ombygning eller etablering af nye anlæg
- Beslutningen skal være truffet på baggrund af et budget som udviser omfanget af investeringen, og en plan for fremtidig finansiering
- Investeringen skal fremgå af den gældende affaldshåndteringsplan

Det følger videre af § 22, stk. 2, at der kan ske henlæggelse i op til 5 år efter investeringsbeslutningen, er truffet.

Anvendelsen af henlæggelser kan ses i den kontekst, at de i realiteten er med til at nedsætte gennemsigtheden ligesom de ikke understøtter omkostningsægtheden ved gebyrfastsættelsen.

Ved indregningen af en henlæggelse i gebyret, for en eller flere ordninger, er der således tale om at der indregnes omkostninger til en forventet fremtidig anskaffelse, som således ikke kan relateres til de faktiske omkostninger i året. Der er med andre ord ikke samtidighed mellem opkrævningen af en henlæggelse og den forventede afholdelse af omkostningen.

Det skal samtidigt bemærkes, at bestemmelserne i § 22 må anses for uklare og ufuldstændige.

- Bestemmelsen hjemler henlæggelse i op til 5 år efter der er truffet beslutning om en investering. Tidspunktet for påbegyndelsen af henlæggelse er således knyttet til det tidspunkt, hvor beslutningen træffes og ikke det planlagte investeringstidspunkt/ibrugtagningstidspunkt. Da bestemmelsen videre er knyttet op på kommunens affaldshåndteringsplan, som dækker en 12 årig periode, kan der således være et ikke uvæsentligt spænd mellem de perioder, hvori der kan henlægges og det tidspunkt, hvor investeringen gennemføres.
- Bestemmelsen regulerer ikke: hvor stor en andel af investeringen, som kan henlægges, herunder om der kan henlægges fuldt ud i ét år eller hvordan det håndteres hvis der er henlagt et større beløb end den faktiske investering.

Bestemmelserne i § 22 forholder sig desuden ikke til den situation, hvor en planlagt investering ikke gennemføres og det henlagte beløb ikke anvendes. I disse situationer kan henlæggelsen i praksis enten tilbageføres til forbrugerne ved en modsvarende gebyrnedsettelse eller henføres til en overdækningsaldo.

Ved investering er det op til den enkelte kommune at vælge eller fravælge anvendelsen af forudgående henlæggelser. Dette medfører, at der kan opstå uensartethed mellem kommunerne. Dertil kommer, at der, historisk set, sjældent foreligger en skriftlig dokumentation for valg og anvendelse af henlæggelser fra før 2018 hvor bestemmelsen i affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 blev indført. Dette må dog forventes at være ændret for investeringsbeslutninger truffet fra 2018 og fremadrettet.

iii) Hvile-i-sig-selv princippet og over-/underdækninger

Der består en nær sammenhæng mellem hvile-i-sig-selv princippet og over-/underdækninger.

I relation til hvile-i-sig-selv princippet, så følger det af affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1 at *"kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3"*. Med afsæt i foranstående, kan det lægges til grund, at hver ordning hvortil der er fastsat gebyr skal hvile i sig selv.

Som beskrevet tidligere er definitionen af hvilke ordninger, der skal fastsættes gebyr for dog uklar, hvilket medfører at der i praksis opstår uklarhed om på hvilket niveau hvile-i-sig-selv princippet skal opgøres.

Hvile-i-sig-selv-princippet kommer til udtryk ved over-/underdækninger i de enkelte ordninger.⁶

Over-/underdækninger er i princippet udtryk for en forskel mellem de fastsatte affaldsgebyrer for året og de faktisk afholdte omkostninger for det samme år. Uanset nøjagtigheden i budgetteringen og registreringen vil der altid opstå forskelle, da det ikke er muligt præcist at forudsige de fremtidige indtægter og omkostninger på tidspunktet for gebyrfastsættelsen.

I realiteten kan over-/underdækninger, udover normale budgetudsving, også opstå som følge af anvendelse af forskellige regnskabsprincipper, der medfører forskellige tidsmæssige forskydninger. Den afdækkede kommunale praksis viser, at der netop er tale om en kombination heraf og at dette beror på individuelle valg fra kommune til kommune. Der er således ikke en ensartet praksis mellem kommunerne.

I nærværende sammenhæng skal det understreges, at der ikke er nogen særskilt regulering i lovgivningen, som fastlægger retningslinjerne for opgørelse eller afviklingen af over-/underdækninger.

⁶ Jf. afsnit 2.1.3.5 og 3.7

- Af lovbemærkningerne til miljøbeskyttelseslovens § 48 fra 1991 fremgår det, at fastsættelsen og opkrævningen af gebyrer på affaldsområdet skal ske, så der over et vist tidsrum tilstræbes en dækning af de faktiske omkostninger, som er forbundet med det samlede bortskaffelsessystem.⁷
- Energistyrelsen har i et høringsnotat af 7. december 2020 anført, at *det accepteres, at der er en balance mellem indtægter og udgifter over en 4-årig periode med udgangspunkt i det seneste, afsluttede regnskabsår.*⁸

I tilknytning hertil bemærkes videre, at det reelt ikke fremgår entydigt af regelgrundlaget, på hvilket niveau en over-/underdækning skal opgøres. Det vil sige pr. ordning, som defineret i affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 6 eller pr. konto/funktion, som defineret i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 og dermed det kommunale budget- og regnskabssystem. Dog under iagttagelse af oprettelsen af underkonti hertil, jf. VEJ nr 11 af 03/02/2010.⁹

Der ses, som følge af den manglende regulering, at være en væsentlig uensartethed i den kommunale praksis. Over-/underdækninger ses fx anvendt som en sumpost for det samlede affaldsområde, der anvendes til udligning af gebyrer over år. Det vil sige, et hensyn som ikke finder støtte i den nugældende lovgivning ordlyd og formål, men nok nærmere har karakter af et kommunalpolitisk ønske. Derudover vil over-/underdækninger formentlig flere steder, som følge af uklarheden i reglerne omkring gebyrstrukturer, blive anvendt til udjævning mellem ordninger, herunder baseret på den opfattelse, at det er det samlede affaldsområde, som skal hvile-i-sig-selv. Foranstående medfører selvsagt krydssubsidiering mellem ordningerne uagtet hvilket de niveau de opgøres på, jf. ovenstående afsnit. Endeligt synes der at være forskelligartede opfattelser af over hvilke perioder en over-/underdækning skal afvikles og dermed over hvilken periode hvile-i-sig-selv-princippet skal overholdes.

iv) Kommunal praksis om dokumentation

Som en generel bemærkning skal det, i forlængelse af afdækningen af den kommunale praksis, fremhæves, at der med den nugældende lovgivning og udmøntningen heraf er en lang række valgmuligheder for den enkelte kommune i forbindelse med gebyrfastsættelsen.

Dertil kommer at der i den kommunale praksis, som følge af de berørte uklarheder og manglende regulering, er udviklet en række andre fortolkningsbaserede valgmuligheder.

Uagtet hensigtsmæssigheden af valgmuligheder og kommunal praksis er det imidlertid bekymrende, at der ses at være en mangelfuld skriftlig dokumentation for kommunens foretagne valg. Udover at valgmulighederne skaber uensartethed, så mindsker en manglende dokumentation også gennemsigtigheden og sikkerheden for omkostningsægtheden i de fastsatte gebyrer.

⁷ Lovforslag nr. 74 af 23.01.1991 om forslag til lov om miljøbeskyttelse

⁸ Energistyrelsens høringsnotat af 07.12.2020 vedr. udkast til bekendtgørelse om affaldsregulativer, -gebyrer og -aktører m.v. samt bekendtgørelse om Affaldsregistret og om godkendelse som indsamlingsvirksomhed

⁹ Jf. afsnit 2.2.3

5) Ikke tilstrækkeligt grundlag for et effektivt og skærpet økonomisk tilsyn

Der er med udgangspunkt i projektets formål, de nugældende regler og anvendelsen af B/R ikke grundlag for at Forsyningstilsynet kan gennemføre et effektivt og meningsfyldt skærpet økonomisk tilsyn med de kommunale affaldsgebyrer og den bagvedliggende regnskabsføring.

Affaldsgebyrreglerne er i hovedtræk opbygget med henblik på forureneren betaler princippet og ikke med henblik på økonomisk regulering eller tilsyn.

Regelgrundlaget for affaldsgebyrfastsættelsen er kompliceret og giver en stor rummelighed for kommunerne og dermed også et bredt fortolkningsrum. På visse punkter er regelgrundlaget endvidere uklart eller fraværende.

Dette skal videre ses i kombination med den uensartethed og manglende gennemsigthed, der er konstateret i kommunal praksis.

Det nuværende regelgrundlag tager endvidere ikke højde for den faktiske organisering hvor affaldsydelserne og dermed den regnskabsførende enhed i mange kommuner er selskabsgjort.

Efter gældende regler har kommunalbestyrelsen tilsyn med gebyrfastsættelse. jf. miljøbeskyttelseslovens § 65 fører et generelt tilsyn med at loven og afledte bestemmelser overholdes. Ligeledes har kommunalbestyrelsen som udgangspunkt tilsyn med affaldsbekendtgørelsen jf. § 77 og Affaldsaktørbekendtgørelsen jf. § 54. Ankestyrelsen fører, i medfør af kommunestyrelseslovens § 47, stk. 1, tilsyn (hovedsageligt legalitetskontrol) med kommuner og § 60 selskaber.

Herunder bemærkes at Ankestyrelsen ikke kan føre tilsyn med de affaldsydelser, som er udskilt til aktie- og anpartsselskaber. Regler vedr. affaldsgebyrer og tilsyn hermed tager desuden ikke særskilt højde for kommunalbestyrelsens adgang til tilsyn med aktie- og anpartsselskaber, de er ejere eller medejere af.

Der skal som følge af den politiske aftale *Klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi* af 16. juni 2020 i fremtiden føres et styrket tilsyn med affaldsgebyrerne, som placeres i Forsyningstilsynet. Der er som følge heraf indsat en række bestemmelser i miljøbeskyttelseslovens § 48 b-g, der bl.a. danner grundlag for at Forsyningstilsynet for nuværende kan overvåge og analysere affaldsgebyrer. Bestemmelsen er desuden indarbejdet i affaldsaktørbekendtgørelsens § 59.

I medfør af bestemmelsen § 48 f, stk. 2 kan Forsyningstilsynet fastsætte nærmere regler om videregivelse af og indberetning af oplysninger. I henhold til fremsættelsesbemærkningerne vil Forsyningstilsynet i medfør heraf kunne fastsætte regler om anvendelse af en standardkontoplan, i forbindelse med indberetninger. Forsyningstilsynet har dog ikke på nuværende tidspunkt hjemmel til at ændre eller fortolke gældende regler for affaldsordninger og tilhørende gebyrer eller føre tilsyn hermed eller med den bagvedliggende regnskabsføring. Forsyningstilsynet har endvidere ikke adgang til tilsyn med kommunale selskaber heller ikke i de tilfælde hvor disse er den regnskabsførende enhed.

Udarbejdelsen af en standardkontoplan kan som det fremgår af det ovenstående ikke stå alene og vil i sig selv ikke sikre gennemsigthed, ensartethed og omkostningsægthed.

En standardkontoplan kræver, at der sker en tilretning af de regelsæt, som er bestemmende for den kommunale fastsættelse af affaldsgebyrerne. Det bl.a. sige principper for gebyrfastsættelsen. Dette henset til, at muligheden for at gennemføre et tilsyn, som sikrer ensartethed, gennemsigthed og omkostningsægthed beror på, at der skabes klarhed om reglerne, herunder etableres en ensartet kommunal praksis for gebyrfastsættelse. Herunder vil det være af betydning at der etableres et ensartet grundlag for eksempelvis: grundlæggende gebyrstruktur og anvendelse af kontoplan, valg af regnskabsprincipper, omkostningsfordeling, håndtering af over-/underdækninger og tidsrammer for hvile-i-sig-selv princippet.

Perspektivering i forhold til regler om udvidet producentansvar

6) Nugældende regler og praksis understøtter ikke behov for omkostningsopgørelse på fraktionsniveau som grundlag for kommende regler om udvidet producentansvar

Gennemførelsen af de forventede regler vedrørende det udvidede producentansvar forventes at hvile på en forudsætning om, at der kan opgøres omkostninger på fraktionsniveau for fraktioner, der indeholder emballager. Dette behov forventes at blive gældende på kommuneniveau og uanset om indsamlingen sker som henteordninger eller fx via en genbrugsstation. De nugældende regler og den afdækkede praksis understøtter ikke denne forudsætning.

Miljøministeriet udsendte den 29. juni 2023 et høringsudkast til ændring af miljøbeskyttelsesloven i relation til det udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter mv.

De kommende regler forventes at få en væsentlig betydning for de nugældende bestemmelser om affaldsgebyrer og markedspriser. Desuden forventes de at medføre nye eller skærpede krav om dokumentation og gennemsigtighed for omkostningsfordeling på ordningsniveau (forstået som separate eller blandede fraktioner) i relation til ordninger som indeholder emballageaffald. De kan desuden medføre ændrede eller skærpede krav til opgørelse eller fordeling af generelle og specifikke administrationsomkostninger. De nye regler om udvidet producentansvar vil påvirke en betydelig andel af de samlede omkostninger og dermed også en betydelig andel af affaldsgebyrernes størrelse. Der forventes dermed også at blive behov for modregningsregler. Ændringerne forventes at have virkning fra 2025.

Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget, at det er ”hensigten at sikre gennemsigtighed for gebyrerne ved at fastsætte regler om dokumentation for gebyrernes sammensætning. For eksempel forventes det, at kommunalbestyrelsen skal kunne opgøre omkostninger for den enkelte indsamlingsordning for emballageaffald, og at der ikke må krydssubsidieres mellem ordninger”.

Som det fremgår af de tidligere afsnit, sker registreringen af omkostninger, efter de nugældende regler, på grundlag af de etablerede ordninger og regulativ efter hhv. affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 4 og 3. Herunder bl.a. efter krav i affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 6, men med afsæt i den kontoplan, som følger af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 og dermed det kommunale budget- og regnskabssystem. Det er således ikke muligt - medmindre den enkelte kommune har oprettet underkonti til det kommunale budget- og regnskabssystem - at opgøre omkostninger på fraktionsniveau. Hvis kommunen benytter sig af mulighed for at kombinere flere fraktioner i en ordning vil omkostningsopgørelser på fraktionsniveau ikke umiddelbart kunne udledes af registreringen i kontoplanen. Der er en varierende praksis for hvordan konteringen sker såfremt den regnskabsførende enhed er et kommunalt selskab, der varetager opgaven.

1. Projekttilgang

BDO har for Forsyningstilsynet udarbejdet nærværende delrapport, som afrapportering på fase 1 af 2 i projektet ”Kommunale affaldsgebyrer - Hvordan sikres gennemsigthed, ensartethed og omkostningsægtighed”.

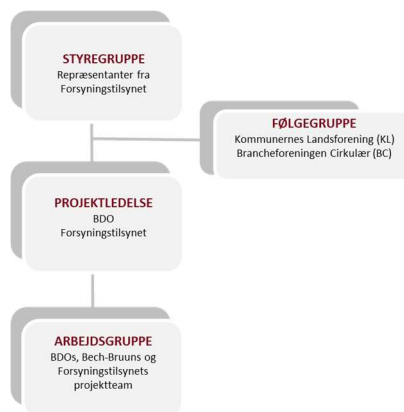
Projektet skal ses som et af elementerne i det igangværende arbejde med udmøntningen og implementeringen af de overordnede politiske aftaler:

- ”Klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi” af 16. juni 2020,
- ”Klimaaftale om en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi” af 30. august 2022,

og sker i forlængelse af de allerede vedtagne ændringer af miljøbeskyttelsesloven og lov om Forsyningstilsynet. Der forventes fremadrettet en række yderligere lovforslag i forlængelse heraf. Der henvises til rapportens indledning for en uddybning af projektets baggrund og formål.

1.1 Projektorganisering og proces

I forbindelse med opgaven blev der nedsat en styregruppe, bestående af repræsentanter fra Forsyningstilsynet, en projektledergruppe, bestående af én projektleder fra Forsyningstilsynet og én projektleder fra BDO, samt en arbejdsgruppe, bestående af repræsentanter fra BDO samt repræsentanter fra Forsyningstilsynets projektteam og på ad hoc basis repræsentanter fra Advokatfirmaet Bech-Bruun. Derudover er der nedsat en følgegruppe, bestående af repræsentanter fra henholdsvis Kommunernes Landsforening (KL) og Brancheforeningen Cirkulær (BC).



Figur 2: Oversigt over projektorganisering

Derudover inddrages relevante interessenter i projektet, jf. nedenstående:

Følgegruppe der følger og inddrages tæt i projektet	
Følgegruppe	Projektdrøftelser efter behov, om konkrete problemstillinger/emner/planlægning af workshops mv. <ul style="list-style-type: none"> • Kommunernes Landsforening (KL) – repræsentanter herfor • Brancheforeningen Cirkulær (BC) – repræsentanter herfor
Øvrige interessenter:	
Interessenter der høres og inddrages i udvalgte dele af projektet	
Involverede Interessenter	<ul style="list-style-type: none"> • Forbrugerrådet TÆNK • DI v. Affalds- og Ressourceindustrien - ARI • Dansk Erhverv (herunder DTL) • Interessenter vedr. udvidet producentansvar • Rådet for Grøn omstilling • Klima-, Energi og Forsyningsministeriet (KEFM) • Energistyrelsen (ENS) • Ankestyrelsen (AST) • Indenrigs- og boligministeriet (IM) • Miljøministeriet (MIM) • Miljøstyrelsen (MST)
Yderligere information	Kun skriftlig orientering om nyt vedr. projekt/produkter Via Nyhedsbrev og hjemmeside Alle øvrige interessenter og offentligheden

Inddragelsen af kommuner gennemføres ved, at udvalgte kommuners og kommunale affaldsselskabers deltagelse i forbindelse med interviews, som omtalt nedenfor, workshops med mulighed for kommentering samt efterfølgende skriftlig høring i Fase 2.

Proces for fase 1 rapportering

Følgegruppen har været præsenteret for foreløbige observationer, samt idéer i forhold til struktur og proces til afdækning af Fase 1.

Udkast til delrapportering er drøftet i projektgruppen, hvorefter delrapporten har været præsenteret for følgegruppen. Ved afrapporteringen har følgegruppen haft mulighed for at komme med input og forslag til ændringer. Ligeledes er der afholdt et møde for relevante ministerier og styrelser der også har haft mulighed for at komme med bemærkninger.

Efter tilretning på baggrund af bemærkninger, og godkendelse af styregruppen, har delrapporten været udsendt til udvalgte interesser fra kommuner og kommunale selskaber og har været behandlet på en workshop med mulighed for at komme til bemærkninger til delrapport 1 og ideer til Fase 2. Formålet med workshoppen var især at sikre, at delrapportering anses for retvisende samt at afdække, om der er områder, der mangler at blive belyst samt indsamle konstruktive input til gennemførelsen af fase 2.

Delrapporten offentliggøres herefter på Forsyningstilsynets hjemmeside.

Der afholdes desuden et virtuelt orienteringsmøde med mulighed for bred deltagelse for alle de angivne interessenter.

1.2 Rapportens opbygning

Rapporten er indledt med afsnit om baggrund og formål, samt afsnit med projekts konklusioner og sammenfatning af uhensigtsmæssigheder.

Herefter er rapporten opbygget med følgende afsnit:

Afsnit 1. Projekttilgang

Beskriver projektets fremgangsmåde, organisering, afgrænsning mv.

Afsnit 2. Afdækning af nugældende regler.

Afsnittet indledes med definition af udvalgte centrale begreber, som har en forståelsesmæssig betydning. Herefter redegøres der for de nugældende regler i relation til de kommunale affaldsgebyrer, herunder kommunale- og forvaltningsretlige principper samt de væsentligste fortolkningsbidrag hertil. Endvidere redegøres nærmere for væsentlige sammenhænge mellem regler og rammer for ordninger, gebyrer og det kommunale budget- og regnskabssystem.

Afsnit 3. Afdækning af kommunal praksis

Afsnittet indeholder en overordnet beskrivelse af: processen omkring gebyrfastsættelse i praksis, anvendelsen af det kommunale budget- og regnskabssystem og afdækkede uhensigtsmæssigheder i relation til en forskelligartet kommunal opfattelse af grundlaget for gebyrfastsættelsen. Afsnittet beskriver videre den afdækkede kommunale praksis for registrering og opfølgning på fastsatte gebyrer.

1.3 Metode

De deskriptive afsnit har taget afsæt i en almindelig juridisk og regnskabsfaglig gennemgang af de nugældende regler samt relevante fortolkningsbidrag hertil.

Af hensyn til det generelle overblik har vi kort skitseret den overordnede værdikæde på affaldsområdet i praksis:



Myndigheds- og administrative opgaver

Kommunerne har en række myndighedsopgaver samt opgaver af administrativ karakter. Herunder den kommunale affaldsplanlægning med udarbejdelse af en kommunal affaldshåndteringsplan, indeholdende en kortlægnings-, målsætnings- og planlægningsdel, regulativfastsættelse, gebyrberegning og vedtagelse af gebyrblad i kommunalbestyrelsen, offentliggørelse af gebyrblad på kommunens hjemmeside, samt indkøb og generel administration og planlægning. Kommunerne varetager bl.a. informationsaktiviteter der skal sikre korrekt sortering, kundehenvendelser mv.



Indsamling

Kommunen har pligt til indsamling af en række affaldsfraktioner via forskellige ordninger hos private husholdninger og kan indenfor visse rammer tilbyde indsamling hos erhverv. Indsamlingen kan ske ved, at affaldet hentes ved husstanden/virksomheden eller husstandsnaert ved fx kollektive indsamlinger. Indsamling kan også ske ved at det bringes til bestemte opsamlingspladser, f.eks. genbrugspladser eller miljøøer. Indsamlingen ved private er i dag en kommunalopgave, imens erhvervsaffald som udgangspunkt håndteres af private aktører, bortset fra indsamling der kan tilbydes af kommunen for visse typer affald. Indsamling via genbrugspladser skal tilbydes til virksomheder uanset om disse ligger i eller uden for kommunen. Indsamling kan være udbudt til private eller kan varetages af kommunen.



Omlastning og forbehandling

Efter indsamling afleveres affaldet fra skraldebilen typisk på en kommunal omlasteplads indenfor en rimelig afstand fra affaldsindsamlingen, hvor affaldet, eksempelvis kan komprimeres med henblik på videre transport.



Afsætning og behandling

Affaldet afsættes ved udbud til sortering, genanvendelse, forbrænding eller til deponi. Kommuner kan inden for visse overgangsordninger deltage i eller eje selskaber der foretager sortering, genanvendelse eller forbrænding. Kommunale anlæg til sortering/genanvendelse skal inden for en årrække lukke eller frasælges til private. Kommuner kan kommunalt eller i selskaber eje deponier uanset om disse er aktive eller lukkede.¹⁰

Organiseringen i kommunerne er meget forskelligartet og i mange kommuner er væsentlige dele af værdikæden udlagt til et eller flere kommunale affaldsydelsesselskaber. Når der i rapporten omtales "kommunen" kan det i mange tilfælde dreje sig om aktiviteter der i praksis varetages i et kommunalt selskab.

Det skal understreges, at det ligger udenfor målet med nærværende rapport at behandle de enkelte elementer i værdikæden separat, idet de grundlæggende gebyrrelaterede overvejelser mm. afspejles i de forskellige led i værdikæden. Herunder bemærkes, at udgifter til deponering samt drift og vedligeholdelse af såvel åbne som lukkede deponier dog kan ligge i kommunen¹¹ eller et kommunale selskab og udgiften hertil indgår i affaldsgebyret.

¹⁰ Det følger af miljøbeskyttelseslovens § 50, stk. 1, at nye anlæg for deponering af affald kun må ejes af offentlige myndigheder. Med nye anlæg menes anlæg, som etableres efter den pågældende bestemmelse trådte i kraft den 1. januar 1992. Sådanne anlæg skal derfor som udgangspunkt ejes af offentlige myndigheder, herunder kommuner eller kommunale fællesskaber. Det bemærkes, at der er visse undtagelser til dette. Disse er beskrevet i § 50, stk. 2 og 3.

¹¹ Jf. note 9.

Det bemærkes videre, at der metodemæssigt er foretaget en afgrænsning, således at afsætning af affald til sortering, forbehandling, genanvendelse, forbrænding mv. alene behandles som udgifter eller indtægter ift. gebyrfastsættelsen, samt gennemførelse af udbud af affald, som en del af den øvrige administration af de kommunale affaldsydelser.

Metodemæssigt behandler rapporten dermed ikke omkostningsfordeling eller prisfastsættelse på sorteringsanlæg eller forbrændingsanlæg. Dette valg er taget bl.a. med baggrund i krav om udbud og selskabsgørelse/selskabsmæssig adskillelse på området.

Der er helt overordnet foretaget en metodemæssig afgrænsning således at rapportens hovedfokus er på de typiske standardydelser for husstande som, eksempelvis, skitseret i Vejledning om indsamling af husholdningsaffald (Vejl. nr. 9792 af 1. juli 2022). Dette er henset til den politiske aftales fokus på borgernes betaling for håndtering af affald på tværs af kommuner¹². Det vil sige de ordninger som er centreret omkring de 10 fraktioner, som er omfattet af kravet om særskilt indsamling ved henteordninger: Mad-, papir-, pap-, metal-, glas-, plast-, tekstilaffald samt drikke- og fødevarerkartoner, restaffald og farligt affald. Herudover husholdningernes adgang til genbrugspladser og storskrald. Desuden indgår et fokus på at mindske risiko for krydssubsidiering mellem husholdninger og erhverv, særligt ift. genbrugspladser og adskillelse mellem omkostninger til indsamlingsordninger for erhvervsaffald til markedspriser og indsamlingsordninger for husholdninger.

Afdækningen af de gældende regler for fastsættelsen af kommunale affaldsgebyrer er udarbejdet af advokatfirmaet Bech-Bruun.

Afdækningen af den nuværende kommunale praksis for fastsættelsen af kommunale affaldsgebyrer er baseret på BDO's erfaring som revisor og rådgiver for en række kommuner og affaldsselskaber, samt interviews af kommuner med evt. tilhørende affaldsselskaber.

BDO er i dag revisor for ca. 70 kommuner og en række kommunale affaldsselskaber samt fælleskommunale affaldsselskaber. BDO rådgiver omkring økonomi og regulatoriske forhold og har stor erfaring fra de øvrige regulerede forsyningssektorer. Denne erfaring har vi gjort brug af ved afdækningen af den nuværende kommunale praksis for fastsættelsen af kommunale affaldsgebyrer, samtidig med at vi har en generel forståelse af de kommunale regnskabsregler og de regnskabsregler, der gælder for de kommunale selskaber.

De interviewede kommuner/forsyninger er: Kolding Kommune, Københavns Kommune & ARC, Kerteminde Kommune & Kerteminde Forsyning A/S, Aalborg Kommune & Aalborg Forsyning A/S, Skive Kommune & Nomi4s I/S, Holbæk Kommune og FORS A/S og Halsnæs Kommune & Halsnæs Forsyning A/S (sidstnævnte deltog ikke i interviewet, men meldte deres input ind forud for interviewet med kommunen).

Udvælgelsen af kommuner og selskaber er sket ud fra 5 overordnede kriterier: i) regnskabspraksis, ii) organisationsform, iii) geografisk lokation, iv) størrelse og v) forskellige boligformer.

De 5 udvælgelseskriterier er opstillet i dialog med Følgegruppen (KL og BC) med henblik på at opnå et bredt udvalg af kommuner og tilhørende forsyningselskaber. Dette skal bidrage med en bred og dybdegående faglig indblik i den praktiske virkelighed i affaldssektoren.

Til grund for udvælgelsen har desuden været en antagelse om at kommunerne er i mål eller meget tæt på at være i mål med udrulning af de 9/10 fraktioner, der nu skal indsamles ved særskilte henteordninger. Udvælgelseskriterierne er nærmere beskrevet i det følgende.

- Regnskabspraksis er opdelt i to underkategorier, hvor de udvalgte interessenter fordeles efter, hvorvidt der aflægges årsregnskab efter årsregnskabsloven eller det kommunale budget- og regnskabsvæsen. Formålet med

¹² Jf. den opfølgende politisk aftale af 30. august 2022 om "Klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi" afsnit III. Robust regulering af affaldsgebyret.

denne underopdeling er, at begge regelsæt og begrebsrammer er repræsenteret.

- Organisationsformer er opdelt i tre underkategorier, herunder kommunale organisationer, fælleskommunale selskaber (§ 60 selskaber efter kommunalfuldmagtsreglerne) og øvrige selskaber. Formålet med denne underopdeling er at fastlægge forskelle og ligheder i konteringspraksis og gebyrberegning på tværs af de tre organisationsformer samt opnå en dybere forståelse for baggrunden for de eventuelle forskelle og ligheder.
- Kommuner er udvalgt ud fra forskellige geografiske lokationer med henblik på at sikre repræsentation af både Øst- og Vestdanmark. Formålet med denne opdeling skyldes, at der er forskelle på affaldshåndteringen på den ene og den anden side af Storebælt. Dette ses f.eks. ved forskelligartet håndtering af affald til forbrænding mv. Fyn adskiller sig således ikke fra Jylland, hvorfor de udvalgte selskaber i Vestdanmark, ud fra vores vurdering, er repræsentative for både Fyn og Jylland.
- Der ønskes et bredt udvalg af store og små kommuner, da det kan have betydning for organiseringen og ressourcerne delegeret til området.
- I forhold til udvælgelse ønskes der også et repræsentativt udsnit af kommuner med forskellige boligformer, såsom sommerhuse, etageejendomme, parcelhuse mv.

Oversigten over de udvalgte kommuner blev endelig afstemt på følgegruppemødet den 24. februar 2023.

	Regnskabspraksis		Organisationsformer			Geografisk lokation		Størrelse		Boligformer (i høj grad)		
	Årsregnskabsloven	Kommunale regnskabsvæsen	Kommunal (kommunalforvaltning)	Fælleskommunal (I/S - §60 selskaber)	Selskab (aktie eller anpartsselskab)	Vest	Øst	Lille	Stor	Parcel	Etage	Sommerhuse
Aalborg Kommune (Aalborg Forsyning)		✓	✓		✓	✓			✓	✓	✓	
Københavns Kommune (ARC I/S)		✓	✓				✓		✓	✓	✓	
Halsnæs Kommune (Halsnæs Affald A/S / Vestforbrænding I/S)	✓		✓	✓	✓		✓	✓		✓		✓
Holbæk Kommune (FORS Affald A/S)	✓		✓		✓		✓	✓		✓		✓
Skive Kommune (NOM45 I/S)	✓	✓	✓	✓		✓		✓		✓		✓
Kolding Kommune		✓	✓			✓			✓	✓	✓	

Med udvælgelse af 7 kommuner med tilhørende affaldsselskaber, ud fra ovenstående kriterier, vurderes det, at der er tale om et tilstrækkeligt udsnit af sektoren i dens helhed. Metoden er ikke en kvalitativ opgørelse og interview er gennemført bl.a. for at kunne afdække, hvorvidt der er en ensartet kommunal praksis.

De afholdte interviews er gennemført som semistrukturerede interviews, forankret i en spørgeguide. Formen havde til hensigt at sikre, at ensartede tematikker, blev drøftet og behandlet under interviewene samtidig med, at der har været mulighed for, at interviewene kunne tage forskellige drejninger og/eller fokusere på de tematikker og problemstillinger, der er relevante for de pågældende respondenter. De interviewede personer er lovet anonymitet, hvorfor det ikke nævnes hvem der deltog, men det kan nævnes, at de der deltog fra kommunerne, var økonomimedarbejdere og controllere, dem fra affaldsselskaberne har været driftsledere og økonomimedarbejdere samt økonomichefer og en enkelt direktør. Alle de deltagende havde stort indblik i både økonomi, gebyrfastsættelse og ordningsopgørelse. Det var ikke nødvendigvis alle der deltog, som sad med selve det tekniske ved gebyrberegningen, der var ofte centreret omkring nogle få personer, men som minimum deltog der en ved hvert interview, der kunne fortælle om det tekniske ved deres gebyrberegning.

De ovennævnte tematikker er udarbejdet i arbejdsgruppen.

BDO har ansvar for retvisende at benytte resultater af interview i projektet. Da det er aftalt med de interviewede parter, at interviewene er anonyme, citeres ikke direkte fra de afholdte møder.

I tilknytning til ovenstående har BDO, i specifikke situationer, angivet en generel opfattelse, baseret på brancheerfaring mv.

2. Afdækning af nugældende regler

I dette afsnit gennemgås centrale principper og gældende regler relevante for fastsættelse af affaldsgebyrer. Afsnittet bygger på en juridisk gennemgang udført af Bech-Bruun. Desuden indeholder afsnittet en kortfattet beskrivelse af de overordnede regler og principper for det kommunale budget og regnskabssystem. I det omfang afsnittet indeholder vurderinger af regler og principper er disse foretaget op imod projektets mål og formål som beskrevet i de indledende afsnit.

2.1 Gældende regler for kommunernes fastsættelse af affaldsgebyrer

Centrale retlige principper

Kommunernes fastsættelse af affaldsgebyrer sker i dag med hjemmel i miljøbeskyttelsesloven samt dennes udmøntning i bekendtgørelser og under iagttagelse af de grundlæggende retlige principper, der betegnes ”*Hvile-i-sig-selv princippet*”, ”*Lighedsprincippet*” og ”*Forureneren betaler princippet*”.



Hvile-i-sig-selv-princippet:

Princippet indebærer, at de økonomiske midler, der betales af brugerne tilknyttet en affaldsordning, ikke må være større eller mindre end kommunens netto-omkostninger,¹³ kommunen har ved at håndtere af ordningen. Se videre under afsnit 2.1.2.1.



Lighedsgrundsætningen:

Princippet indebærer, at borgere i samme situation skal behandles lige. Princippet søger i videst mulige omfang at modvirke krydssubsidiering mellem forskellige ordninger samt mellem husholdninger og erhverv. Se videre under afsnit 2.1.2.2.



Forureneren betaler-princippet:

Princippet er et grundlæggende princip i miljøbeskyttelsesloven og indebærer, at den som har forårsaget forureningen, skal afholde omkostningerne ved affaldshåndteringen. Se videre under 2.1.2.3.

Regler udstedt i lovgivning og bekendtgørelser

I dette afsnit redegøres for de lovgivningsmæssige rammer for kommunernes fastsættelse af affaldsgebyrer. I 2.1.1 redegøres for lovgrundlaget i form af miljøbeskyttelsesloven¹⁴ og bekendtgørelserne udstedt i medfør heraf, og i afsnit 2.1.2 redegøres nærmere for indholdet af de grundlæggende retlige principper, som kommunerne skal iagttage i forbindelse med fastsættelsen af affaldsgebyrerne. I afsnit 2.1.3 redegøres nærmere for kravene til gebyrfastsættelse for den enkelte affaldsordninger.

¹³ Indtægter, der opnås ved salg af affald, skal modregnes i omkostningerne.

¹⁴ Lovbekendtgørelse nr. 5 af 03.01.2023 om miljøbeskyttelse som ændret ved lovbekendtgørelse nr. 48 af 12.01.2024

2.1.1 Miljøbeskyttelsesloven, affaldsbekendtgørelsen og affaldsaktør-bekendtgørelsen

Kommunerne har i Danmark ansvaret for håndtering af affald, medmindre andet er fastsat i miljøbeskyttelsesloven eller i regler, udstedt i medfør af miljøbeskyttelsesloven, jf. miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 1.

De enkelte kommunalbestyrelser har pligt til at etablere affaldsordninger for det affald, som i henhold til lovgivningen skal håndteres af kommunerne. De enkelte affaldsordningers omfang og tilrettelæggelse m.v. skal fastsættes i et regulativ, som vedtages af kommunalbestyrelsen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 4.

De nærmere regler om de kommunale affaldsordninger, herunder kommunalbestyrelsens pligt til at anvise behandlingsmulighed for affald, pligt til at forestå indsamling og behandling af affald og pligt til at udarbejde regulativer følger af henholdsvis affaldsbekendtgørelsen¹⁵ og affaldsaktør-bekendtgørelsen¹⁶, jf. miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 2 og 5.

Affaldsbekendtgørelsen fastlægger de nærmere regler om klassificering af affald, affaldshierarkiet, den kommunale affaldsplanlægning og etablering af kommunale affaldsordninger. Affaldsaktør-bekendtgørelsen indeholder overvejende reglerne om de kommunale regulativer, herunder benyttelsespligt for kommunale ordninger, samt affaldsgebyrerne og den mere økonomiske regulering som regler om henlæggelse, prisfastsættelse og benchmarking af deponi.

Kommunernes håndtering af affald skal finansieres af gebyrer, der blandt andet skal dække kommunernes udgifter til planlægning, etablering, drift og administration af affaldsordninger, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1.¹⁷ Formålet er at sikre, at den almindelige kommunale opgavevaretagelse på affaldsområdet gebyrfinansieres.¹⁸

Det følger af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1, at kommunalbestyrelsen skal fastsætte gebyrer til dækning af udgifter til følgende aktiviteter og investeringer indenfor affaldsområdet:

1. Planlægning, etablering, drift og administration af affaldsordninger, jf. dog § 50 a.
2. Planlægning, etablering, drift og administration af genbrugsområder på genbrugspladser, jf. § 50 f.
3. Betaling af gebyrer efter § 48 g, stk. 1, udgifter afholdt i forbindelse med Forsyningstilsynets tilsyn efter dette kapitel eller regler udstedt i medfør heraf og omkostninger efter § 11, stk. 1, i lov om Forsyningstilsynet.
4. Indsamling og registrering af oplysninger, jf. § 46 a.
5. Forskudsvis dækning af planlagte investeringer på affaldsområdet, jf. dog stk. 8 og § 50 a.

Gebyrerne skal fastsættes under iagttagelse af de grundlæggende retlige principper, der betegnes ”Hvile-i-sig-selv princippet”, ”Lighedsgrundsætningen” og ”Forureneren betaler princippet” (se nærmere herom i afsnit 2.1.2.1, 2.1.2.2 og 2.1.2.3).

¹⁵ Bekendtgørelse nr. 2512 af 10.12.2021 om affald

¹⁶ Bekendtgørelse nr. 1536 af 16.12.2022 om affaldsregulativer, -gebyrer og -aktører m.v.

¹⁷ Pligten for kommunerne til at lade udgifterne til håndtering af affald dække af gebyrer indebærer, at kommunerne ikke kan indregne og afholde udgifterne til affaldsområdet inden for den skatfinansierede del af den kommunale økonomi. Kravet indebærer desuden, at gebyret ikke må overstige værdien af den offentlige ydelse, herunder omkostningerne ved administration mv. i tilknytning til ydelsen, da der i givet fald begrebsmæssigt vil være tale om en skat.

¹⁸ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love

Kommunalbestyrelsen er forpligtet til at fastsætte et særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Kommunerne kan således ikke fastsætte et samlet gebyr for hele affaldsområdet, og kommunalbestyrelsen skal på anmodning udlevere oplysninger om beregningen af gebyret for hver ordning.

Ved affaldsordning forstås de ordninger, som kommunalbestyrelsen fastsætter vedrørende affald, uanset om disse er fastsat med hjemmel i miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 2, eller anden lovgivning som fx jordforureningslovens § 50. Bestemmelsen er nærmere udmøntet i affaldsaktørbekendtgørelsens kapitel 5 (se nærmere herom i afsnit 2.1.3).

En række affaldsordninger er undtaget fra gebyrfinansiering. Det drejer sig om: 1) indsamling af bærbare batterier og akkumulatorer, der er omfattet af producentansvar samt følgende aktiviteter, hvor der skal fastsættes markedspris: 2) indsamling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse produceret af virksomheder, der producerer affald, som i art og mængde svarer til en husholdnings: 3) indsamling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse produceret på øer uden fast broforbindelse og: 4) indsamling af forbrændingsegnet erhvervsaffald, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 2.

Som konsekvens af miljøbeskyttelseslovens § 48 har kommunalbestyrelsen alene mulighed for at skattefinansiere det kommunale tilsyn efter kapitel 9¹⁹ og håndteringen af herreløst affald. Derudover blev der ved ændring af miljøbeskyttelsesloven i 2018²⁰ mulighed for, at den del af det generelle administrationsgebyr, som før blev betalt af virksomhederne, kan skattefinansieres. Virksomhederne skal dog fortsat betale administrationsomkostninger forbundet med de enkelte affaldsordninger, som virksomheden benytter.²¹ Herudover skal et evt. overskud af indsamling af erhvervsaffald til markedspris tilgå det skattefinansierede område.

2.1.2 Grundlæggende retlige principper

2.1.2.1 Hvile-i-sig-selv princippet

Hvile-i-sig-selv princippet indebærer overordnet, at indtægter og udgifter skal balancere. Det betyder, at der ikke oparbejdes et overskud eller underskud. Princippet har bl.a. til formål at sikre et forbrugerhensyn, da kommunal forsyningsvirksomhed som regel har karakter af monopolvirksomhed i et givent område, hvorfor hvile-i-sig-selv princippet beskytter brugerne imod økonomiske misbrug af monopol.²²

Det følger af miljøbeskyttelseslovens § 48 og de almindelige kommunalretlige principper, at kommunalbestyrelsens fastsættelse af affaldsgebyrer skal ske i overensstemmelse med hvile-i-sig-selv princippet, hvilket betyder, at kommunen kan få dækket sine omkostninger gennem opkrævning af gebyrer, men ikke må optjene et overskud.

Princippet om, at hver affaldsordning skal hvile i sig selv, blev tydeliggjort med lovændringen af miljøbeskyttelsesloven i 2009, hvor miljøbeskyttelseslovens § 48,

¹⁹ Undtagen det tilsyn, der er omfattet af bekendtgørelse nr. 1475 af 12. december 2017 om brugerbetaling for godkendelse m.v. og tilsyn efter lov om miljøbeskyttelse og lov om husdyrbrug og anvendelse af gødning m.v., jf. forarbejderne til miljøbeskyttelsesloven af 2009 (§ 48).

²⁰ Lov nr. 1713 af 27/12/2018 om ændring af lov om miljøbeskyttelse (Ophævelse af affaldsadministrationsgebyret for virksomheder).

²¹ Miljøbeskyttelsesloven med kommentarer, 2. udg. Gorm Møller, side 907 og 911.

²² Kommunernes opgaver - Kommunalfuldmagten, 3. udg., Karsten Revsbech, side 186.

stk. 3, indføres.²³ Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, fastslår, at kommunalbestyrelsen skal fastsætte et særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab, og at kommunalbestyrelsen på anmodning skal udlevere oplysninger om beregningen af gebyret for hver ordning. Bestemmelsen tydeliggør, at hver enkel affaldsordning, som kommunalbestyrelsen etablerer, isoleret set skal hvile i sig selv, jf. eksempelvis bemærkningerne til § 48, stk. 3: "... *Det forventes at øge gennemsigtigheden i gebyrerne, således at det bliver enklere for brugeren at se, hvad der betales for, og tydeliggør, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét. Kommunalbestyrelserne må dog gerne opkræve gebyrerne samlet, men skal til enhver tid kunne udskille dem, og på anmodning udlevere beregningen af gebyret for hver ordning.*"²⁴ Det fremgår af loven, hvad en affaldsordning er, men det kan i praksis være vanskeligt at afgrænse. Se nærmere om afgrænsning af affaldsordninger i afsnit 2.1.3.2.

Princippet blev med lovændringen præciseret i den daværende affaldsbekendtgørelses § 57, stk. 1²⁵, hvorefter hver enkel affaldsordning skal hvile i sig selv. Princippet er senere blevet videreført i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1, hvor efter *Kommunalbestyrelsen skal opføre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3.*

Det fremgår ikke af miljøbeskyttelsesloven eller forarbejderne hertil, over hvilken periode en ordning skal hvile i sig selv, men det antages almindeligvis i affaldssektoren, at det er over en kortere årrække.

Af lobbemærkningerne til miljøbeskyttelseslovens § 48 fra 1991 fremgår det, at fastsættelsen og opkrævningen af gebyrer på affaldsområdet skal ske, så der over et vist tidsrum tilstræbes en dækning af de faktiske omkostninger, som er forbundet med det samlede bortskaffelsessystem.²⁶ Energistyrelsen har i et høringsnotat af 7. december 2020 anført, at *det accepteres, at der er en balance mellem indtægter og udgifter over en 4-årig periode med udgangspunkt i det seneste, afsluttede regnskabsår.*²⁷ I litteraturen²⁸ anføres endvidere, at hvile-i-sig-selv princippet ikke indebærer, at der skal være balance mellem indtægter og udgifter for det enkelte år. Det er tilstrækkeligt, at der er balance over en vis årrække.

2.1.2.2 Lighedsgrundsætningen

Lighedsgrundsætningen indebærer, at borgere i samme situation skal behandles lige.²⁹ Ved lovændringen af miljøbeskyttelsesloven i 2009 tydeliggøres grundsætningens betydning i forhold til fastsættelse af affaldsgebyrer. Det fremgår således af lobbemærkningerne fra lovændringen af miljøbeskyttelsesloven i 2009, at gebyr-

²³ Lov nr. 513 af 12.06.2009 om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love (ny organisering af affaldssektoren).

²⁴ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love samt Miljøbeskyttelsesloven med kommentarer, 2. udg. Gorm Møller, side 913.

²⁵ BEK nr. 1473 af 21/12/2009. Affaldsbekendtgørelsen blev pr. 1. januar 2019 delt i to bekendtgørelser, således at de regler, der hører under Klima-, Energi- og Forsyningsministeren, nu er udskilt i affaldsaktørbekendtgørelsen.

²⁶ Lovforslag nr. 74 af 23.01.1991 om forslag til lov om miljøbeskyttelse.

²⁷ Energistyrelsens høringsnotat af 07.12.2020 vedr. udkast til bekendtgørelse om affaldsregulativer, -gebyrer og -aktører m.v. samt bekendtgørelse om Affaldsregistret og om godkendelse som indsamlingsvirksomhed.

²⁸ Bl.a. Kommunernes opgaver - Kommunalfuldmagten, 3. udg., Karsten Revsbech og Miljøprojekt 465/1999 (Råd og vink om gebyrfastsættelse på affaldsområdet).

²⁹ Miljøprojekt 465/1999 (Råd og vink om gebyrfastsættelse på affaldsområdet).

opkrævning så vidt muligt skal forebygges, at der sker krydssubsidiering mellem forskellige ordninger og mellem forskellige brugergrupper, herunder især mellem husholdninger og erhverv. I praksis betyder dette, at der ikke må optjenes et overskud på en af de kommunale ordninger, som benyttes til at finansiere et underskud på en anden ordning og dermed hindres, at en brugergruppe systematisk betaler en anden brugergruppes omkostninger.³⁰

Affaldsaktørbekendtgørelsens kapitel 5 fastsætter regler, der sikrer, at gebyret netop dækker husholdningernes og virksomhedernes andel af de omkostninger, der er registreret på den tilsvarende konto i budget- og regnskabssystemet, således at krydssubsidiering undgås

I Miljøprojekt 465/1999 (Råd og Vink om gebyrfastsættelse på affaldsområdet)³¹ udgivet af Miljøstyrelsen, anføres det om lighedsgrundsætningen:

”Dette medfører vedrørende affaldsgebyrer, at disse ikke må fastsættes således, at nogle brugere betaler væsentligt mere end svarende til den ydelse, de modtager eller får stillet til rådighed, mens andre betaler væsentligt mindre end ydelser. Dette har som konsekvens, at den enkelte brugers betaling for indsamling og behandling skal svare til de omkostninger, som brugeren eller en gruppe af brugere typisk belaster den pågældende affaldsordning med.”

2.1.2.3 Forureneren betaler princippet

Gebyrerne for affaldshåndtering skal grundlæggende fastsættes i overensstemmelse med forureneren betaler princippet. Forureneren betaler princippet indebærer, at den, hvis affald medfører omkostninger, selv skal dække disse omkostninger. Princippet er fastsat i art. 14 i affaldsdirektivet³², hvoraf det fastslås, at *omkostningerne ved affaldshåndtering afholdes af den oprindelige affaldsproducent eller de nuværende eller tidligere affaldsindehavere.*

Med forureneren betaler princippet er der fokus på, at omkostningerne afholdes af den juridiske eller fysiske person, der er årsag til en opstået forurening eller anden miljøproblem. Forureneren betaler princippet medfører bl.a., at de kommunale affaldsordninger skal målrettes brugerne, og at affaldsgebyrerne skal dække de faktiske omkostninger ved kommunens håndtering af affaldet.

Med indførelsen af kravet om fastsættelse af særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter der er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab i 2009³³, er der sket en præcisering af princippet.

Således tydeliggøres det EU-fastsatte princip om forureneren betaler bl.a. i miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 6, hvorefter gebyrer efter § 48, stk. 1, skal, for så vidt angår husholdninger, opkræves hos den, der har tinglyst adkomst på ejendommen. Tilsvarende miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 7, hvorefter gebyrer efter § 48, stk. 1, skal, for så vidt angår virksomheder, opkræves hos den i CVR-registeret registrerede ejer af virksomheden. I lovbemærkningerne af 2009 til miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 7, anføres det, at *bestemmelsen i højere grad sikrer overensstemmelse med forureneren betaler princippet, idet gebyret for affaldsproducerende virksomheder skal opkræves hos virksomhedens ejer og ikke som tidligere hos ejer af ejendommen, hvor virksomheden er beliggende.*³⁴

³⁰ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love.

³¹ Miljøprojekt 465/1999 (Råd og vink om gebyrfastsættelse på affaldsområdet).

³² Direktiv 2018/851 af 30.05.2018 om ændring af direktiv 2008/98/EF om affald.

³³ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love.

³⁴ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love.

EU-domstolen har i Hotel Futura sagen³⁵ taget stilling til omfanget af forureneren betaler princippet. En italiensk kommune havde fastsat prisen for afhentning af dagrenovation ud fra størrelsen af det beboelige areal. Hotellerne betalte dermed en uforholdsmæssig stor andel af regningen for håndtering af dagrenovation og mente, at det var i strid med forureneren betaler princippet.

Domstolen fastslog, at forureneren betaler princippet indebærer, at medlemsstaterne i princippet skal sikre, at samtlige brugere af en kollektiv ordning afholder omkostningerne forbundet med håndteringen af det pågældende affald. Domstolen fastslog endvidere, at medlemsstaterne selv kan beslutte metoden for overholdelse af princippet, og at det ofte vil være vanskeligt og urimeligt byrdefuldt at fastlægge den nøjagtige mængde af affald per bruger. Domstolen fastslog derfor, at EU-retten alene fastsætter et krav om, at der anvendes objektive og egnede kriterier. Det er således ikke i strid med forureneren betaler princippet at fastsætte gebyrer på grundlag af et skøn over den frembragte affaldsmængde og ikke på grundlag af den faktiske frembragte affaldsmængde. Gebyret må dog ikke være uforholdsmæssigt i forhold til de affaldsmængder eller til karakteren af det affald, som brugeren kan frembringe.

I den pågældende sag fandt Domstolen, at det anvendte kriterium, ud fra gennemsnitsbetragtninger, var egnet til at fastslå affaldsproduktionen.

Forureneren betaler-princippet finder også udtryk i reglerne om det udvidet producentansvar, jf. afsnit 2.5, hvorefter virksomheder gøres ansvarlige for affaldsbehandlingen af de produkter, de producerer og markedsfører. Det følger af det udvidet producentansvar, at omkostninger til håndtering af emballageaffald fra borgerne affaldsgebyrer flyttes til producenterne, jf. den politiske aftale af 30. august 2022 om Udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter.

2.1.3 Fastsættelse af affaldsgebyrer for enkelte affaldsordninger

Kommunalbestyrelsen skal som nævnt fastsætte et særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Bestemmelsen har til formål at øge gennemsigtigheden i gebyrerne ved at give borgerne mulighed for at se, hvilken service de betaler for og hindre, at forskellige brugergrupper ikke betaler for hinanden.³⁶

Det præciseres i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1, at kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning således, at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen.

Såvel forarbejderne til miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, som affaldsaktørbekendtgørelsen henviser til, at omkostningerne skal opgøres i overensstemmelse med opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem.³⁷ Denne opdeling fremgik oprindeligt af lovbemærkningerne til § 48, stk. 3, men fremgår nu af bilag 1 til cirkulære om budget- og regnskabssystemer for kommuner.³⁸ De reguleringsmæssige rammer for kontoplanen fremgår af affaldsaktørbekendtgørelsens §17. Se nærmere herom i afsnit 2.2.3

I bilaget oplistes følgende konti i det kommunale budget- og regnskabssystem, hvortil omkostningerne indenfor affaldsområdet kan henføres:

- generel administration vedr. kun husholdninger,

³⁵ EU-Domstolens dom af 16.06.2009 i sag C-254/08.

³⁶ Lov nr. 513 af 12.06.2009 om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love (ny organisering af affaldssektoren).

³⁷ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love.

³⁸ Cirkulære nr. 9916 af 15.10.2019 om budget og regnskabssystemer for kommuner. Ændringerne i forhold til den oprindelige kontoopdeling følger af Indenrigsministeriets orientering nr. 59 af 21.12.2022, sagsnr. 2022-5280.

- ordninger for restaffald,
- ordninger for storskrald og haveaffald,
- ordninger for mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast-, og drikkekartonsaffald,
- ordninger for farligt affald og tekstilaffald,
- genbrugsstationer,
- øvrige ordninger og anlæg samt
- indsamling af erhvervsaffald til markedspriser.

Fordelingen af omkostninger til forskellige affaldsordninger gennemgås nærmere i afsnit 3.3.

Selvom det kommunale budget- og regnskabssystem alene angiver ovenstående konti, hvortil omkostningerne indenfor affaldsområdet kan henføres til, så er kommunalbestyrelsen i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, forpligtet til at fastsætte særskilte gebyrer for hver enkelt affaldsordning i kommunen.³⁹ Gebyrfastsættelsen hviler, som beskrevet i afsnit 2.1.2.1, på kravet om at en affaldsordning, baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab, skal hvile-i-sig-selv.

Kommunerne skal fastsætte særskilte gebyrer, selvom udgifterne til at håndtere fraktionerne, hvor der skal fastsættes særskilte gebyrer for, konteres på samme konto i det kommunale budget- og regnskabssystem. Kommunen bør i dette tilfælde oprette underkonti for hver fraktion for at sikre adskillelse af udgifterne.^{40,41}

Kravet om fastsættelse af særskilte gebyrer for hver ordning er, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2, ikke til hinder for, at kommunalbestyrelsen kan opkræve gebyrerne samlet for den enkelte bruger. Kommunalbestyrelsen skal dog ved anmodning kunne dokumentere fordeling af omkostningerne på de forskellige ordninger. (se også afsnit 2.1.3.3)

2.1.3.1 Gebyrfastsættelse af administrationsomkostninger

Kommunen skal, ud over opkrævning af gebyrer for de enkelte affaldsordninger, opkræve gebyrer hos husholdninger for generelle administrationsomkostninger. Et generelt administrationsgebyr omfatter udgifter til affaldsrelaterede opgaver, som ikke kan henføres under de enkelte affaldsordninger. Dette kan eksempelvis være udgifter til udarbejdelse af affaldsregulativer, konkrete anvisninger og affaldsplanlægning.⁴²

Kommunalbestyrelsen skal således i medfør af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk. 1, 1. pkt., fastsætte og opkræve gebyr hos alle husholdninger i kommunen, herunder sommerhuse og kolonihaver, til dækning af de af kommunens generelle administrationsomkostninger. Begrebet administrationsomkostninger uddybes i bestemmelsen og omfatter bl.a. administration af anvisningsordninger, regulativfastsættelse, information, konkrete anvisninger om håndtering af husholdningsaffald samt planlægning og administration, som ikke kan henføres til de enkelte ordninger, jf. § 17, stk. 1, 2. pkt.

Administrationsgebyret kan fastsættes som et gennemsnitsgebyr for alle husholdninger, jf. § 17, stk. 1, 4. pkt. Alternativt kan kommunalbestyrelsen i gebyrbladet

³⁹ Miljøstyrelsens vejledende udtalelse om affaldsbekendtgørelsens gebyrbestemmelser af 17.02.2010.

⁴⁰ I forarbejderne til ændringen af miljøbeskyttelsesloven i 2009 anføres følgende angående bemyndigelsen til miljøministeren til at fastsætte nærmere regler herom, at "Der forventes fastsat regler, hvorefter gebyret netop skal dække husholdningernes og virksomhedernes andel af de omkostninger, der er registreret på den tilsvarende konto i budget- og regnskabssystemet, således at krydssubsidiering undgås. [...]".

⁴¹ Det følger videre af afsnit 4.2 i vejledning nr. 11 af 03/02/2010, at med "...virkning fra 2011 skal kommunerne fastsætte et gebyr for hver enkelt affaldsordning, kommunen etablerer indenfor hvert af affaldsområderne. Der skal således oprettes en underkonto for hver enkelt ordning."

⁴² Lovforslag nr. 119 af 05.12.2018 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse.

vælge at fastsætte fordelingen af omkostningerne mellem forskellige typer af husholdninger, der ikke benyttes til helårsbeboelse, jf. § 17, stk. 2.

2.1.3.2 Kommunale affaldsordninger

Reglerne om de kommunale affaldsordninger er fastsat i affaldsbekendtgørelsen og affaldsaktørbekendtgørelsen, der er udstedt i medfør af bemyndigelsesbestemmelsen i miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 2.

Kommunalbestyrelsen skal etablere ordninger for affald, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 4, § 8. Affaldsordninger defineres i lovbemærkningerne som en ordning, som kommunalbestyrelsen har fastsat vedrørende affald, uanset om ordningen er fastsat med hjemmel i miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 2, eller anden lovgivning.⁴³ Begrebet *affaldsordning* omfatter således alle de ordninger, som kommunalbestyrelsen har fastsat i et regulativ. Kommunerne har dermed relativt brede rammer for hvilke affaldsordninger der etableres. Inden for hver ordning kan gebyret endvidere differentieres og fordeles bl.a. mellem forskellige typer af husholdninger (se nærmere herom i afsnit 2.1.3.3).

I affaldsbekendtgørelsen fastsættes nærmere regler om etablering af og krav til visse affaldsordninger der skal oprettes, jf. kapitel 6 i affaldsbekendtgørelsen.⁴⁴

Kommunalbestyrelsen kan fastsætte en indsamlings- eller anvisningsordning for affald. En indsamlingsordning kan fastsættes som en henteordning eller en bringeordning, hvor forskellen mellem ordningerne beror på hvem, der har ansvaret for at hente eller bringe (enten kommunalbestyrelsen eller borgeren og virksomheden). Ved en anvisningsordning har den affaldsproducerende virksomhed ansvaret for, at affaldet håndteres efter regulativets bestemmelser.⁴⁵

Affaldsordningerne fastsættes for en eller flere fraktioner⁴⁶ og skal fastsættes i et regulativ, som vedtages af kommunalbestyrelsen, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 3. Ved udarbejdelsen af regulativerne skal kommunalbestyrelsen anvende paradigmerne vedlagt bekendtgørelsen som bilag, jf. bilag 3 og 4 i bekendtgørelsen, og offentliggøre vedtagne regulativer ved indrapportering til den nationale regulativdatabase, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 3, § 3, stk. 3 og 4.⁴⁷ Bilag 3 indeholder standardregulativet for husholdningsaffald, hvor bilag 4 indeholder standardregulativer for erhvervsaffald. Regulativerne skal indeholde de indsamlings- og anvisningsordninger og forskrifter herom, der skal anvendes i kommunen af husholdninger og erhverv, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 4.

Domstolene og Ankestyrelsen (tidligere ”Statsforvaltningen”) har i flere sager taget stilling til lovligheden af opkrævede gebyrer for affaldsordninger i kommuners affaldsregulativer. Bl.a. U 2013.1030 H/MAD 2013.102 H, hvor en kommunes beslutning om forhøjelse af affaldsgebyr for etageejendomme ikke havde hjemmel i kommunens affaldsregulativ og som følge heraf var ugyldig, og MAD 2010.302 STF, hvor

⁴³ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love.

⁴⁴ Bekendtgørelsen indeholder desuden definitioner for affaldsfraktion (§ 3, nr. 3), anvisningsordning (§ 3, nr. 8), indsamlingsordning (§ 3, nr. 28), ordning (§ 3, nr. 37), og nærmere regler for kommunale affaldsordninger.

⁴⁵ Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og andre love

⁴⁶ Fraktioner er defineret i affaldsbekendtgørelsens § 3, nr. 3, som *Underopdeling af affald efter materiale, sammensætning og oprindelse, herunder asfalt, papir, pap, dæk, affald i form af metal og elektriske og elektroniske produkter, affald i form af batterier og akkumulatorer, PVC, plast, glas, shredderaffald, jord og træ.*

⁴⁷ Den nationale regulativdatabase kaldes NSTAR, som har til formål at sikre, at de kommunale affaldsregulativer får ens opbygning, definitioner og begreber.

en renovationsordning blev igangsat uden det fornødne hjemmelsgrundlag i kommunens affaldsregulativ, hvorfor der ikke kunne opkræves de for ordningen fastsatte gebyrer.

2.1.3.3 Principper for fastsættelse og opkrævning af gebyrer

Kapitel 5 i affaldsaktørbekendtgørelsen fastsætter nærmere principper for kommunalbestyrelsens fastsættelse og opkrævning af gebyrer.

Principper for fastsættelse af gebyrer

Gebyrer skal fastsættes i et gebyrblad, der skal godkendes af kommunalbestyrelsen og offentliggøres på kommunens hjemmeside, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 15, stk. 1.

Affaldsaktørbekendtgørelsen §§ 17 - 20 indeholder nærmere regler om fastsættelse og opkrævning af gebyrer for husholdninger og virksomheder.⁴⁸

Der kan fastsættes sæргеbyrer for de ekstraomkostninger, som kommunalbestyrelsen påføres af den enkelte affaldsproducent. Det kan eksempelvis omfatte omkostninger som følge af brugernes ukorrekte sortering eller ekstra omkostninger til afhentning af affald fra brugeren, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 15, stk. 2.

Kommunalbestyrelsen kan desuden i gebyrbladet fastsætte fordelingen af omkostningerne mellem forskellige typer af husholdninger, fx lejligheder og sommerhuse, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk. 2.

Affaldsaktørbekendtgørelsen angiver endvidere, i hvilke tilfælde gebyrer skal differentieres. Fælles for reglerne om gebyrdifferentiering for husholdninger og virksomheder synes at være, at gebyrerne skal differentieres på en måde, hvorefter gebyret afspejler den enkelte brugerbelastning af ordningen.⁴⁹ Gebyrstørrelsen for restaffald kan således differentieres ved fx vægten af affaldet, der hentes, beholdervolumen og/eller tømningfrekvens, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk. 3, eller afspejle tidsforbruget ved kommunens anvisning af affald, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 18, stk. 3 og 4.

Nogle gebyrer kan fastsættes og opkræves fra husholdninger som et gennemsnitsgebyr på tværs af alle husholdningskunder, fx gebyrer til dækning af administrationsomkostninger, jf. § 17 i affaldsaktørbekendtgørelsen. Det bemærkes, at bestemmelsen ikke fastsætter et krav om, at kommunalbestyrelsen skal fastsætte visse gebyrer som gennemsnitsgebyrer, men giver alene mulighed for, at kommunalbestyrelsen kan vælge at fastsætte et gennemsnitsgebyr. Jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 8, stk. 5 kan kommunen etablere forskellige ordninger for den samme brugergruppe, når forskellen er begrundet i objektive kriterier som f.eks. boligtype.

Principper for opkrævning af gebyrer

Kommunalbestyrelsen kan, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2, opkræve et samlet gebyr for alle de ordninger, som en husholdning eller virksomhed er forpligtet til at betale til. Kommunalbestyrelsen skal på anmodning dokumentere fordelingen af omkostningerne på de forskellige ordninger.

Gebyrerne opkræves, i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 6 og 7, hos henholdsvis den, der, fsva. husholdninger, har tinglyst adkomst på en ejendom og den i CVR-registret registrerede ejer af en virksomhed.

Ovenstående medfører eksempelvis, at der for en udlejningsejendom opkræves gebyr hos ejeren af ejendommen og ikke hos de enkelte lejere (husstande). For en

⁴⁸ Den kommunale kontoplan følger hovedsageligt strukturen i affaldsaktørbekendtgørelsens §§ 17 - 18. Se endvidere i afsnit 2.2.

⁴⁹ Dette fremgår direkte af affaldsaktørbekendtgørelsens § 18, stk. 1, som fastslår, at gebyret for indsamlingsordninger for deponeringseget farligt affald skal differentieres efter kriterier, der afspejler den enkelte virksomheds belastning af ordningen.

ejendom med flere lejere/husstande, eksempelvis en etageejendom, er der dermed ikke, i de gældende regler, et krav om at opgøre eller angive et gebyr pr. husstand. Hertil bemærkes videre, at der ikke ses at være krav om at en kommune skal føre opgørelser over antal husstande pr. ejer af en ejendom.

2.1.3.4 Henlæggelser til planlagte investeringer

Det følger af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1, at der ved fastsættelsen af affaldsgebyrer skal fastsættes gebyr til dækning af udgifter til forskudsvis dækning af planlagte investeringer på affaldsområdet.

Kommunalbestyrelsen kan i medfør af affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 lade henlæggelser til planlagte investeringer indgå ved fastsættelse af gebyrer såfremt en række betingelser er opfyldt førend der. Det forudsætter, at

- 1) *kommunalbestyrelsen har truffet beslutning om investeringer til reovering, ombygning eller etablering af nye anlæg,*
- 2) *kommunalbestyrelsens beslutning er truffet på baggrund af et budget for investeringens omfang og en plan for finansieringen af investeringen, og*
- 3) *investeringen fremgår af den gældende affaldshåndteringsplan (jf. bekendtgørelse om affald (affaldsbekendtgørelsens § 16, stk. 1, nr. 7)).*

Det følger endvidere af affaldsaktørbekendtgørelsens § 22, stk. 2, at der kan ske henlæggelser til investeringen i op til 5 år efter, at investeringsbeslutningen er truffet.

Der kan altså foretages henlæggelser, der i dette tilfælde er en disponering hvor der reserveres et beløb til en fremtidig investering.

Affaldsbekendtgørelsens § 16, stk. 1, nr. 7 lægger til grund, at planlægningsdelen af den kommunale affaldshåndteringsplan, jf. affaldsbekendtgørelsens § 14, stk. 2, nr. 3, skal indeholde en redegørelse for *"Planlagte fremtidige investeringer til reovering, ombygning eller etablering af nye anlæg, som er vedtaget af kommunalbestyrelsen"*. Det følger videre af Affaldsbekendtgørelsens § 16, stk. 2, at redegørelsen for ovenstående skal være detaljeret for de første 6 år og overordnet for den resterende del af planperioden.⁵⁰

Det bemærkes, at affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 ikke indeholder nogen beløbsmæssig begrænsning. Det vil sige, at der i affaldsgebyrerne kan indregnes henlæggelser til den fulde - planlagte - investeringssum. Bestemmelsen indeholder desuden ingen retningslinjer for, hvordan henlæggelser til investeringer som ikke gennemføres som planlagt, skal håndteres ift. affaldsgebyrerne.

Der henvises til afsnit 3.6.2 for en nærmere beskrivelse af konsekvenserne heraf.

2.1.3.5 Over-/underdækning

Over-/underdækning anvendes som betegnelse for, at der ved afslutning af en given periode ved affaldskunderne enten er opkrævet et for højt affaldsgebyr (overdækning) eller et for lavt affaldsgebyr (underdækning) i forhold til de afholdte omkostninger til den pågældende affaldsordning.

Over-/underdækninger opgøres i henhold til bestemmelsen i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1, pr. ordning. Dette henset til, at *"den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3"*.

En over-/underdækning er i princippet udtryk for en midlertidig afvigelse fra hvile-i-sig-selv princippet, forstået på den måde, at der enten er realiseret højere eller lavere indtægter holdt op imod de realiserede omkostninger. Overholdelsen af hvile-i-sig-selv princippet kræver således at en over-/underdækning afvikles.

⁵⁰ Planperioden er i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 14, stk. 1 på 12 år og skal revideres mindst hvert 6. år.

Afviklingen af en over-/underdækning vil, henset til at hvile-i-sig-selv princippet, der gælder for hver enkelt ordning, jf. nærmere afsnit 2.1.2.1, skulle ske indenfor den ordning, som den udspringer af. Det må herunder antages, at en ændring af sammensætningen af ordninger ikke kan medføre at en over-/dækning ikke afvikles indenfor den ordning, som den oprindeligt udspringer fra.

Miljøbeskyttelsesloven indeholder imidlertid ikke nærmere regler om afvikling af opståede over- eller underdækninger i forbindelse med kommunernes opkrævning af affaldsgebyrer. Som beskrevet i afsnit 3.7 ses der heller ikke at foreligge øvrige regler, der præcist forholder sig til, over hvilken periode affaldsgebyrer skal hvile i sig selv.

2.1.3.6 Kontrol og tilsyn

Efter gældende regler har kommunalbestyrelsen tilsyn med, at regler vedrørende affaldsgebyrer overholdes og kommunalbestyrelsens gebyrfastsættelse kan ikke påklages, jf. miljøbeskyttelseslovens §48 stk. 5.

Kommunalbestyrelsen fører generelt tilsyn med, at loven og de regler, der er fastsat med hjemmel i loven, overholdes, jf. miljøbeskyttelseslovens § 65.

Ankestyrelsen varetager tilsynet med kommunerne og kommunale fællesskaber, jf. § 47, stk. 1, i kommunestyrelsesloven.⁵¹ Det omfatter bl.a. et tilsyn med, at kommunerne og de kommunale fællesskaber (kommunale selskaber godkendt efter § 60 i kommunestyrelsesloven) overholder reglerne i miljøbeskyttelsesloven. Ankestyrelsens tilsyn med kommunerne er navnlig et legalitetstilsyn. Ankestyrelsen fører således ikke et aktivt økonomisk tilsyn på affaldsområdet, som det eksempelvis kendes fra el-, gas- og fjernvarmeområdet, hvor Forsyningstilsynet fører et aktivt økonomisk tilsyn med at bl.a. prisfastsættelsen og øvrige økonomiske forhold overholder reglerne på el-, gas- og fjernvarmeområdet, analyserer og overvåger markedsudviklingen og kommer med forslag til forbedring af den økonomiske regulering.

Det er hensigten at Forsyningstilsynet som følge af aftalen om Klimaplan for en grøn affaldssektor og cirkulær økonomi af 16. juni 2020 i fremtiden skal føre et skærpet økonomisk tilsyn med affaldsgebyrerne.

Som følge af aftalen af 16. juni 2020 blev der med lov nr. 898 af 21/06/2022 om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet indført en række tiltag, der har til formål at øge transparens og overvågning af de kommunale affaldsgebyrer. Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 898, at hensigten er at *tilsynet skal målrettes, således at der over tid sikres effektive og rimelige priser, herunder for at undgå krydssubsidiering eller anden ulempe for forbrugerne*. Det anføres i forarbejderne, at der særligt kan være en *generel risiko for krydssubsidiering mellem affaldsordninger på de områder, hvor borgere og virksomheder begge benytter kommunale ordninger*.⁵²

Med lovændringen i 2022 bemyndiges klima-, energi- og forsyningsministeren til at fastsætte regler om, hvilke opgaver Forsyningstilsynet skal varetage, herunder opgaver med analyser og overvågningsopgaver for at sikre en velfungerende konkurrencebaseret affaldssektor, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48 d. Bemyndigelsen er endnu ikke udnyttet. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen⁵³, at bestemmelsen bl.a. *forventes at kunne benyttes til at fastsætte regler om, at Forsyningstilsynet fremover vil skulle overvåge de kommunale affaldsgebyrer, herunder at Forsyningstilsynet f.eks. vil skulle udarbejde statistikker på området og offentlig-*

⁵¹ Lovbekendtgørelse nr. 47 af 15/01/2019 af lov om kommunernes styrelse (kommunestyrelsesloven)

⁵² Lovforslag nr. 153 af 30.03.2022 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet

⁵³ Lovforslag nr. 153 af 30.03.2022 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet

gøre gennemsnitstal blandt andet med det formål at undersøge, hvordan de gældende regler for kommunernes fastsættelse af affaldsgebyrer kan skærpes, så krydssubsidiering undgås.

Lovændringen giver endvidere mulighed for Forsyningstilsynet i forbindelse med sin opgavevaretagelse efter bestemmelserne i kapitel 6 i miljøbeskyttelsesloven eller regler udstedt i medfør af kapitlet, at indhente nødvendige oplysninger hos kommunalbestyrelsen og andre markedsaktører og meddele påbud om udlevering af oplysninger, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48 f, stk. 1. Bestemmelsen giver Forsyningstilsynet mulighed for at indhente relevante oplysninger til en effektiv overvågning bl.a. til at kunne overvåge graden af gennemsigthed af de kommunale affaldsgebyrer og til at udarbejde statistikker på området.⁵⁴

Forsyningstilsynet kan fastsætte nærmere regler om kommunalbestyrelsens og andre markedsaktørers pligt til at videregive oplysninger, herunder fastsætte regler om formen for indberetning og at indberetningen skal ske elektronisk, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48 f, stk. 2. Denne bestemmelse giver Forsyningstilsynet bemyndigelse til at fastsætte regler om, at der til indberetningen vil skulle anvendes en standardkontoplan, og at indberetningen skal ledsages af en revisorerklæring.

Ankestyrelsen fører fortsat tilsyn med kommunerne og kommunale fællesskaber, hvor det ikke i miljøbeskyttelsesloven eller i regler udstedt i medfør af miljøbeskyttelsesloven udtrykkeligt fremgår, at tilsynet varetages af Forsyningstilsynet. Ankestyrelsen fører således fortsat tilsyn med kommunernes overholdelse af reglerne om fastsættelse, opkrævning og kontoføring af gebyrer for affaldsordninger.⁵⁵

Ankestyrelsen har ikke hjemmel til at føre tilsyn med kommunalt ejet aktie- og anpartsselskaber. Ved selskabsgørelse af kommunernes levering af affaldsydelser i overensstemmelse med den politiske aftale herom af 30. august 2022⁵⁶, vil Ankestyrelsen dermed føre fortsat tilsyn med kommunens fastsættelse af affaldsgebyrer, men kan ikke føre tilsyn med de kommunale aktieselskabers fastsættelse, opkrævning og kontoføring af affaldsgebyrer

2.1.3.7 Opkrævning af moms

Kommunerne må efter gældende ret ikke opkræve moms for levering af affaldsydelser til private grundejere og grundejerforeninger. Denne retsstilling følger af Landsskatterettens såkaldte Momssag,⁵⁷ der omgjorde Skatterådets tidligere praksis, som anså momsopkrævning for lovligt.

Momssagen har givet anledning til den politiske aftale af 30. august 2022 om selskabsgørelse af kommunernes levering af affaldsydelser, som sigter på at imødegå konkurrenceforvriddning ved at selskabsgøre kommunernes levering af affaldsydelser i kommunale aktie- eller anpartsselskaber. Formålet er at sikre, at affaldsydelserne med selskabsgørelsen bliver momspligtige.

Det har været uafklaret, om kommunalt ejede aktie- eller anpartsselskaber skal opkræve moms i forbindelse med levering af affaldsydelser.⁵⁸ En endelig afklaring af, om kommunalt ejet aktie- eller anpartsselskaber skal opkræves moms på nuværende tidspunkt, har afventet et styresignal for momsopkrævning på renovationsydelser fra Skattestyrelsen. Styresignalet, som blev offentliggjort den 3. november

⁵⁴ Lovforslag nr. 153 af 30.03.2022 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet

⁵⁵ Lovforslag nr. 153 af 30/03/2022 om forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og lov om Forsyningstilsynet

⁵⁶ Aftale om selskabsgørelse af kommunernes levering af affaldsydelser, 30. august 2022.

⁵⁷ Landsskatterettens afgørelse af 21. oktober 2020, sagsnr. SKM 2020.459 LSR.

⁵⁸ Se fx <https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2022/raffineret-losning-pa-den-ulovlige-moms-pa-dagrenovation>, https://www.ey.com/da_dk/tax/moms-paa-renovationsydelser-udkast-til-styresignal, <https://www.pwc.dk/da/artikler/2022/03/moms-pa-dagrenovation.html>

2023, anviser, at et kommunalt ejet aktie-/anpartsselskab, efter en konkret vurdering, kan anses for at være et offentligt organ i sig selv. I det tilfælde vil selskabet være omfattet af praksisændringen. Det anføres i styresignalet, at det samme gælder for et kommunalt selskab oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven.

2.1.4 Gældende regler for fastsættelse af affaldsgebyr - opsummering

Reglerne for kommunernes fastsættelse af affaldsgebyr følger af miljøbeskyttelsesloven og de dertilhørende affalds- og affaldsaktørbekendtgørelser.

Reguleringen suppleres af grundlæggende retlige principper, der bestemmer, at gebyropkrævningen skal afspejle kommunens netto-omkostninger (hvile i sig selv princippet), at lige deltagere i en affaldsordning skal behandles lige (lighedsprincippet), samt at gebyropkrævningen skal ske hos den egentlige forurener (forurenere betaler princippet).

Der gælder ikke faste regler for, over hvilken periode en affaldsordning skal hvile i sig selv. I affaldssektoren antages det almindeligvis, at ubalancer kan tillades i en kortere årrække. I forlængelse heraf er der ikke regler for, hvor længe over- eller underdækninger kan bestå.

Kommunerne skal fastsætte affaldsgebyrer for de enkelte affaldsordninger i overensstemmelse med opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, herunder et gebyr for generelle administrationsomkostninger. Definitionen på en affaldsordning fremgår ikke direkte af miljøbeskyttelsesloven eller de dertilhørende bekendtgørelser, men er defineret i lovbemærkningerne som enhver affaldsordning, som kommunalbestyrelsen fastsætter i medfør af lovgivning. Affaldsordningerne fastsættes for en eller flere fraktioner og skal fastsættes i et regulativ.

Visse affaldsgebyrer kan fastsættes som gennemsnitsgebyrer, og der kan i visse tilfælde gebyrdifferentieres, eksempelvis efter brugerbelastning.

Kommunalbestyrelsen fører generelt tilsyn med, at kommunale aktiviteter udøves i overensstemmelse med gældende lovgivning. Ankestyrelsen varetager tilsynet med kommunerne og kommunale fællesskaber men kan ikke føre tilsyn med kommunalt ejede aktieselskaber. Med lovændringen af MBL i 2022 er det bestemt, at Forsyningstilsynet i fremtiden skal varetage et skærpet økonomisk tilsyn med affaldsgebyrerne.

Efter gældende ret må kommunerne ikke opkræve moms for levering af affaldsydelser til private eller grundejerforeninger. På baggrund af politisk aftale herom søges forskellen udlignet gennem indførelse af krav om selskabsgørelse af kommunernes levering af affaldsydelser i aktie- eller anpartsselskaber, med henblik på at opnå at alle aktiviteter bliver momspligtige.

2.2 Regelfastsatte rammer for sammenhæng mellem ordninger, gebyrer og omkostningsopgørelser

Baseret på de gældende regler, som beskrevet ovenfor, er der en sammenhæng mellem ordninger, regulativer, gebyrer og regnskabsmæssig registrering af omkostninger.

Rammerne og principperne for den kommunale gebyrfastsættelse fastlagt i miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, hvoraf fremgår at ”der skal fastsættes særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab”.

I tilknytning hertil er det i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16 udspecificeret, at ”Kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen”

2.2.1 Affaldsordninger

Det følger, som anført ovenfor, af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, at der skal fastsættes et særskilt gebyr for hver affaldsordning.

Ordningbegrebet er relativt bredt og kommunerne har vide rammer for oprettelse af ordninger. I affaldsbekendtgørelsens⁵⁹ kapitel 6 er dog specificeret, en række ordninger hvor der er krav om at kommunerne stiller disse rådighed, jf. afsnit 2.1.3.2. Bestemmelserne i affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 giver derudover en række muligheder for, hvorledes affaldsordninger kan sammensættes.

For at anskueliggøre, hvilke valg kommunalbestyrelsen kan træffe, er nedenfor vist affaldsbekendtgørelsens opdeling i ordninger for husholdninger. Opdelingen består af 16 ordninger, jf. bestemmelserne i bekendtgørelsens §§ 20-35, der består af fraktionsopdelte ordninger samt byggeaffald, genbrugsplads og storskrald.

Som vist i figuren nedenfor kan ordningerne i §§ 21-26 sammenlægges i forskellige ordninger hvor fraktioner blandes. Heraf er § 42 overgangsordninger, der udløber 1. januar 2025. Der er tillige mulighed for at anmode om undtagelser⁶⁰.

Ordninger for husholdninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6				
(kombinationer og tidsbegrænsede undtagelser)				
Krav om etablering af henteordninger				
Mad	§ 20			
Papir	§ 21	§ 37		§ 42 (blød plast)
Pap	§ 22			
Glas	§ 23	§ 38		§ 42 (hård plast)
Metal	§ 24			
Plast	§ 25	§ 40	§ 39	§ 41
Mad og drikkekarton	§ 26			
Fartigt affald	§ 27			
Tekstil	§ 28			
restaffald	§ 33			
Krav om øvrige indsamlingsordninger				
Haveaffald	§ 29			
PVC	§ 30			
Imprægneret træ	§ 31			
Genbrugsplads	§ 34			
Byggeaffald	§ 35			
Ingen krav				
Storskrald	§ 32			

Figur 1: Ordninger for husholdninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6, ekskl. dispensationsmuligheder efter bekendtgørelsens § 43. For §§ 20-28, § 33 samt §§ 37-41 gælder at disse skal oprettes som henteordninger. § 42 er to overgangsordninger, der udløber 1. januar 2025.

Denne struktur, bygget op omkring ordningerne i affaldsbekendtgørelsen, afspejler sig dog typisk ikke direkte i kommunernes gebyrblade. Dette skyldes grundlæggende det forhold at kommunerne generelt jf. regler om ordninger og affaldsregulativer m.v., har vide muligheder for at etablere forskellige ordninger. Der er desuden forskellige muligheder for kombinationer af hente- og bringeordninger, samt mulighed for at etablere ordninger der kombinerer fraktioner med forskelligt indsamlingsmateriel og serviceniveau hvortil der sættes et særskilt gebyr (se nærmere i afsnit 3). Kombineret med muligheden for at differentiere på husstandstyper, samt fastsætte sæргеbyrer betyder, at der reelt er et stort antal mulige kombinationer, der kan vælges.

⁵⁹ Bekendtgørelse om affald nr. 2512 af 10/12 2021.

⁶⁰ Jf. Bekendtgørelse om affald nr. 2512 af 10/12 2021 §§ 43.

2.2.2 Gebyrstruktur for affaldsordninger

Det følger af bestemmelsen i miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, at gebyrerne for affaldsordningerne skal fastsættes på grundlag af de opgjorte omkostninger, for hver affaldsordning, i det kommunale regnskab.

Grundlaget for gebyrstrukturen for de respektive affaldsordninger er med andre ord bundet op på det kommunale regnskab.

Fremsættelsesbemærkningerne til affattelsen af bestemmelsen var, jf. bemærkninger til pkt. 45 i lovforslag af 26. februar 2008 (lov nr. 153 af 12. juni 2009). Det bemærkes at der sidenhen er sket ændringer i de underliggende regler:

”Den foreslåede bestemmelse er ny. Bestemmelsen pålægger kommunalbestyrelserne at fastsætte særskilte gebyrer for hver affaldsordning. Dette gælder dog ikke, hvis der i andre regler er fastsat anden finansieringsform. Ved affaldsordning forstås de ordninger, som kommunalbestyrelsen fastsætter vedrørende affald, uanset om disse er fastsat med hjemmel i miljøbeskyttelseslovens § 45, stk. 2, eller anden lovgivning som f.eks. jordforureningslovens § 50.

Kommunalbestyrelserne skal beregne særskilte gebyrer for alle de ordninger, som har særskilte konti i det kommunale budget- og regnskabssystem. Det kommunale budget og regnskabssystem opererer på affaldsområdet med følgende konti:

- fælles formål (administration),*
- dagrenovation,*
- papir, pap og glas,*
- storskrald og haveaffald,*
- farligt affald,*
- genbrugspladser samt*
- øvrige ordninger og anlæg.*

Hensigten med bestemmelsen er, at kommunalbestyrelserne skal kunne dokumentere gebyrstørrelsen for brugergrupper for hver enkelt af ordningerne. Ikke alle kommunalbestyrelser vil iværksætte affaldsordninger for alle de nævnte affaldsfraktioner, der er dækket af konti i budget og regnskabssystemet. I så fald skal der ikke beregnes gebyr herfor.

I de nuværende regler har kommunalbestyrelserne mulighed for at opkræve samlede gebyrer. Denne mulighed er med bestemmelsen afskaffet. Det forventes at øge gennemsigtigheden i gebyrerne, således at det bliver enklere for brugeren at se, hvad der betales for, og tydeliggør, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét. Kommunalbestyrelserne må dog gerne opkræve gebyrerne samlet, men skal til enhver tid kunne udskille dem, og på anmodning udlevere beregningen af gebyret for hver ordning.”

Ovenstående er videre udmøntet i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1, ved følgende:

”Kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3....”

2.2.3 Opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem

Det kommunale budget- og regnskabssystem (B/R) omfatter et sæt af krav til formen for kommunernes årsbudget, flerårige budgetoverslag og regnskab m.v. Kravene er fastsat af social- og indenrigsministeren med hjemmel i den kommunale styrelseslovs §§ 46 og 57.

Hovedfunktion 1.22 omfatter forsyningsvirksomheder generelt og indeholder følgende generelle retningslinjer for hvorledes omkostninger, herunder fællesomkostninger, renter m.v. henføres til forsyningsområdet:

I relation til kommunernes Budget- og regnskabsregulativ skal fremhæves følgende:

"Forsyningsvirksomhederne er undergivet kommunalbestyrelsens beslutningskompetence og administreres af kommunerne. Budgetter og regnskaber for forsyningsvirksomhederne skal derfor indgå i de kommunale budgetter og regnskaber, men hvile-i-sig-selv-princippet medfører, at forsyningsvirksomheder betragtes som eksterne i forhold til de øvrige kommunale aktiviteter. Ydelser, som leveres mellem kommunen og forsyningsvirksomhederne, registreres derfor på følgende måde:

- *Leverancer fra kommunens egne forsyningsvirksomheder registreres under art 4.9 Øvrige tjenesteydelser mv.*
- *Forsyningsvirksomhedernes andele af kommunens almindelige administrationsudgifter overføres i forbindelse med regnskabsafslutningen fra hovedkonto 6 til funktionerne for forsyningsvirksomhederne på hovedkonto 1, hvor beløbene debiteres som fremmede tjenesteydelser under art 4.0 Tjenesteydelser uden moms.*

De beregnede renter af kommunens mellemværende med forsyningsvirksomhederne registreres på forsyningsvirksomhederne på hovedart 6, Finansudgifter, eller hovedart 8, Finansindtægter, og modposteres på funktionerne under hovedfunktion 7.35, Renter af udlæg vedrørende forsyningsvirksomheder, og mellemværende med selskabsgjorte forsyningsvirksomheder på hovedkonto 7."

Udover form- og procedurekrav indeholder B/R en autoriseret kontoplan med tilhørende konteringsregler, som er bindende for kommunerne. I relation til affaldsområdet er reglerne indeholdt i hovedfunktion 1.38.

Det fremgår under 1.38 at der under funktionerne 1.38.60-1.38.67 er "oprettet driftsgrupperinger til registrering af gebyrer. Endvidere kan der ske forsortering og genanvendelse ved de enkelte affaldsordninger. Der er derfor under funktionerne 1.38.61-1.38.67 oprettet driftsgrupperinger til registrering af indtægter fra afsætning og salg af genanvendelige materialer".

På de respektive funktioner sker der således registrering af udgifter og indtægter i forbindelse med planlægning, administration, etablering og drift relateret til de ordninger som henføres til de enkelte funktioner.

Den autoriserede kontoplan under 1.38 er bygget op, så den følger affaldsaktørbe-
kendtgørelsens § 17 (dog undtaget funktion 1.38.67, se note 2 til figur):

Affaldsaktør- bekendtgørelsen	Funktioner i budget- og regnskabssystem under 1.38 Affaldshåndtering	Ordninger, jf. affaldsbekend- gørelsens kap. 6
§ 17, stk. 1	1.38.60 Generel administration vedr. kun husholdninger ^{*1}	
§ 17, stk. 3	1.38.61 Ordninger for restaffald	§ 33
§ 17, stk. 6	1.38.62 Ordninger for storskrald og haveaffald ^{*2}	§§ 29 og 32
§ 17, stk. 4	1.38.63 Ordninger for mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald	§§ 20, 21, 22, 23, 24, 25 og 26 (+§§ 37, 38, 39, 40, 41, 42)
§ 17, stk. 5	1.38.64 Ordninger for farligt affald og tekstilaffald	§§ 27 og 28
§ 17, stk. 7	1.38.65 Genbrugsstationer ^{*3}	§ 34
§ 17, stk. 8	1.38.66 Øvrige ordninger og anlæg	§§ 30, 31 og 35 (+ MBL §50a)
	1.38.67 Indsamling af erhvervsaffald til markedspriser ^{*4}	

Figur 2: Sammenstilling af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 med B/R og
affaldsbekendtgørelsens kapitel 6

^{*1} Som følge af daværende lov nr. 1713 af 27. december 2018 om ændring af lov om miljøbe-
skyttelse må kommunerne ikke gebyrfinansiere de opgaver, der skal registreres under gene-
relle administrationsomkostninger for så vidt angår erhvervsaffald. De omkostninger er skat-
tefinansierede og skal i stedet registreres på funktion 6.45.55 Administration vedr. miljøbe-
skyttelse.

^{*2} og ^{*3} Alle udgifter og indtægter i forbindelse med storskrald og genbrugspladser registre-
res på 1.38.62 og 1.38.65, også selvom indsamling af papir, pap, glas, tekstil, farligt affald
mv er en del af ordningen.

^{*2}Funktion 1.38.67 følger ikke af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, men er en tilføjelse
(version 2023) i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 48a. Muligheden følger videre af be-
stemmelserne i affaldsaktørbekendtgørelsens § 10.

Med afsæt i B/R er der, jf. ovenstående skema i figur 2, umiddelbart 6 funktioner
(konti) til håndtering af de 16 ordninger.

Det skal her bemærkes, at det følger af afsnit 4.2 i Indenrigsministeriets vejled-
ning⁶¹ til bekendtgørelse om kommunernes mellemværender med de kommunale
forsyningsvirksomheder⁶², at kommunerne med virkning fra 2011 skal opretter un-
derkonti til de enkelte ordninger.

I det omfang en kommune ikke aktivt opretter underkonti til funktionerne (eksem-
pelvis funktion 1.38.63, som i princippet rummer 7 fraktionsopdelte ordninger og
de mulige ordninger der blander fraktioner, jf. affaldsbekendtgørelsens kap. 6) vil
der således ske en fuldstændig sammenblanding af de omkostninger, som er med-
gået til de omhandlede ordninger.

⁶¹ VEJ nr. 11 af 03/02/2010, afsnit 4.2: "...Dette indebærer, at der på affaldsområdet skal ske mel-
lemregning med kommunen for hvert af de anførte affaldsområder. Med virkning fra 2011 skal
kommunerne fastsætte et gebyr for hver enkelt affaldsordning, kommunen etablerer indenfor
hvert af affaldsområderne. Der skal således oprettes en underkonto for hver enkelt ordning."

⁶² BEK nr. 818 af 03/07/2012 (erstatter BEK 152 af 03/02/10)

Nedenfor gives en kort beskrivelse af de enkelte funktioner i B/R⁶³.

Funktion 1.38.60 (generel administration, kun husholdninger)

Det følger overordnet af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk. 1, at Kommunalbestyrelsen skal fastsætte og opkræve gebyr hos alle husholdninger i kommunen, herunder sommerhuse og kolonihaver, til dækning af de af kommunens generelle administrationsomkostninger, herunder omkostninger forbundet med administration af anvisningsordninger, regulativfastsættelse, information, konkrete anvisninger om håndtering af husholdningsaffald samt planlægning og administration, som ikke kan henføres til de enkelte ordninger, jf. stk. 3-7. For nedenstående indsamlingsordninger fremgår af §17 at disse gebyrer hver især skal indeholde omkostninger til administration af ordningen.

Den samlede gebyrindtægt skal dække den del af kommunens omkostninger til denne administration og planlægning, der vedrører husholdninger.

Gebyret kan enten fastsættes som et gennemsnitsgebyr for alle husholdninger, eller der kan fastsættes en fordeling mellem forskellige typer af husholdninger, eksempelvis enfamiliehuse, etageejendomme og ejendomme der ikke benyttes til helårsbeboelse.

Funktion 1.38.61 (restaffald)

På funktionen registreres udgifter og indtægter i forbindelse med planlægning, administration, etablering og drift af ordninger for restaffald. Gebyret skal indeholde omkostninger til administration af ordningen.

Kriterierne for fastsættelse af gebyret adskiller sig fra øvrige ordninger ved følgende krav. For indsamlingsordninger i form af henteordninger skal gebyret fastsættes på baggrund af den service, der med ordningen stilles til rådighed for husholdningen, defineret ved enten vægten af det affald, der hentes, beholdervolumen eller tømningfrekvens eller en kombination af disse kriterier.

Det følger af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, stk. 3, at der kan fastsættes en fordeling mellem forskellige typer af husholdninger ligesom der kan suppleres med yderligere kriterier, der afspejler den enkelte husholdnings belastning af ordningen.

Det bemærkes, at restaffald, er den eneste ordning, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, hvor der kan fastsættes et gebyr baseret på serviceniveau. Bestemmelsen i § 17, stk. 3 er en videreførelse af bestemmelsen om indsamling af dagrenovation, jf. § 58, stk. 3 i bekendtgørelse 1473 af 21. december 2009 (Bekendtgørelse om affald).

Funktion 1.38.62 (storskrald og haveaffald)

På funktionen registreres udgifter og indtægter i forbindelse med planlægning, administration og etablering og drift af ordninger for storskrald og haveaffald.

Alle udgifter og indtægter i forbindelse med disse ordninger registreres her, også selvom f.eks. indsamling af papir, pap og glas er en del af storskraldsordningen. Disse omkostninger skal altså ikke registreres på funktion 1.38.63, medmindre udgifter og indtægter hertil kan opgøres pålideligt.

Funktion 1.38.63 (mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald)

På funktionen registreres udgifter og indtægter i forbindelse med planlægning, administration, etablering og drift af ordninger for mad-, papir-, pap-, glas-, metal- og plastaffald samt mad- og drikkekartonaffald.

Gebyr for indsamlingsordninger kan fastsættes som et gennemsnitsgebyr, men kommunalbestyrelsen har mulighed for at fastsætte en fordeling af omkostningerne mellem forskellige typer af husholdninger m.v.

⁶³ Version; Budget 2024 (sen.)

Hvis kommunen alene indsamler fraktionerne i forbindelse med storskraldsordninger og genbrugspladser, skal udgifterne hertil registreres på funktion 1.38.62 eller 1.38.65.

Funktion 1.38.64 (farligt affald og tekstilaffald)

På funktionen registreres udgifter og indtægter i forbindelse med planlægning, administration, etablering og drift af ordninger for farligt affald og tekstilaffald. Det bemærkes, at udgifter og indtægter i forbindelse med oprydning på forurenede grunde registreres på funktion 0.52.81 Jordforurening.

Kommuner som indsamler farligt affald og tekstilaffald via genbrugspladsordning, skal registrere udgifterne hertil på funktion 1.38.65⁶⁴.

Funktion 1.38.65 (genbrugsstationer)

På denne funktion registreres udgifter og indtægter vedrørende planlægning, administration, etablering og drift af genbrugsstationer.

Gebyret kan fastsættes som et gennemsnitsgebyr, men kommunalbestyrelsen har mulighed for at fastsætte en fordeling af omkostningerne mellem forskellige typer af husholdninger m.v.

Udgifter og indtægter vedrørende indsamling af fraktioner fx pap, papir, glas, haveaffald og farligt affald, der afleveres på genbrugspladser, registreres også på denne funktion.

Funktion 1.38.66 (øvrige ordninger og anlæg)

På denne funktion registreres udgifter og indtægter vedrørende planlægning, administration, etablering og drift af eventuelle andre ordninger, som ikke er nævnt specifikt under andre funktioner. I B/R anføres at der videre kan være tale om udgifter og indtægter vedrørende konkrete anvisninger af erhvervsaffald og for anmeldelse og dokumentation af jordflytninger.

Endvidere fremgår det af den autoriserede kontoplan, at der her kan registreres udgifter og indtægter vedrørende rent kommunale behandlingsanlæg, f.eks. deponeringsanlæg, forbrændingsanlæg og sorteringsanlæg. Denne omkostning fremgår dog ikke af den affaldsaktørbekendtgørelsens §17 stk. 8 hvoraf det alene fremgår at kommunens øvrige ordninger, som etableres i kommunen.

Funktion 1.38.67 (indsamling af erhvervsaffald til markedspriser)

På denne funktion registreres og føres særskilte regnskaber for udgifter og indtægter vedrørende planlægning, administration, etablering og drift af eventuel indsamling af erhvervsaffald til markedspriser, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48 a. Herunder skal også registreres omkostninger vedr. andelen af gebyr til Forsyningstilsynet, der vedrører tilsyn med ordninger til markedspriser og de udgifter, som kommunalbestyrelsen afholder i forbindelse med Forsyningstilsynets tilsyn efter kapitel 6 eller regler udstedt i medfør af dette kapitel, og omkostninger efter § 11, stk. 1, i lov om Forsyningstilsynet, vil også skulle medregnes som en omkostning.

Hvis kommunen vælger at tilbyde ordninger for erhvervsaffald efter denne bestemmelse, skal kommunalbestyrelsen fastsætte og opkræve en pris svarende til markedsprisen i nedenstående tilfælde (som ikke omfatter genbrugspladser):

- kommunal indsamling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse produceret af virksomheder, der producerer affald, som i art og mængde svarer til en husholdnings,
- kommunal indsamling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse produceret på øer uden fast broforbindelse,
- kommunal behandling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse produceret på øer uden fast broforbindelse og
- kommunal indsamling af forbrændingseget erhvervsaffald (herunder også affald fra kommunens egne institutioner og virksomheder).

⁶⁴ Det bemærkes, at det i medfør af Affaldsbekendtgørelsens § 27 og 28 er et krav, at der etableres henteordning for farligt affald og tekstilaffald (sidstnævnte efter den 1. juli 2023).

Forsyningstilsynet har offentliggjort en vejledning den 4. december 2023 (Vejledning om fastsættelse af markedspriser for kommunal indsamling af erhvervsaffald m.v.), hvori der nærmere redegøres for muligheden for at tilbyde denne løsning.

Heraf fremgår blandt andet:

- Markedspriser skal på linje med affaldsgebyrer fremgå af kommunernes gebyrblade.
- Omkostningerne forbundet med en affaldsordning, hvor prisen skal svare til markedsprisen, skal opgøres efter metoder og retningslinjer svarende til omkostningerne for en affaldsgebyrordning.
- Kommunerne skal føre særskilte regnskaber for hver enkelt affaldsordning, som de tilbyder til markedspris. Hvis kommunalbestyrelsen tilbyder virksomheder at være omfattet af en indsamlingsordning, der også omfatter husholdninger, skal omkostningerne fordeles på henholdsvis husholdninger og virksomheder i overensstemmelse med de omkostninger, som henholdsvis husholdninger og virksomheder giver anledning til.
- Markedsprisen for en ordning kan fastsættes med udgangspunkt i en undersøgelse af, hvad markedsprisen er for indsamling af den relevante affaldstype og -mængde i den pågældende kommune.
- Alternativt kan markedsprisen fastsættes ved at tillægge de samlede omkostninger forbundet med en ordning et rimeligt procentuelt overskudstillæg. Forsyningstilsynet vil som led i sit tilsyn for budget- og regnskabsårene 2023 og 2024 som udgangspunkt ikke foretage en videre vurdering af et overskudstillæg, der ligger i intervallet 5-15 pct.
- Markedspriserne skal sikre, at indtægterne fra en ordning som minimum dækker de totale omkostninger, der er forbundet med ordningen. Dette omfatter også udgifter til Forsyningstilsynets tilsyn og andre indirekte omkostninger. – Kommunalbestyrelsen skal generelt undgå krydssubsidiering. Det overskud, der opkræves, må således ikke benyttes til at finansiere omkostningerne for husholdninger eller andre affaldsordninger, der skal hvile i sig selv.

Det skal her indskydes, at anvendelsen af et overskudstillæg, medfører at der vil være et overskud relateret til markedsprisordningen. Overskuddet må, jf. lovbetænkningerne⁶⁵ ikke overføres til hvile-i-sig-selv området. Et overskud vil derimod tilfalde kommunens skattefinansierede område⁶⁶.

Det bemærkes i øvrigt, at ordninger vedr. indsamling af affald til materialenyttiggørelse fra kommunens egne institutioner og virksomheder ikke skal konteres under 1.38.67, men skal gebyrfastsættes og konteres iht. øvrige regler vedr. affaldsgebyrer for husholdninger.

Administration mv. i forhold til den nuværende opdeling i funktioner

Der foreligger ikke nærmere principper eller vejledning til, hvordan omkostninger til planlægning, etablering, drift og administration adskilles mellem konto 1.38.60 til generel administration mv. vedr. husholdninger og konti vedr. de respektive ordninger der skal indeholde ”omkostninger til administration af ordningen”.

Ligeledes er der ikke nærmere principper for fordeling af generelle administrationsomkostninger mellem husholdninger og omkostningsandel vedr. virksomheder der ikke kan henføres til administration af en ordning (fx genbrugspladser og ordninger til markedspris) (se afsnit 2.1.1). Det står dog klart, at disse ikke indgår på konto 1.38.60.

Det er endvidere ikke defineret nærmere hvordan gebyrer til Forsyningstilsynet, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1 pkt. 3, skal registreres.

⁶⁵ De almindelige bemærkninger afsnit 3.2.3 til L153, som fremsat den 30. marts 2022: ”For de omfattede ordninger vil kommunalbestyrelsen således ikke skulle fastsætte et gebyr på baggrund af hvile-i-sig-selv-princippet. Kommunalbestyrelsen vil dog fortsat skulle undgå krydssubsidiering. Et overskud fra ordningerne må således ikke benyttes til at finansiere omkostningerne for husholdningerne eller andre affaldsordninger, der vil skulle hvile i sig selv”.

⁶⁶ Bemærkninger til § 48a, jf. L153, som fremsat den 30. marts 2022

Det må som udgangspunkt antages, at der skal foretages en vurderet fordeling, med afsæt i omkostningsægtighed og administrative omkostningers tilknytning til de enkelte ordninger.

2.2.4 Sæргеbyrer

Det følger af affaldsaktørbekendtgørelsens § 15, stk. 2, at "Kommunalbestyrelsen kan fastsætte og opkræve sæргеbyrer for de ekstraomkostninger, som kommunalbestyrelsen påføres af den enkelte affaldsproducent, herunder omkostninger som følger af borgeres, grundejeres eller virksomheders ukorrekte sortering eller ekstra omkostninger til afhentning af affald fra borgere, grundejere eller virksomheder".

Miljøstyrelsen har i en vejledende udtalelse, til landets kommuner, fra 17. februar 2010⁶⁷ defineret og afgrænset "sæргеbyrer" ved følgende:

"Ved et sæргеbyr forstås et gebyr, der fastsættes til at dække nogle specifikke ekstraomkostninger, som kommunen har afholdt til at håndtere affald.

Der er altså tale om et enkeltstående tilfælde. Hvis kommunen må påregne at afholde omkostningerne løbende, fordi forholdene ikke ændres, vil der være tale om en standardydelse, som bør have en fast gebyrstørrelse i gebyrbladet.

Det drejer sig typisk om situationer, hvor en affaldsproducent ikke overholder betingelserne for at benytte de enkelte ordninger. Hvis der er tale om, at adgangsvejen ikke overholder kravene, der er fastsat hertil, i regulativet, og at renovatøren derfor ikke kan medtage affaldet på den sædvanlige runde, vil et sæргеbyr kunne opkræves til dækning af kommunens udgifter til særligt materiel eller ekstra mandskab til afhentning af det pågældende affald.

Dette forudsætter imidlertid som nævnt, at det ikke er den samme øvelse hver gang, da det i givet fald får karakter af en standardydelse, som mere kan opkræves som et tillæg til det sædvanlige gebyr.

Der kan også være tale om, at kommunen påføres omkostninger til sortering, fordi affaldsproducenten ikke har sorteret korrekt."

Det bemærkes, at der ikke synes at være en sammenkobling mellem funktioner i kontoplanen og registrering af omkostninger relateret til sæргеbyrer eller beskrivelse af fordeling af omkostninger der opkræves sæргеbyrer for på de særskilte funktioner. Ligeledes savnes også en sammenkobling af hændelser der har karakter af gentagelse, og hvor Miljøstyrelsen lægger til grund, at der opkræves "et tillæg til det sædvanlige gebyr".

2.2.5 Gennemsnitsgebyrer

Bestemmelserne i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 giver mulighed for at gebyrerne for en række ordninger kan fastsættes som gennemsnitsgebyrer:

Affaldsaktørbekendtgørelsen	Ordninger med mulighed for gennemsnitsgebyr
§ 17, stk. 1	Generelle administrationsomkostninger, kun husholdninger
§ 17, stk. 4	Mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald
§ 17, stk. 5	Farligt affald og tekstilaffald,
§ 17, stk. 7	Genbrugspladser

⁶⁷ J.nr. Mst-7759-00016. Udtalelsen relaterer sig til bekendtgørelse nr. 48 af 13. januar 2010, bekendtgørelse om affald.

Muligheden for anvendelse af gennemsnitsgebyrer, følger af bemyndigelsen til Miljøministeren, i Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 4, om at fastsætte regler og principper om fastsættelsen og opkrævningen af gebyrer. Af lovbemærkningerne til bestemmelsen fremgik således, at *"det er endvidere intentionen, at der dels vil gælde et princip om gennemsnitsgebyrer for f.eks. ordninger for papir, pap og glas, genbrugsplads og farligt affald"*.⁶⁸

Ovennævnte bemærkninger giver ikke nærmere fortolkningsbidrag til forståelsen heraf. Det følger imidlertid af en vejledende udtalelse fra Miljøstyrelsen af 17. februar 2010⁶⁹ at gennemsnitsgebyrer beregnes ved følgende:

"Et gennemsnitsgebyr beregnes ved, at samtlige omkostninger ved en ordning fordeles ligeligt på samtlige de affaldsproducenter i kommunen, som er omfattet af ordningen, og som dermed er forpligtede til at betale affaldsgebyr."

Ovenstående må dog videre skulle ses i lyset af, at det videre følger af bemærkningerne, at det ikke er intentionen at der ændres på de grundlæggende principper for gebyrfastsættelse, jf. også henvisningen til de almindelige bemærkninger i lovforslagets afsnit 2.2.3.

"Der gælder også i dag nogle grundlæggende principper for gebyrfastsættelsen, som det ikke er intentionen med lovforslaget at ændre på. Kommunalbestyrelsens fastsættelse af affaldsgebyrer er underlagt princippet om hvile-i-sig-selv, hvilket betyder, at kommunen kan få dækket sine omkostninger gennem opkrævning af gebyrer, men ikke må optjene et overskud. Samtidig skal gebyropkrævningen så vidt muligt forebygges, at der sker krydssubsidiering, både mellem de forskellige ordninger og mellem forskellige brugergrupper (lighedsprincippet). Det vil sige, at der ikke må optjenes et overskud på en af de kommunale ordninger, som benyttes til at finansiere et underskud på en anden ordning, og at en brugergruppe ikke systematisk må betale omkostningerne for en anden brugergruppe."

2.2.6 Sammenfatning af rammer for sammenhæng mellem ordninger, gebyrer og omkostningsopgørelser

Ordningsbegrebet

Kommunerne har jf. affaldsaktørbekendtgørelsens kap. 3 og 4 rummelige rammer for at etablere ordninger i deres affaldsregulativer. Herunder fremgår jf. § 8, stk. 5 at der kan etableres forskellige ordninger for samme brugergruppe og af § 5 at der i regulativer skal fastsættes forskrifter for indsamlingsordningers omfang og tilrettelæggelse. Heraf følger at mange kommuners ordninger og tilhørende gebyrblade er relativt komplekse hvor forskellige beholdere og serviceniveauer, der indgår i regulativer, også etableres som ordninger hvortil der er fastsat et specifikt gebyr.

Baseret på gennemgangen af de nugældende regler kan det konstateres, at samspillet mellem de brede rammer for ordninger, miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, affaldsaktørbekendtgørelsens § 16 og affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 har skabt uklarhed omkring ordningsbegrebet. Affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 oplister 16

⁶⁸ Lovforslag nr. 152 af 26. februar 2009

⁶⁹ J.nr. Mst-7759-00016. Udtalelsen relaterer sig til bekendtgørelse nr. 48 af 13. januar 2010, bekendtgørelse om affald

ordninger, som kommunen er pligtig til at oprette. Disse kan i øvrigt kan kombineres og indeholder overgangsordninger.

Idet kommunalbestyrelsen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, skal fastsætte et gebyr for hver affaldsordning modvirker, regelgrundlaget en umiddelbar gennemsigthed og ensartethed på tværs af kommuner.

Gebyrstruktur og omkostningsopgørelse

Gebyrer skal fastsættes for hver affaldsordning med henblik på at dække de udgifter, som registres i det kommunale regnskab. Affaldsbekendtgørelsens 16 ordninger, jf. dennes kap. 6, er i affaldsaktørbekendtgørelsens §§ 16 og 17 knyttet op imod det kommunale budget- og regnskabssystem ("B/R"). B/R er bygget op, så den autoriserede kontoplan følger affaldsaktørbekendtgørelsens § 17. Der er desuden jf. § 17, stk. 8 mulighed for at fastsætte gebyrer for øvrige ordninger.

Udformningen af § 17 er imidlertid vanskelig forenelig med miljøbeskyttelseslovens intentionen om, at der skal fastsættes et gebyr for hver ordning. Dette beror på, at § 17, i princippet puljer flere ordninger, således at disse i gebyrmæssig henseende udgør én ordning.

Ovenstående medfører, at der i princippet konteres på 6 funktioner - medmindre den enkelte kommune aktivt vælger at oprette specifikke underkonti til ordningerne under de 6 funktioner.

I det omfang en kommune alene konterer på de 6 funktioner, vil der ikke opnås gennemsigthed eller sikkerhed for omkostningsægtighed for de enkelte ordninger, som skal etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6.

Der er således en ikke uvæsentlig risiko for krydssubsidiering mellem de enkelte ordninger, etableret i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6., og som følge heraf vil der heller ikke være sikkerhed for at hvile-i-sig-selv princippet opfyldes på ordningsniveau.

Der er med andre ord ikke en umiddelbar sammenhæng mellem de ordninger, som skal etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6. og den gebyrstruktur som følger af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17.

Dertil kommer at der i sagens natur ikke kan være ensartethed, da ordninger kan være sammensat forskelligt mellem kommunerne og kommunerne i princippet kan oprette (eller undlade at oprette) forskellige underkonti. Desuden kan kommunen herudover oprette øvrige ordninger.

Dertil kommer at muligheden for anvendelse af gennemsnitgebyrer, eller differentiering på forskellige typer af husholdninger samt etableringen af forskellige ordninger for den samme brugergruppe i kombination med ovennævnte uensartethed i ordnings- og gebyrstrukturen er en hindring for såvel gennemsigthed som omkostningsægtighed.

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 er således ikke udformet så den understøtter hensigten med miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Bekendtgørelsen medvirker i praksis til at skabe uklarhed om gebyrstrukturer og udvander samtidigt opdelingen i ordninger.

Derudover indeholder affaldsaktørbekendtgørelsen en række valgmuligheder. Disse valgmuligheder medvirker til at skabe en yderligere kompleksitet i gebyrstrukturen, som i sig selv hindrer gennemsigthed. Der henvises til afsnit 3 for en nærmere beskrivelse af udmøntningen heraf i praksis.

Kommunen skal offentliggøre gebyrer på et gebyrblad, men der stilles ikke krav til struktur eller ensartet opstilling af dette.

Det bemærkes i tilknytning hertil, at kommunalbestyrelsen, jf. også affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2 - trods valget af gebyrstruktur - skal kunne dokumentere fordelingen af omkostninger på de forskellige ordninger.

2.3 Kommunalbestyrelsens regnskab - det kommunale budget og regnskabssystem

Henset til betydningen af kommunalbestyrelsens regnskab, i forbindelse med gebyrfastsættelsen, følger her en kortfattet beskrivelse af de overordnede regler og principper herfor.

Det kommunale budget- og regnskabssystem omfatter et sæt af krav til formen for kommunernes årsbudget, flerårige budgetoverslag og regnskab m.v. Kravene er fastsat af Indenrigs- og Sundhedsministeren med hjemmel i den kommunale styrelseslovs §§ 46 og 57.

I Indenrigs- og sundhedsministeriets bekendtgørelse om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v. (BEK nr 1051 af 15/10/2019) er fastsat en række - især proceduremæssige - bestemmelser om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision mv. I cirkulære om budget og regnskabssystem for kommuner CIR1H nr 9916 af 15/10/2019 fremgår formen vedrørende kommunernes budget og regnskab, jf. bekendtgørelsens § 1.

Den autoriserede kontoplan og konteringsreglerne er bindende for kommunerne.

I relation til kommunalbestyrelsens regnskab, så følger det af Bilag 1 til cirkulære om budget og regnskabssystem for kommuner (CIR1H nr 9916 af 15/10/2019) - i det efterfølgende benævnt "B/R" -, afsnit 7.2.2.1, at regnskabet aflægges efter et udgiftsprincip:

Udgiftsregnskab

a. Regnskabsopgørelse

Regnskabsopgørelsen skal i en kortfattet form vise kommunens udgifter og indtægter opgjort efter udgiftsbaserede principper. Formålet med opgørelsen er at give en overordnet præsentation af det faktiske årsresultat sammenholdt med det budgetterede.

Det vil sige, at det er årets afholdte udgifter som bogføres (modsat årsregnskabsloven, som er baseret på et omkostningsprincip).

B/R indeholder ikke entydige retningslinjer for bogføringen/registreringen af udgifter. Men opstiller dog et krav om registrering af betalingen på betalingstidspunktet, jf. B/R afsnit 7.0:

Den bogholderimæssige registrering i regnskabsåret må generelt tilrettelægges i overensstemmelse med de regler og procedurer, som er fastsat i kommunens kasse- og regnskabsregulativ og i overensstemmelse med de registreringskrav, som følger af indretningen af kommunens økonomiske styring.

Budget- og regnskabssystemet indeholder som nævnt ikke et mere detaljeret regelsæt for tilrettelæggelsen af denne registrering. Dog er det et krav, at der altid skal ske registrering af betalingsdatoen på betalingsdatoen.

Det skal her bemærkes, at det ved økonomaftalen for 2011 mellem Staten og KL blev fastlagt at kommunerne, fremadrettet, ikke skulle aflægge et omkostningsbaseret driftsregnskab⁷⁰. Kommunerne kan dog frivilligt vælge at udarbejde et omkostningsbaseret regnskab.

I relation til kommunernes balancer, så er disse stadig opgjort efter et omkostningsbaseret princip, men ændringerne på balanceposter, eksempelvis materielle anlægsaktiver, sker, som udgangspunkt, over egenkapitalen. Det vil sige, at afskrivninger m.v. ikke overføres til driftsregnskabet.

⁷⁰ Orienteringsskrivelse af 22. december 2010 fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet "Orientering om 20. omgang rettelssider vedr. Budget- og Regnskabssystem for kommuner"

”Samtidig forenkles det omkostningsbaserede regnskab. Forenklingerne består først og fremmest af, at det bliver frivilligt at udarbejde i et omkostningsbaseret driftsregnskab, dvs. anvendelsen af hovedart 0 på hovedkonto 0-8 gøres frivillig. Derimod fastholdes den udvidede balance, der er blevet etableret med den omkostningsbaserede regnskabsreform. Målingen af aktiver og passiver, som er baseret på omkostningsbaserede principper, kan med forenklingen ske direkte på hovedkonto 9. Det skal i så fald sikres, at der etableres forretningsgange, der sikrer, at registrering af tilgang, afgang m.v. i anlægskartoteket også indregnes i status.”

Det skal bemærkes, at selvom det kommunale udgiftsregnskab er suppleret af en balance, jf. B/R afsnit 7.2.2.1 h. og selvom B/R afsnit 8 behandler retningslinjer for henførelse af aktiver til balancen, principper for afskrivninger m.v., så er det kommunale driftsregnskab, som altovervejende hovedregel, et udgiftsbaseret regnskab.

Det udgiftsbaserede regnskab bygger på at alle udgifter resultatføres i det år hvor de registreres.

Modsat er der i et regnskab, som er baseret på et omkostningsprincip (eksempelvis efter årsregnskabsloven) en indbyrdes balance mellem resultatopgørelsen og balancen. Dette henset til at anskaffelse af aktiver først registreres i balancen som et aktiv, hvorefter den efterfølgende brug af aktivet registreres som afskrivninger i resultatopgørelsen (med en tilsvarende reduktion af aktivets værdi i balancen).

2.3.1 Balancen i kommunalbestyrelsens regnskab

Sondringen mellem om en udgift skal klassificeres som en drifts- eller anlægsudgift er videre behandlet i B/R afsnit 2.2, som indeholder en række ikke udtømmende retningslinjer for opdelingen:

”Det er ikke muligt - og næppe heller hensigtsmæssigt - at give en udtømmende beskrivelse af de forhold, der må indgå i overvejelserne omkring sondringen mellem driftsudgifter og anlægsudgifter. Dette vil nemlig i vidt omfang bero på den konkrete situation. Der kan således være eksempler på aktiviteter eller anskaffelser, som det i nogle situationer vil være mest nærliggende at henføre til driftssiden - i andre til anlægssiden.”

Det generelle udgangspunkt er at ”Udgifter til anskaffelser af materiel, inventar m.v. bør som hovedregel henføres under drift. Anskaffelser, der medfører en væsentlig forskydning af institutionens driftsudgiftsniveau, bør dog henføres under anlæg.”

Ovenstående er relateret til det såkaldte Dranst, som har til formål at opdele de kommunale indtægter og udgifter efter type (Dr = drifts, an = anlæg og st = status (balance)).

Sondringen mellem drifts- og anlægsudgifter har ikke alene betydning for selve registreringen i kommunens budget og regnskab. Der er også forskel på de bevillingsprocedurer, som skal gå forud for udgifternes afholdelse. For driftsudgifternes vedkommende er bevillingsafgivelsen knyttet til vedtagelsen af budgettet. For anlægsudgifternes vedkommende sker bevillingsafgivelsen derimod ved vedtagelsen af en

anlægsbevilling for det enkelte anlægsprojekt. Tilrettelæggelsen af den økonomiske styring - procedurerne omkring bevillingsstyring og -kontrol - er med andre ord afhængig af, om der er tale om en drifts- eller en anlægsudgift.

Ovenstående sondring indeholder et vist overlap - men ikke 1:1 - ifht. B/R afsnit 8, som indeholder retningslinjerne for kontering på balancen.

B/R afsnit 8 indeholder en række nærmere retningslinjer, som nærmere specificerer ovennævnte sondringer, jf. i B/R afsnit 8.3. Materielle anlægsaktiver er således defineret som *"fast ejendom, maskiner og inventar, der er anskaffet til vedvarende eje eller brug i kommunen til produktion, udlejning eller administrative formål, og som forventes anvendt i mere end én regnskabsperiode. Typiske materielle anlægsaktiver er bygninger, større maskiner og inventar."* Det er videre et krav, at aktiver med en værdi på over 100 tkr. indregnes mens det er frivilligt om aktiver med en værdi på mellem 50 tkr. og 100 tkr. indregnes.

Det følger af B/R afsnit 8.3.1, at anlægsaktiver skal indregnes til kostprisen på anskaffelsestidspunktet og at afskrivninger herpå fastsættes ved indregningstidspunktet.

Det er endvidere fastlagt, at afskrivning skal ske lineært over den forventede brugstid. B/R indeholder imidlertid en række standardiserede levetider, jf. bilagets kapitel 8.2, der som udgangspunkt skal følges af kommunen, medmindre kontraktlige eller juridiske forhold tilsiger en anden levetidsperiode.

Grunde og bygninger		
Bygningens anvendelse	Eksempler	Levetid
Administrative formål	Rådhus, administrationsbygninger mv	45-50 år
Forskellige serviceydelser	Folkeskoler, sociale institutioner, daginstitutioner samt tilhørende legepladser, plejehjem/-boliger, brandstationer, biblioteker, idrætsanlæg, svømmehaller mv.	25-30 år
Diverse formål	Kommunale kiosker eller pavillioner, parkeringskældre mv.	15 år
Indretning af lejede lokaler	Kostpris	10 år eller over lejekontaktens varighed
Tekniske anlæg, maskiner, større specialudstyr og transportmidler		
Kategori	Eksempler	Levetid
Tekniske anlæg	Ledninger og stikledninger vedrørende vand	75 år (anskaffet før 1980) 100 år (anskaffet efter 1980)
	Ledninger og stikledninger vedrørende varme	35-40 år
	Forsinkelsesbassiner	50 år
	Pumpestationer	20 år
	Øvrige anlæg	20-30 år
Maskiner	Sneplove og fejmaskiner Asfalts-, beton- og mørtelmaskiner Maskinelt udstyr til affaldshåndtering (pumper, luftrensere/ventilatorer m.m.) Elektriske motorer/maskiner Maskiner til storkøkkener, vaskerier, beskyttede værksteder og lignende	10 - 15 år
Specialudstyr	Laboratorieudstyr	5-10 år
Transportmidler	Større lastbiler og busser Påhængsvogne bl.a. personbiler og handicapbiler	5-8 år
Inventar - herunder computere og andet IT-udstyr		
IT	It og andet kommunikationsudstyr samt større servere	3 år
Inventar	Kontorinventar samt inventar på institutioner	3-5 år
Driftsmateriel	El- og vvs-udstyr Legepladsudstyr Værktøj Måleapparater og instrumenter	10 år

Figur 3: Standardiserede levetider, B/R, kapitel 8.2

Som tidligere beskrevet er konsekvensen af økonomaftalen for 2011 mellem Staten og KL⁷¹, at driftsregnskabet er baseret på udgiftsprincippet, hvorfor en anskaffelse af et anlægsaktiv driftsføres i driftsregnskabet.⁷²

Afskrivningerne på balancen, som sker efter et omkostningsprincip, overføres imidlertid ikke til driftsregnskabet (anskaffelsen er allerede udgiftsført) men føres alene på egenkapitalen i balancen.

Årets udgiftsmæssige resultat - inkl. udgifter til investeringer i flerårige anlæg - optages på en mellemregningskonto i balancen (hovedfunktion 9.35 Udlæg vedrørende forsyningsvirksomheder og mellemværende med selskabsgjorte forsyningsvirksomheder).

Til brug for indregningen i balancen fører kommunerne et anlægskartotek. Anlægskartoteket indeholder forskellige oplysninger om det enkelte aktiv - bl.a. om typen af aktivet, hvilket område (funktion) aktivet anvendes til, aktivets værdi, akkumulerede afskrivninger mv.

Anlægskartoteket er, jf. B/R afsnit 8.2, som udgangspunkt et internt arbejdsredskab i den enkelte kommune, og der stilles alene formkrav til en overordnet kategorisering af aktiverne i anlægskartoteket. Det skal dog her understreges, at anlægskartoteket udgør en meget væsentlig del i den kommunale balance. Derudover stilles en række indholdsmæssige krav i form af autoriserede regler for indregning og måling af materielle aktiver, eksempelvis levetider, samt krav til, hvilke oplysninger der som minimum skal kunne genereres på baggrund af anlægskartoteket. Det skal hertil bemærkes, at der vil være forskel i den måde anlægsaktiver relateret til affaldsområdet fremgår af en balance opstillet i medfør af B/R og anlægsaktiver i en allerede selskabsgjort affaldsforsyning.

2.3.2 Selskabsgjorte affaldsforsyninger

Der er ikke fastsat særskilte regler omkring gebyrfastsættelse m.v. i relation til kommuner, som har udskilt sine affaldsydelser til et selskab. Kommuner med selskabsgjorte affaldsydelser skal således fastsætte gebyrer m.v. på samme grundlag m.v. som kommuner, der ikke har selskabsgjort disse.

Kommuner med selskabsgjorte affaldsforsyninger vil til stadighed skulle registrere indtægter og udgifter, som kan henføres til den kommunale forvaltning, det vil eksempelvis sige administration og myndighedsarbejde, indenfor affaldsområdet.

Derudover antages det, at affaldsområdet, med henblik på at opfylde bestemmelserne i miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, til stadighed, skal indgå i kommunens regnskab - som minimum ved overførsel af hovedtal fra selskab til kommune iflg. B/R. Der vil i disse tilfælde alene være tale om en overførsel af indtægter og udgifter og således ikke anlægsaktiver m.v.

Det skal bemærkes at ovenstående ikke følger direkte af lovbestemmelser m.v. ligesom der ikke findes nærmere vejledninger herom. Men det anses at være en forudsætning for opfyldelse af bestemmelserne i miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3.

Set i et regnskabsteknisk perspektiv, kan det imidlertid næppe anses for retvisende, at en kommune optager indtægter og udgifter m.v., som er afholdt af en anden juridisk person i sit regnskab. Ligesom en sådan ulovbestemt overførsel må anses at kunne give anledning til uensartethed.

⁷¹ Orienteringsskrivelse af 22. december 2010 fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet "Orientering om 20. omgang rettelsessider vedr. Budget- og Regnskabsystem for kommuner"

⁷² Det bemærkes at udgiftsregnskabet har været det styrende regnskab siden regnskabsreformen i 1977. Omkostningsregnskabet blev indført som et supplementsregnskab til udgiftsregnskabet i 2004/2005, jf. orienteringsskrivelse af 8. november 2005: "Der har gennem de senere år været en gradvis indførelse af omkostningsprincipper i regnskabet. Det betyder bl.a., at der med virkning fra regnskab 2004 er etableret åbningsbalancer, og at der virkning fra regnskab 2005 er et krav om omkostningsregistrering i hele den kommunale kontoplan. Kravet om omkostningsregistrering betyder bl.a. obligatorisk anvendelse af afskrivninger på kommunale bygninger, hvilket svarer til den beregnede omkostning, der er forbundet med "forbruget" af bygninger i regnskabsåret."

Endvidere bemærkes det, at der ikke foreligger nærmere beskrivelse af håndtering af omkostninger til skattefinansierede aktiviteter, der må antages udført i et udskilt selskab (fx generelle administrationsomkostninger relateret til virksomheder og overskud af ordninger for erhvervsaffald til markedspris).

2.4 Udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter mv

Miljøministeriet udsendte den 29. juni 2023 et høringsudkast til ændring af miljøbeskyttelsesloven i relation til det udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter mv.⁷³

Nedenstående er således ikke gældende regler, men forventede kommende regler, som har til formål at implementere emballagedirektivet, engangsplastdirektivet og affaldsrammedirektivet.

Det gives ikke en udtømmende gennemgang heraf, men alene et ganske overordnet rids af de forventede ændringer m.v. Disse forventes at få en væsentlig betydning for de nugældende bestemmelser om prisfastsættelsesmodellen i miljøbeskyttelseslovens § 48 og § 48 a samt yderligere eller skærpede krav om dokumentation og gennemsigtighed for gebyrfastsættelse på fraktionsniveau (især vedrørende affaldsfraktioner der indeholder emballage).

Formålet med lovforslaget er, i henhold til høringsudkastet, at supplere, ændre og præcisere de gældende regler⁷⁴ om udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter bl.a. med henblik på at sikre hjemmel til ved bekendtgørelser at fastsætte de detaljerede regler om udvidet producentansvar i overensstemmelse med den politiske aftale herom⁷⁵.

Aftalen forudsætter bl.a., at husholdninger og affaldsproducerende virksomheder fortsat skal sortere affald i materialefraktioner og ikke skal opdele affaldet i emballageaffald og ikke-emballageaffald, og at kommunerne fortsat skal indsamle affald ved husholdningerne, hvorefter det overdrages til producenter og importørers videre behandling og ansvar for dokumentation og efterlevelse af miljøkrav til reel genanvendelse.

Det følger videre af aftalen, at producenterne skal afholde kommunernes omkostninger til indsamling af husholdningsemballageaffaldet, samt den nødvendige administration og kommunikation til borgerne, hvorfor der skal fastsættes en økonomisk kompensation af kommunerne.

I aftalen er det videre lagt til grund, at løsningen kræver ”*skærpede krav til transparens og ensartethed i kommunernes opgørelse af omkostninger, samt styrkelse af udbud igennem fælles vejledninger- og udbudskabeloner*”.

⁷³ <https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/57fe2054-c340-410d-babe-ba342a9f2997/Lovforstag%20om%20udvidet%20producentansvar%20for%20emballage.pdf>

⁷⁴ lov nr. 807 af 9. juni 2020 og lov nr. 786 af 27. april 2021

⁷⁵ Aftale om ”Udvidet producentansvar for emballage og engangsplastprodukter” af 30. august 2022

Det kommer blandt til udtryk i fremsættelsesbemærkningerne, jf. høringsudkastets afsnit 3.1.2.1.3:

”Det er endvidere hensigten at sikre gennemsigtighed for gebyrerne ved at fastsætte regler om dokumentation for gebyrernes sammensætning. For eksempel forventes det, at kommunalbestyrelsen skal kunne opgøre omkostninger for den enkelte indsamlingsordning for emballageaffald, og at der ikke må krydssubsidieres mellem ordninger.”

Det er i aftalen videre lagt til grund, at kommunerne forsat - via affaldsgebyret - skal afholde omkostningerne til den andel af de indsamlede tørre fraktioner, som ikke er emballageaffald. Samt at kommunerne har mulighed for at fastsætte et højere serviceniveau⁷⁶, end det som umiddelbart betales af producenterne, ved finansiering over affaldsgebyret.

Med det udsendte høringsudkast foreslås, jf. notat om lovforslagets indhold⁷⁷, bemyndigelsehjemler til fastlæggelse af en række regler, herunder:

- Regler om at kommunalbestyrelsen skal fastsætte og opkræve producentgebyr der dækkes af producenter og importører eller disses kollektive ordning.
- Producentgebyret skal dække de omkostninger, som kommunalbestyrelsen forpligtes til at varetage på vegne af producenter og importører.
- Det er hensigten at fastsætte nærmere regler om, fastsættelse af producentgebyret, samt ved bekendtgørelse fastlagte fordelingsnøgler for, hvor stor en andel af det indsamlede affald i de enkelte materialefraktioner, der udgør emballageaffald. Fordelingsnøglerne fastsættes på baggrund af affaldsanalyser og vil med jævne mellemrum skulle opdateres.
- Det er hensigten, at der vil blive fastsat nærmere regler for, hvilke omkostninger, der kan indgå i producentgebyret, herunder fx planlægning og administration.
- Regler om affaldsfraktioner der afleveres til producenter eller kollektive ordningers videre behandling samt affaldsfraktioner der indeholder emballage, men hvor kommunen forsat skal varetage udbud af behandling eller forbrænding, men hvor kommunerne skal kompenseres finansielt.
- Der vil endvidere skulle fastsættes en pris for producenterne eller de kollektive ordninger omkostninger til behandling af den andel af det affald de modtager der er ikke-emballage. Kommunerne vil skulle betale denne andel.

⁷⁶ Med lovforslaget bemyndiges ministeren til at fastsætte regler om et minimumsserviceniveau i relation til affaldsfraktioner, der indeholder emballageaffald

⁷⁷ <https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/57fe2054-c340-410d-babe-ba342a9f2997/Notat%20om%20indhold%20af%20lovforslag.pdf>

3. Afdækning af kommunal praksis

I dette afsnit beskrives udmøntningen af de nugældende regler mv. i den kommunale praksis om fastsættelse af affaldsgebyrer. Fastlæggelsen af, hvad der må anses at være kommunal praksis, tager afsæt i de forhold mv., som er afdækket ved interviewundersøgelsen. I visse tilfælde er anført betragtninger mv., som er baseret på BDO's branchemæssige erfaring indenfor området.

Regler for fastsættelsen af affaldsgebyrer, og dermed også de bagvedliggende gebyrberegninger mv., følger af gældende regler som beskrevet i afsnit 2.

Det bemærkes indledningsvist, at undersøgelsen har afdækket, at der synes at være mange forskelle i såvel grundlag som metoder ved kommunernes fastsættelse af affaldsordninger, de tilhørende gebyrstrukturer og kommunernes gebyrberegninger.

Med opgavens formål for øje er resultater af de gennemførte interviews systematiseret med henblik på at give et overblik over de forskelle, der har størst betydning for forståelse af den gængse kommunale praksis for gebyrfastsættelsen. Nærværende rapport indeholder således alene beskrivelser af den afdækkede kommunale praksis, hvor dette anses af betydning, jf. foranstående.

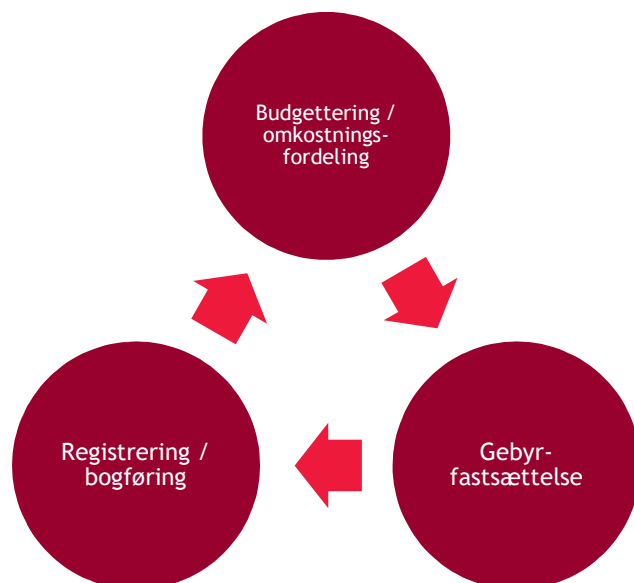
Proces for gebyrfastsættelse

Ud fra hensynet til overskuelighed og en overordnet operationel forståelse af sammenhængen mellem den afdækkede kommunale praksis er processen for gebyrfastsættelsen kort skitseret nedenfor.

Kommunerne har forskellige administrative processer for, hvorledes arbejdet med gebyrfastsættelse planlægges og udføres. Disse forskelle, i de administrative processer, har ikke betydning for opgaven, og de er derfor ikke beskrevet yderligere i denne rapport.

- Udgangspunktet for den kommunale gebyrfastsættelse beror på etableringen af affaldsordninger. Kommunalbestyrelsen har, vide rammer for hvilke affaldsordninger de vil fastsætte i deres regulativ - og dermed hvordan deres gebyrstruktur skal udarbejdes. Som beskrevet i afsnit 2.2.1, skal kommunen dog i medfør af affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 etablere visse indsamlingsordninger for husholdninger. Heraf følger kravet om at etablere henteordninger for 10 affaldsfraktioner. Der er dog også mulighed for at sammenlægge og kombinere bekendtgørelsens i alt 16 ordninger. Dertil kommer, som beskrevet i det følgende afsnit, en række valgmuligheder, som påvirker gebyrstrukturen og dermed gebyrfastsættelsen.
- Forud for gebyrfastsættelsen gennemføres en budgetteringsfase, hvor de forventede samlede omkostninger mv. henføres til affaldsområdet og de respektive affaldsordninger. Budgetgrundlaget udgøres af erfaringsdata fra tidligere perioder sammenholdt med forventede omkostninger for perioden. Gebyrerne skal vedtages af kommunalbestyrelsen og være i overensstemmelse med ordninger fastlagt i regulativet, der ligeledes skal vedtages af kommunalbestyrelsen.
- I løbet af året registres de faktiske afholdte omkostninger mv. i kommunens eller det kommunale selskabs bogføring samt øvrige indtægter og gebyrindtægter. Med afsæt i årets bogføring og kommunens eller selskabets regnskab opgøres årets over-/underdækning i henhold til hvile-i-sig-selv princippet.

Processen for budgettering og gebyrfastsættelse kan således illustreres som en cirkulær proces, hvor tidligere år skaber et erfaringsgrundlag for efterfølgende år.



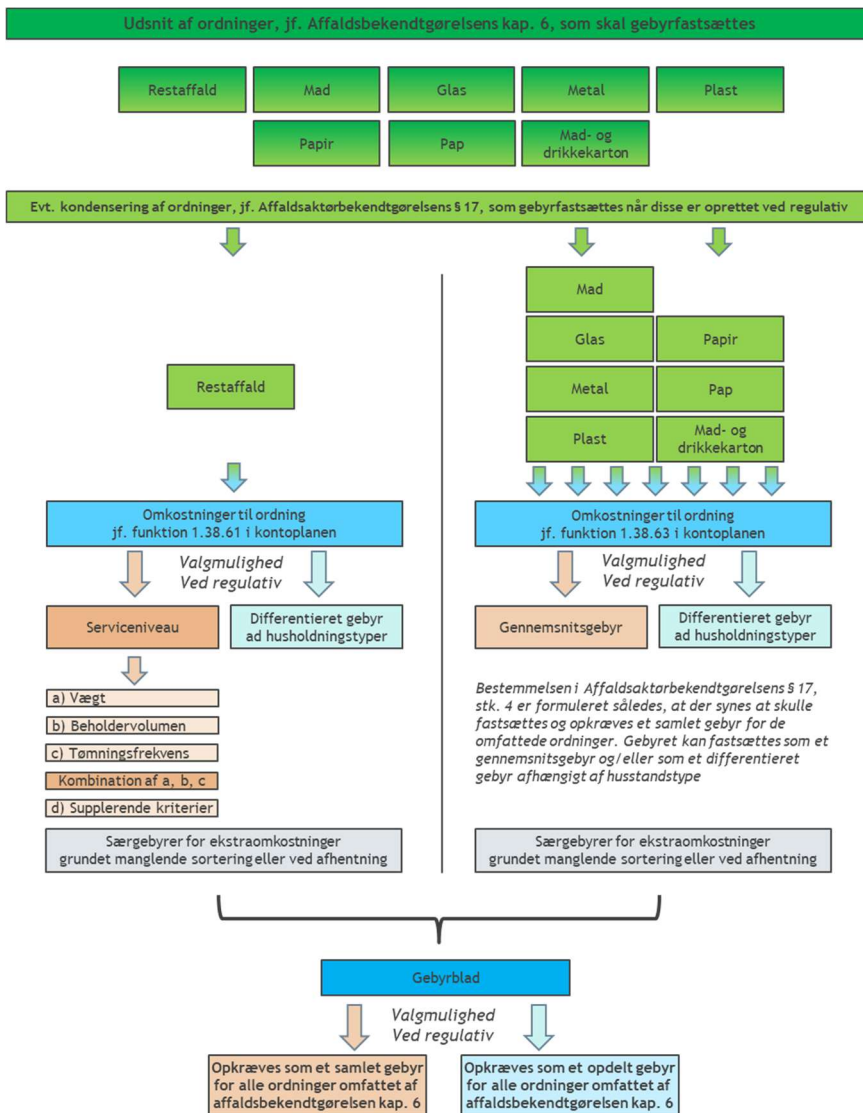
Figur 4: Proces for gebyrfastsættelse

Kommunalbestyrelsens etablering af ordnings-/gebyrstruktur

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 indeholder, som tidligere beskrevet en række minimumskrav og valgmuligheder i relation til etableringen af ordninger. Disse valgmuligheder medvirker til at skabe en kompleksitet i gebyrstrukturen.

Et uddrag af de regelfastsatte muligheder for gebyrstrukturer, kan illustreres ved nedenstående, som altså alene er et udsnit af udvalgte fraktioner/ordninger. Ordnings- og gebyrstrukturen kompliceres således i praksis yderligere når der medtages eksempelvis ordninger for genbrugspladser, storskrald, øvrige ordninger m.v.

Kommunalbestyrelsen skal, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2 - trods valget af gebyrstruktur og muligheden for opkrævning af gebyrerne samlet - til stadighed skal kunne dokumentere fordelingen af omkostninger på de forskellige ordninger.



Figur 5: Illustrativt udsnit af valg ved etablering af gebyrstruktur for enkelte ordninger

Der er ikke længere hjemmel til at benytte et samlegebyr, men alene til at opkræve flere gebyrer samlet. Jf. lovbemærkningerne til miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 (Lovforslag nr. 152 af 26.02.2009): "I de nuværende regler har kommunalbestyrelserne mulighed for at opkræve samlegebyrer. Denne mulighed er med bestemmelsen afskaffet. Det forventes at øge gennemsigtigheden i gebyrerne, således at det bliver enklere for brugeren at se, hvad der betales for, og tydeliggør, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét. Kommunalbestyrelserne må dog gerne opkræve gebyrerne samlet, men skal til enhver tid kunne udskille dem, og på anmodning udlevere beregningen af gebyret for hver ordning." Det fremgår dog af flere kommuners gebyrblade at denne tidligere hjemmel stadig benyttes til at fastsætte gebyrer for forskellige omkostninger, der jf. gældende regler skal adskilles i særskilte gebyrer.

3.1 Fordeling af omkostninger til affaldsområdet

Som anført i afsnit 2.1 ff. Følger det af MBL § 48, stk. 1, at kommunernes håndtering af affald er gebyrfinansieret.

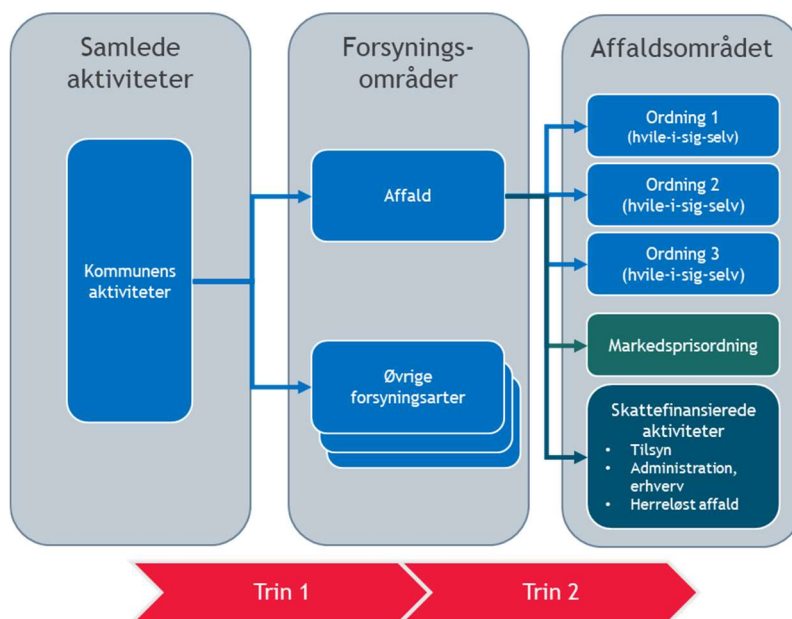
Som en undtagelse til ovenstående er ordninger tilbudt i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 48a (indsamling af erhvervsaffald til markedspriser, som beskrevet i afsnit 2.2.3). I særlig tilknytning til disse ordninger bemærkes, at der er krav om særskilt regnskabsførelse herfor. Dette beror på, at der ikke må ske en sammenblanding af de omkostninger der medgår til henholdsvis fastsættelse af gebyr for husholdninger og fastsættelse af markedspris for erhvervsaffald. I relation til sidstnævnte gælder videre at et evt. overskud skal holdes regnskabsmæssigt adskilt fra hvile-i-sig-selv områderne. Et eventuelt overskud tilfalder, jf. fremsættelsesbemærkningerne til L153, 2021, kommunens skattefinansierede område

Derudover følger det af fremsættelsesbemærkningerne til § 48, stk. 1, jf. bemærkningerne til L152, 2009, at indsamling af herreløst affald og det kommunale tilsyn er skattefinansieret.

Generelle administrationsomkostninger relateret til virksomheder er ligeledes skattefinansierede. Som beskrevet under afsnit 2.2.3 vil der dog være områder hvor administrationsomkostninger relateret til virksomheder vil blive gebyrfinansierede, eksempelvis i relation til genbrugspladser.

Som følge heraf skal det sikres, at der sker en fuld fordeling af alle omkostninger, registreret i kommunen, der direkte eller indirekte kan henføres til affaldsområdet (Trin 1 i figur 6 nedenfor).

Fordeling af omkostninger



Figur 6: Fordeling af omkostninger

Dette dels for at sikre, at der ikke sker skattefinansiering af omkostninger, som henhører til affaldsområdet, og dels for at sikre det rette grundlag for fordeling på affaldsordningerne med henblik på overholdelse af princippet om forureneren betaler.

Når udgifter således er fordelt til affaldsområdet, skal disse fordeles ud på de ordninger, der er defineret i den enkelte kommune (Trin 2).

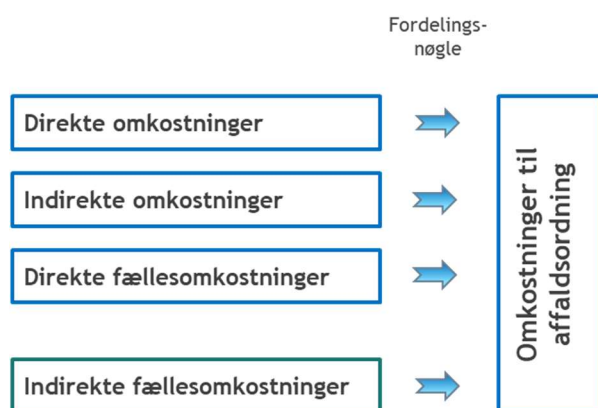
Det bemærkes, at omkostninger til affaldshåndtering i kommunens egne bygninger, institutioner og virksomheder (kommunens eget erhvervsaffald) ikke indgår i ovenstående figur⁷⁸. Figuren har alene til hensigt at illustrere affald som myndighedsopgave samt affald som forsyningsområde i relation omkostningsfordeling med henblik på fastsættelse af gebyr og markedspriser.

Er nøjagtigheden omkring fordeling af omkostninger (Trin 1 i figuren) ikke tilstrækkelig høj, risikeres det at der kan være omkostninger, der ikke fordeles til ordningerne, og dermed skattefinansieres eller omvendt⁷⁹.

Derfor er det afgørende, at alle direkte omkostninger, indirekte omkostninger og fællesomkostninger (se definitioner i afsnit herunder) henføres til affaldsområdet (Trin 1 i figuren), så det sikres, at omkostningerne (Trin 2 i figuren) deles ud på enkelte affaldsordninger for at sikre grundlaget for en korrekt gebyrfastsættelse.

Herunder bemærkes, at det fremgår af forarbejderne til ændring af MBL § 48, stk. 3, jf. fremsættelsesbemærkningerne til LOV nr. 513 af 12/06/2009, at fastsættelsen af særskilte gebyrer for hver affaldsordning har til formål at øge gennemsigtigheden ved gebyrfastsættelse og dermed tydeliggøre, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét.

De omkostninger, der henføres til affaldsområdet, og herefter til de enkelte affaldsordninger, kan i hovedområder opdeles i direkte omkostninger, indirekte omkostninger og fællesomkostninger. Se uddybning nedenfor.



Figur 7: Fordeling af omkostninger til affaldsordninger

3.1.1 Fordeling af direkte omkostninger

Ved direkte omkostninger forstås, i nærværende sammenhæng, omkostninger, som direkte kan henføres til affaldsområdet og vedrører en ordning, for hvilken der beregnes særskilt gebyr.

⁷⁸ Affald fra kommunale institutioner og virksomheder betragtes som erhvervsaffald. Kommuner kan, i medfør af miljøbeskyttelseslovens § 49 d, stk. 3, nr. 3, tilbyde indsamling af erhvervsaffald egnet til materialenyttiggørelse fra kommunernes egne institutioner og virksomheder. Indsamling af forbrændingseget affald fra kommuners egne institutioner skal ske til markedspris, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 23. Prisen for indsamling af affald egnet til materialenyttiggørelse følger reglerne for fastsættelse af gebyrer for husholdninger.

⁷⁹ Til brug for at sikre nøjagtigheden vil der eksempelvis kunne anvendes ABC-modellen. ABC-model står for Activity Based Costing. Se også behandling heraf i rapport fra Miljøministeriet "Gennemsigtighed i kommunale affaldsgebyrer, 2004" side 29 samt side 38-42. Når der anvendes ABC sker der en mere præcis fordeling til de enkelte aktiviteter fremfor at samle omkostningerne ud fra type. Så de enkelte aktiviteter tildeles de omkostninger som vurderes at være opstået ved aktiviteten.

3.1.2 Fordeling af indirekte omkostninger

Ved indirekte omkostninger forstås, i nærværende sammenhæng, omkostninger der, uden at kunne henføres direkte, anvendes til håndtering af affaldsordninger, og følgelig må anses som fælles for flere ordninger, hvor der beregnes særskilte gebyrer. Som eksempel kan det nævnes de tilfælde, hvor flere fraktioner, som ikke indgår i samme affaldsordning, indsamles med den samme bil.

Det er, baseret på de afholdte interviews, konstateret, at der generelt gøres overvejelser og tages stilling til fordeling af omkostninger mellem de etablerede affaldsordninger. Det er, baseret på afdækningen af kommunal praksis, konstateret, at dokumentation for disse overvejelser ikke altid foreligger skriftligt. Det har negativ betydning for gennemsigtighed og muligheden for effektivt tilsyn, når der ikke ligger klare beskrivelser for disse fordelingsmetoder.

3.1.3 Fordeling af fællesomkostninger

Ved fællesomkostninger forstås, i nærværende sammenhæng, omkostninger, som ikke direkte opstår som del af indsamling eller håndtering af affald. Det kan f.eks. være administrationsomkostninger, herunder løn, husleje, it, generelle forsikringsordninger, renter mm., men også afskrivninger, henlæggelser og hensættelser, som ikke nødvendigvis har en sammenhæng til likviditetstræk. Fælles er, at der deles mellem flere ordninger eller deles med andre af kommunens aktiviteter.

Disse omkostninger kan endvidere opdeles i ”direkte fællesomkostninger”, der direkte kan henføres til affaldsområdet, og ”indirekte fællesomkostninger”, dvs. omkostninger, der også vedrører andre dele af kommunens aktiviteter og drift⁸⁰.

Ved vores interviews med kommunerne, er det konstateret, at de ”direkte fællesomkostninger” i det væsentligste behandles ensartet i kommunerne og kun med små variationer.

I relation til fordelingen af de indirekte fællesomkostninger, er der forskel på, hvor meget der fordeles, og hvordan denne fordeling foretages på tværs af kommunerne.

Det er især opgørelsen af, hvor stor en del af kommunens indirekte fællesomkostninger, der skal henføres til affaldsområdet, som foretages uensartet. Det er vigtigt, at der fokuseres på sikring og dokumentation af, hvordan kommunernes indirekte fællesomkostninger fordeles på affaldsområdet for at kunne dokumentere, at gebyrer er omkostningsægte:

- Henføres for lille en andel af de indirekte fællesomkostninger til de gebyrfinansierede ordninger, vil der i stedet ske en skattefinansiering af omkostningerne
- Henføres for stor en andel af de indirekte fællesomkostninger til de gebyrfinansierede ordninger, vil de skattefinansierede omkostninger blive gebyrfinansierede

I teorien burde en ”forkert fordeling” komme til udtryk i en over- / eller underdækning i de gebyrfinansierede ordninger. Men idet fordelingen sker på omkostningsniveau, ville dette ikke komme til udtryk.

Retningslinjerne for fordeling af fællesomkostninger findes i B/R, jf. afsnit 2.2.3, men de giver stort rum for individuel fortolkning.

Denne udfordring er aktuell, både der hvor affaldsydelserne er placeret i kommunen og der hvor de er udskilt i selskaber.

⁸⁰ Undtaget tilsyn som jf. MBL §48 kan skattefinansieres

3.2 Sammenfatning vedrørende fordeling af omkostninger til affaldsområdet

Det er, baseret på den afdækkede kommunale praksis, konstateret, at der som udgangspunkt sker en ensartet fordeling af de **direkte omkostninger** til affaldsområdet (**Trin 1**) og efterfølgende til den enkelte ordning (**Trin 2**).

Det er omvendt konstateret, at det varierer, hvor stærk og ensartet opdelingen er med henblik på fordeling af **fællesomkostninger**. Der er således ikke ensartethed, men nærmere variation, omkring fordeling af omkostninger til det enkelte forsyningsområde.

Ved gennemgang er det konstateret, at der kun foreligger sparsom eller mangelfuld beskrivelse af, hvilke principper der ligger bag overvejelserne for valget af fordelingsmetode i **Trin 2**. Det betyder, at der reelt ikke kan skabes gennemsigtighed omkring de til ordningerne efterfølgende tildelte omkostninger, ligesom det vanskeliggør muligheden for at udføre et effektivt tilsyn.

Ved gennemgang af området står det klart, at der er uensartethed og manglende dokumentation for, hvilke overvejelser der ligger til grund for fordelingerne. Uensartet omkostningsfordeling giver forskelle i gebyrberegningen på tværs af kommuner. Som anført ovenfor kan dette påvirke sikringen af, at der ikke sker krydssubsidiering mellem de skattefinansierede og gebyrfinansierede forsyningsområder

Det betyder, at der ikke sikres gennemsigtighed for den gebyrfinansierede del af affaldsområdet. Derudover kan det påvirke sikring af princippet om, at forurener betaler eller omkostningsægtighed, ligesom det vanskeliggør muligheden for at gennemføre et effektivt tilsyn.

3.3 Fordeling af omkostninger til affaldsordninger

I forlængelse af fordelingen af omkostninger til affaldsområdet (**Trin 1**) skal der foretages en fordeling af omkostninger til de enkelte affaldsordninger (**Trin 2**).

Som nævnt under afsnit 2.1.3 og 2.2.2 fremgår det af MBL § 48 stk. 3: ”Der skal fastsættes særskilt gebyr for hver affaldsordning, baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab.”.

Bestemmelsen er sammensat på en sådan måde, at der vil være 2 styrende elementer for fastsættelsen af affaldsgebyret:

- 1) Hvordan har kommunalbestyrelsen valgt at sammensætte de enkelte affaldsordninger, og
- 2) Hvordan henføres omkostningerne til kommunalbestyrelsens regnskab.

Ad 1) sammensætning af affaldsordninger

I Affaldsbekendtgørelsens⁸¹ kapitel 6 er der stillet krav til, hvilke ordninger kommunen, som minimum, skal stille til rådighed på affaldsområdet, jf. afsnit 2.1.3.2 og afsnit 2.2.1. Reglerne giver derudover en række muligheder for, hvorledes affaldsordninger kan sammensættes.

Som beskrevet i afsnit 2.2.1 skal der i medfør af affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 etableres 16 ordninger, dertil kommer et antal overgangsordninger⁸², der efter kommunalbestyrelsens valg kan kombineres på forskellig vis. Det kan konstateres,

⁸¹ Bekendtgørelse om affald nr. 2512 af 10/12 2021.

⁸² Jf. Bekendtgørelse om affald nr. 2512 af 10/12 2021 §§ 42-43.

at kommunerne i praksis har valgt at sammensætte ordninger, gøre brug af overgangsortninger mm. meget forskelligt⁸³, svarende til de forskellige udgangspunkter for ønsker/krav til ordninger, der er lokalt. Men når der henses til muligheden for at anvende kombinationer og flere kommuner ligeledes indsætter sæргеbyrer, gebyrer for beholderstørrelser, afhentningsfrekvenser m.v. vil grundlaget for gebyrfastsættelsen variere fra kommune til kommune. Alene af den årsag er det ikke muligt at foretage en ensartet sammenligning af kommuners gebyrer⁸⁴.

Ad 2) Kommunalbestyrelsens regnskab

I relation til kommunalbestyrelsens regnskab, så vil fordelingen af omkostninger til ordningerne selvsagt bero på, hvordan den enkelte kommune har opstillet sit regnskab.

Udgangspunktet er, som beskrevet i afsnit 2.1.3 samt note 39 og 40 hertil, at der skal fastsættes et gebyr for hver affaldsordning. Som beskrevet i afsnit 2.2.2 og 2.2.3 er ordningsbegrebet og dermed gebyrstrukturen udmøntet i det kommunale budget- og regnskabssystem ("B/R") således at strukturen følger affaldsaktørbe-kendtgørelsens § 17.

I den kommunale praksis ses, forskelle mellem kommunerne.

- Det er i forbindelse med de gennemførte interviews observeret, at flere kommuner i praksis lader grupperingen af ordningerne i affaldsaktørbe-kendtgørelsens § 17, som afspejlet i minimumskravene i B/R, være styrende for registreringen af omkostningerne og dermed gebyrfastsættelsen.
- Det er endvidere konstateret, at nogle kommuner foretager yderligere underopdelinger til funktionerne i B/R, med afsæt i deres regulativ på affaldsområdet. Ved en underopdeling registreres på et niveau, der er tættere på opdeling i ordninger, jf. affaldsbekendtgørelsens §§ 20-35. Det kan videre konstateres, at underopdelingen ikke anvendes konsistent af alle kommuner.

Det må imidlertid lægges til grund, at en kommunal praksis, hvor registreringen af omkostningerne på affaldsområdet, alene baseres på anvendelsen af B/R, som defineret ved affattelsen af affaldsaktørbe-kendtgørelsens § 17, uden hensyntagen til de underliggende affaldsordninger, ikke kan anses at opfylde kravet om, at der skal fastsættes særskilte gebyrer for hver affaldsordning, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Jf afsnit 2.2.3 følger det af vejledning om kommunernes mellemværender med de kommunale forsyningsvirksomheder (VEJ nr 11 af 03/02/2010), at der fra 2011, skal oprettes en underkonto for hver enkelt ordning.

Når omkostningerne til en given affaldsordning registreres på en given funktion i B/R, hvor der i øvrigt også registreres omkostninger til andre ordninger, og der ikke foretages en underopdeling af registreringerne på funktionen på de respektive ordninger, vil der, som følge heraf, ske en sammenblanding af omkostningerne til de respektive ordninger.

Eksempelvis vil en kommunes registrering af omkostninger på funktion 1.38.63 - uden en ordningsbestemt underopdeling- medføre en sammenblanding af omkostninger vedr. ordningerne:

- Madaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 20
- Papiraffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 21
- Papaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 22
- Glasaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 23
- Metalaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 24
- Plastaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 25
- mad- og drikkekartonaffald, etableres i medfør af affaldsbekendtgørelsens § 26

⁸³ Se også Deloitte "Analyse af kommunal affaldshåndtering" side 90.

⁸⁴ Se også <https://cirkulaer.dk/gebyrkortlaegning>, hvor Brancheforeningen Cirkulær, med det formål at medvirke til større transparens og åbenhed om affaldsgebyrer har udarbejdet en kortlægning over gebyrer på affaldsområdet samt argumenteret for hvorfor gebyrer ikke kan være ens.

I disse situationer kan der således være en risiko for krydssubsidiering mellem affaldsordningerne, allerede fordi omkostningerne ikke er registreret på de enkelte affaldsordninger. Henses til forventningerne om mulighederne for omkostningsopgørelse, som udtrykt i relation til det udvidede producentansvar⁸⁵:

”For eksempel forventes det, at kommunalbestyrelsen skal kunne opgøre omkostninger for den enkelte indsamlingsordning for emballageaffald, og at der ikke må krydssubsidieres mellem ordninger.”

Må det lægges til grund, at de nuværende ordnings- og gebyrstruktur ikke vil kunne indfri disse forventninger. Omkostningerne er således sammenblandet på fraktionsniveau.

Der er i ovenstående set bort fra kombinationsmulighederne for visse af de omhandlede ordninger.

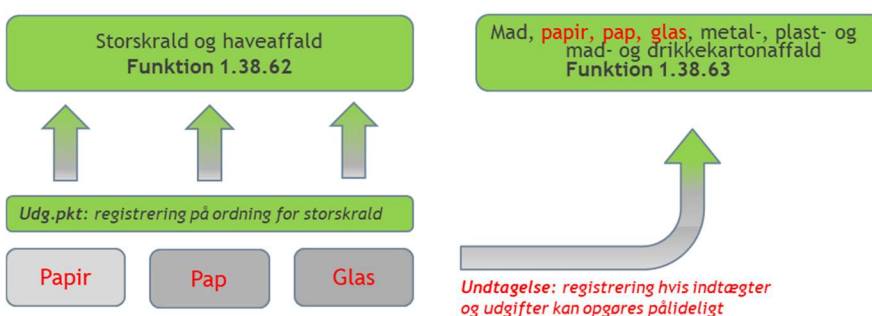
Det skal understreges, at der - trods den umiddelbare opdeling i de 16 ordninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kapitel 6 og det forhold, at den Kommunale kontoplan er bygget op, så den følger affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 - er en ikke ubetydelig yderligere kompleksitet indbygget i gebyrstrukturen. Denne kompleksitet består også i de tilfælde hvor en kommune måtte have foretaget registreringer på en ordningsbestemt underopdeling af funktionerne i B/R.

Som det fremgår af gennemgangen af de enkelte funktioner, jf. afsnit 2.2.3, er der - udover sammenlægningen af de 16 ordninger i 6 funktioner - yderligere det lag, at der kan være fraktioner, som i visse sammenhænge kan eller skal registres på andre funktioner.

Dette er eksempelvis tilfældet ved funktion 1.38.62, der som udgangspunkt omfatter de to ordninger storskrald (affaldsbekendtgørelsens § 32) og haveaffald (affaldsbekendtgørelsens § 29).

I det omfang indsamlingen af storskrald tillige omfatter indsamling af fraktionerne papir, pap og glas så skal omkostningerne hertil konteres på funktion 1.38.62 og ikke på funktion 1.38.63 (Ordninger for mad-, papir-, pap-, glas-, metal-, plast- og mad- og drikkekartonaffald) - som disse fraktioner ellers er omfattet af.

Som en undtagelse hertil gælder imidlertid at de, alligevel, kan konteres på funktion 1.38.63, hvis indtægter og udgifter kan opgøres pålideligt.



Figur 8: Illustration af kontering af fraktioner på storskrald

Det samme princip gør sig gældende for funktion 1.38.65, som omfatter genbrugsstationer (affaldsbekendtgørelsens § 34). På denne funktion registreres indtægter og udgifter vedrørende fraktionerne: pap, papir, glas, haveaffald samt farligt affald og tekstilaffald.

⁸⁵ <https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/57fe2054-c340-410d-babe-ba342a9f2997/Notat%20om%20indhold%20af%20lovforslag.pdf>

Modsat undtagelsen i funktion 1.38.62 indeholder B/R's kontoplan ingen undtagelse til registreringen i relation til fraktionerne pap, papir, glas, haveaffald, som indleveres på genbrugspladser.

3.4 Sammenfatning vedrørende fordeling af omkostninger til affaldsordninger

Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 fastslår, at ” der skal fastsættes særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab”.

I tilknytning hertil er det i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16 udspecificeret at ”Kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen” Det må imidlertid lægges til grund, at der er væsentlig uklarhed i reglerne omkring gebyrstrukturen på affaldsområdet.

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 16 lægger til grund, at der skal opgøres omkostninger for de enkelte indsamlings- og anvisningsordninger, jf. affaldsbekendtgørelsen. Det vil sige de skitserede ordninger etableret i medfør af dennes kap. 6.

Imidlertid medfører henvisningen til opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, som er baseret på affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, at der ikke kan ske en opgørelse af omkostningerne på de enkelte indsamlings- og anvisningsordninger etableret i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6. Dette allerede fordi bestemmelserne i § 17 foretager en sammenlægning af de etablerede ordninger. Der vil i givet fald ikke opnås gennemsigtighed eller sikkerhed for omkostningsægtighed for de enkelte ordninger.

Der vil, alene i det omfang kommunerne har etableret underkonti for hver enkelt ordning i B/R, jf. afsnit 4.2 i vejledning nr. 11 af 03/02/201 Vejledning om kommunernes mellemværender med de kommunale forsyningsvirksomheder, kunne ske en opgørelse af omkostningerne til de enkelte indsamlings- og anvisningsordninger etableret i medfør af affaldsbekendtgørelsens kap. 6.

Kontoplanen angiver desuden ikke håndtering af adskillelse af omkostninger vedr. husholdninger og erhverv fx for genbrugsstationer.

Der er således en risiko for krydssubsidiering mellem de enkelte ordninger og som følge heraf vil der heller ikke være sikkerhed for at hvile-i-sig-selv princippet opfyldes på ordningsniveau.

Dertil kommer at der ikke er grundlag for ensartethed, da ordninger kan være sammensat forskelligt mellem kommunerne og kommunerne i princippet kan oprette (eller undlade at oprette) forskellige underkonti.

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 er således ikke udformet så den understøtter hensigten med miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Bekendtgørelsen medvirker i praksis til at skabe uklarhed om sammenhængen mellem omkostningsfordeling og gebyrstrukturer og understøtter desuden ikke opdelingen i ordninger.

Reglernes skitserede uklarhed - og det forhold at de på visse punkter synes at være i modstrid - skaber et uklart regelgrundlag for kommunerne.

Som følge heraf er det forventeligt - og også konstateret i forbindelse med de gennemførte interviews - at der er en uensartet kommunal praksis. Dette forhold gør, isoleret set, at der ikke kan foretages en sammenligning af fastsatte affaldsgebyrer på tværs af kommuner. En sammenligning vil i bedste fald kunne gennemføres på det niveau, der som følge af affaldsaktørbekendtgørelsens § 17, er udtrykt i B/R's funktioner. Idet det forudsættes at kommunerne, uanset den underlæggende gebyrstrukturs kompleksitet, skal kunne aggregere omkostninger efter kontoplanens struktur og at denne skal afspejle sig i aggregerede gebyrer. Men at det forholder

sig sådan, synes for nogle kommuner uklart, og sker derfor ikke nødvendigvis i praksis.

Det vil sige at der heller ikke kan skelnes mellem de i øvrigt forudsatte affaldsordninger, jf. affaldsbekendtgørelsens kapitel 6.

Ud over den manglende mulighed for at opnå den ønskede sammenlignelighed og ensartethed på tværs af kommuner på gebyrniveau medfører ovenstående, at det ikke vil være muligt at føre et effektivt tilsyn på gebyrniveau.

Det skal videre bemærkes, at der med ovenstående ikke vil være mulighed for at gennemføre en umiddelbar omkostningsopgørelse på fraktionsniveau, da gebyrstrukturen ikke er knyttet en fraktionsopdeling af indsamlings- og anvisningsordningerne.

3.5 Anvendt regnskabspraksis som grundlag for gebyrberegning

Som tidligere anført fremgår det af MBL § 48, stk. 3, at der skal "... fastsættes særskilt gebyr for hver affaldsordning baseret på de udgifter, som er opgjort i kommunalbestyrelsens regnskab".

Idet bestemmelsens ordlyd henviser til "kommunalbestyrelsens regnskab", og affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1 direkte henviser til det kommunale budget- og regnskabsystem, må det umiddelbart lægges til grund, at den regnskabspraksis, som § 48, stk. 3, lægger op til, er den udgiftsbaserede metode, uden dette dog er specifikt angivet i regelgrundlaget, der anvendes ved regnskabsaflæggelse for kommuner, jf. afsnit 2.3.

Det bemærkes, at anvendelsen af § 48, stk. 3, knytter sig til selve gebyrfastsættelsen, og således må ses uafhængigt af, hvordan regnskabsaflæggelsen i øvrigt sker.

Dette er for det første relevant i forhold til affaldsordninger, der er etableret i selskaber (aktieselskaber m.v.), som skal aflægge regnskab efter årsregnskabslovens principper.

For kommunale fællesskaber, godkendt efter § 60 i den kommunale styrelseslov, gælder at disse skal aflægge regnskaber efter årsregnskabsloven, hvis dette er fastsat i vedtægten⁸⁶. Indeholder vedtægten ingen bestemmelser herom er kommunale fællesskaber omfattet af det kommunale budget- og regnskabsystem.⁸⁷

Som anført i afsnit 2.3.2 er der ikke fastsat særskilte regler for gebyrfastsættelse for selskabsgjorte forsyninger (aktieselskaber m.v.) eller forsyninger udskilt til kommunale fællesskaber. Udgangspunktet for kommunalbestyrelsens gebyrfastsættelse vil således stadig være det kommunale budget- og regnskabsystem.

Valg af regnskabspraksis er imidlertid også af relevans i forhold til ikke selskabsgjorte affaldsforsyninger, hvor kommunen, frivilligt vælger at opstille et omkostningsbaseret regnskab, jf. afsnit 2.3.

3.5.1 Uensartet regnskabspraksis som grundlag for gebyrfastsættelsen

Baseret på de gennemførte interviews kan det konstateres, at der ikke er en ensartet praksis mellem kommunerne i forhold til hvilken regnskabspraksis (dvs. omkostningsbaseret eller udgiftsbaseret) der lægges til grund ved fastlæggelsen af budgetgrundlaget for gebyrfastsættelsen.

⁸⁶ Der bortses her fra kommunale fællesskaber, der er el-producerende, idet disse, i henhold til EL-forsyningsloven (LBK nr. 984 af 12/05/2021), skal anvende årsregnskabsloven uagtet indholdet af deres vedtægter.

⁸⁷ Se Social og Indenrigsministeriets vejledning om kommunale fællesskaber (april 2016), afsnit 9.2

Det er således konstateret, at flere kommuner afviger fra anvendelsen af den udgiftsbaserede metode. Det gælder såvel for kommuner, hvor affaldsområdet er selskabsgjort, som for kommuner, hvor der er truffet et valg om frivilligt at aflægge et omkostningsbaseret regnskab ved siden af det udgiftsbaserede, jf. afsnit 2.3.

De omhandlede kommuners begrundelse for anvendelse af et omkostningsbaseret regnskab, som budgetgrundlag, er et forsøg på at opnå et mere omkostningsægte grundlag for gebyrberegningen, som efter de respektive kommuners opfattelse vurderes bedre at leve op til de grundlæggende principper for gebyrfastsættelse, såsom lighedsprincippet⁸⁸ og forurenere betaler-princippet⁸⁹.

Jf. ovenstående kan den afdækkede kommunale praksis opsummeres således.

Kommunerne anvender forskellig regnskabspraksis for budgettering til brug for gebyrberegning, der enten;

- a. følger den udgiftsbaserede regnskabspraksis, jf. B/R,
- b. følger den omkostningsbaserede regnskabspraksis, som enten er baseret på årsregnskabslovens regler eller anvendelsen af B/R's mulighed for frivilligt at aflægge et omkostningsbaseret regnskab
- c. følger en særskilt lokal praksis, tilrettelagt med særligt formål, eller
- d. en kombination af de nævnte.

Forskellen på ovennævnte metoder kan kortfattet skitseres således:

- **Ad a) udgiftsbaseret regnskabspraksis, jf. B/R**
Når det kommunale budget- og regnskabssystem lægges til grund, er udgangspunktet et udgiftsprincip, jf. beskrivelsen heraf i afsnit 2.3. Udgiftsprincippet betyder, at indkøb som hovedregel registreres i den periode, hvor udgiften disponeres/leveres uafhængigt af, hvornår ydelsen reelt forbruges. Denne praksis er i fuld overensstemmelse med miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3, som også udmøntet i affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 1. Det må imidlertid samtidigt understreges at udgiftsprincippet ikke kan anses at være i overensstemmelse med hvile-i-sig-selv princippet. Dette allerede fordi udgiftsprincippet ikke er nogen garanti for at omkostningen henføres til det tidspunkt, hvor den afholdes. Det kan videre ikke lægges til grund, at omkostningen henføres til den rette forurenere. Udgiftsprincippet sikrer således ikke omkostningsægtighed. I det omfang der er tale om anlægsinvesteringer og kommunen henfører udgifterne til balancen - og derved indregner afskrivninger i budgetgrundlaget - vil der være en vis tilnærmelse i forhold til ovennævnte principper. Graden af hvor omkostningsægte de indregnede afskrivninger vil være, beror selvsagt på den faktiske forskel mellem de bundne lineære afskrivninger efter B/R sammenholdt med den faktiske levetid af de pågældende aktiver.
- **Ad b) omkostningsbaseret regnskabspraksis, enten baseret på B/R eller årsregnskabslovens regler**
Kommuner kan, som beskrevet i afsnit 2.3, frivilligt vælge at aflægge et omkostningsbaseret regnskab - dette er dog stadig et supplement til kravet om det udgiftsbaserede regnskab - som oprindeligt udspringer af årsregnskabslovens principper. Selskaber skal aflægge regnskab efter Årsregnskabsloven. Årsregnskabsloven (og det frivillige omkostningsbaserede regnskab efter B/R) arbejder med en forudsætning om, at omkostninger medtages i takt med, at de anvendes. Dvs. at både løbende omkostninger og anlægsinvesteringer m.v. henregnes til den periode, hvor de forbruges⁹⁰. Denne regnskabspraksis er, efter vores opfattelse, i overensstemmelsen med de grundlæggende principper for gebyrfastsættelse.
- **Ad c) Særligt tilrettelagt lokal praksis**
Der er afdækket en kommunal praksis, hvor regnskabspraksis er individuelt

⁸⁸ Se afsnit 2.1.2.2

⁸⁹ Se afsnit 2.1.2.3

⁹⁰ Jf. årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 6: Transaktioner, begivenheder og værdiændringer skal indregnes, når de indtræffer, uanset tidspunktet for betaling (periodisering).

fastsat. Der er herved foretaget en lokal vurdering, hvor det for alle omkostninger, eller udvalgte omkostninger, er lagt til grund, at der foretages en individuel vurdering af sammenhængen mellem det beregnede gebyr for året og det faktisk forbrug.

▪ **Ad d) Kombination**

Det er konstateret, at grundlaget for gebyrfastsættelsen kan bygge på en kombination af ovennævnte forhold. Det vil sige at der enten tages afsæt i et udgifts- eller omkostningsbaseret budgetgrundlag, eller en kombination heraf, samtidigt med at der følges en særlig lokal praksis. Det antages, at dette må tilskrives det forhold, at der i relation til selskabsgjorte affaldsforsyninger, kan ske en sammenblanding, som følge af organisationen. Det vil sige det forhold at dele heraf henhører til kommunen, og dele er udlagt til selskaber.

3.5.2 Uens regnskabspraksis ved gebyrfastsættelse og registrering af faktiske omkostninger

Registrering af det faktiske forbrug har væsentlig indirekte indflydelse på gebyrfastsættelsen. Se afsnit 3 om gebyrfastsættelsesprocessen

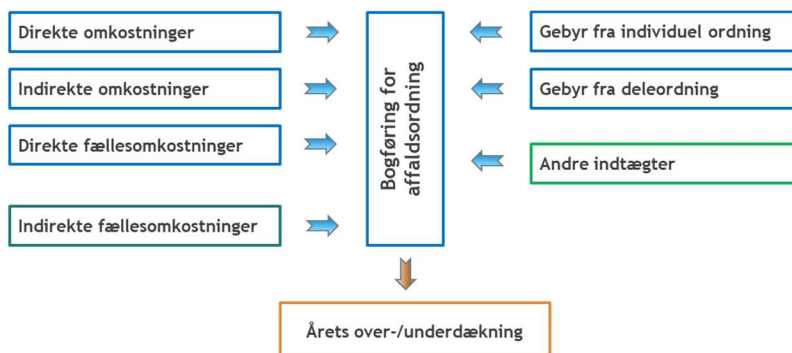
- Registrering af faktisk forbrug er grundlaget for en erfaringsindsamling. Det indsamlede erfaringsgrundlag indgår, helt naturligt, i budgetteringsfasen med henblik på gebyrberegningen.
- Selve registreringen af faktisk forbrug, holdt op imod de fastsatte gebyrer, danner grundlaget for opgørelsen af over-/underdækning, jf. efterfølgende afsnit.

Registreringen af årets faktiske økonomiske transaktioner for affaldsområdet, i kommunens bogholderi, sker med afsæt i den kommunale regnskabspraksis og kon-toplan, jf. Indenrigs- og Sundhedsministeriets retningslinjer for budget og regnskab B/R.

Registreringen heraf i et aktieselskab - der pr. definition er underlagt årsregnskabsloven - sker i selskabets bogholderi (baseret på årsregnskabslovens principper) og overføres herefter til kommunen (typisk som hovedtal).

Transaktionerne skal henføres til de enkelte affaldsordninger, således som de er definerede for den enkelte kommune. Udgangspunktet er således, at der skabes sammenhæng mellem transaktionerne og den definerede affaldsordning, der opkræves særskilt gebyr for.

Bogføringen viser herefter forskellen mellem årets gebyrindtægter og faktiske omkostninger. Forskellen udtrykker således årets over-/underdækning.



Figur 9: Beskrivelse af opgørelse af over-/underdækning

Den afdækkede kommunale praksis viser imidlertid, at den regnskabspraksis, kommunerne anvender ved registrering af transaktioner, ikke nødvendigvis er den

samme regnskabspraksis, som den der, jf. ovenfor afsnit 3.5 ff., anvendes ved budgettering til brug for gebyrfastsættelsen.

Kommuner anvender i deres regnskabsaflæggelse transaktionsprincippet (udgiftsprincippet), som praksis for, hvornår en omkostning medtages i kommunens bogholderi⁹¹. Transaktionsprincippet defineres i B/R således: ”*Transaktionstidspunktet, som er det tidspunkt, hvor leveringen foregår eller arbejdet præsteres*”.⁹²

Anvendelsen af transaktionsprincippet betyder, at indkøb udgiftsføres, når faktura/levering modtages, uagtet hvornår købet forbruges. Købes der for eksempel en lastbil til affaldsområdet, vil man i kommunens bogholderi udgiftsføre hele købet i anskaffelsesåret. Omvendt er der afdækket en kommunal praksis, hvor kommuner ved gebyrfastsættelsen afskriver aktivet over levetiden, dvs. i takt med anvendelsen. jf. afsnit 3.5.1 ovenfor.

Anvendelsen af uens regnskabsprincipper ved gebyrfastsættelsen og registreringen af faktisk forbrug betyder, at der bogføringsteknisk ikke er overensstemmelse mellem de gebyrer, der er fastlagt for året, og den registrering, der sker for samme år i kommunalbestyrelsens regnskab.

Eksemplificering af betydningen af uens regnskabspraksis

Nedenfor er vist eksempel på anvendelsen af en uens regnskabspraksis ved gebyrfastsættelsen og registreringen af faktisk forbrug.

Forskel på grundlag for årets gebyrfastsættelse og årets bogholderi i kommunen		
	Omkostning der medregnes i budgetgrundlaget for gebyrberegningen	Kommunens årsregnskab
a) Forbruges i regnskabsåret	1.000.000 Kr.	1.000.000 Kr.
b) Forbruges over 5 år	200.000 Kr.	1.000.000 Kr.
c) Forbruges over 30 år	33.333 Kr.	1.000.000 Kr.

Figur 10: Forklaring af forbrug af investering

Konsekvensen er således, at en omkostning, der, jf. skemaets pkt. b), ved gebyrfastsættelsen er fordelt over 5 år, men i regnskabsåret udgiftsføres straks, vil medføre en underdækning i det kommunale bogholderi på kr. 800.000 (kr. 200.000 minus kr. 1.000.000).

Samme forskelle vil opstå for alle de områder, hvor gebyrer fastsættes ud fra en praksis, der ikke følger kommunens regnskabspraksis. Det vil i særdeleshed sige henlæggelser, der kan foretages i forbindelse med gebyrfastsættelse, forskelle i almindelige periodiseringer osv. samt mulige forskelle i fordeling af omkostninger ved gebyrfastsættelse og ved bogholderimæssig registrering.

Baseret på afdækningen af kommunal praksis kan det lægges til grund, at der som hovedregel ikke er sammenhæng mellem den regnskabspraksis, der anvendes til brug for gebyrfastsættelsen, og den regnskabspraksis, der anvendes ved udarbejdelse af kommunalbestyrelsens regnskab.

Ovenstående betyder umiddelbart, at opgjorte over-/underdækninger består af egentlige budgetafvigelser og - såfremt der ikke korrigeres herfor - af forskelle mellem regnskabspraksis ved gebyrfastsættelse og ved bogføring/regnskabsaflæggelse.

Det betyder reelt også, at der ikke er et naturligt erfaringsgrundlag for efterkalkulation og erfaringsbase for fremtidige budgetter.

⁹¹ Vi er i BDO kun bekendt med én kommune, der ikke anvender transaktionsprincippet.

⁹² Jf. forarbejder til BEK nr. 1051 af 15/10/2019 - Bekendtgørelse om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision mv.

Konsekvensen er dels at det er vanskeligt at fastslå i hvilken grad et gebyr er omkostningsægte, der skabes uigennemsigtighed og endeligt skabes der en tidsmæssig forskydning, som vanskeliggør sikringen af forureneren betaler princippet.

3.5.3 Sammenfatning af regnskabspraksis for gebyrberegning

Som det fremgår af ovenstående, er der afdækket en uensartet regnskabspraksis mellem de interviewede kommuner.

Idet MBL § 48, stk. 3, henviser til anvendelsen af kommunalbestyrelsens regnskab, må det umiddelbart lægges til grund, at anvendelsen af den udgiftsbaserede kommunale regnskabspraksis er i overensstemmelse med lovgivningen.

Det kan imidlertid samtidigt lægges til grund, at årsagen til, at kommuner vælger en anden regnskabspraksis, beror på ønsket om at opnå et mere omkostningsægte grundlag for gebyrberegningen. Herunder som led i opfyldelsen af de grundlæggende principper for gebyrfastsættelse, såsom lighedsprincippet og forureneren betaler-princippet.

Ud fra en objektiv regnskabsfaglig vurdering kan det lægges til grund, at overholdelse af hvile-i-sig-selv princippet og principperne om omkostningsægtighed og forurener betaler i deres rene form kræver samtidighed mellem forbrug og det betalte gebyr. Dette princip afspejles i Årsregnskabslovens generelle principper samt lovens omkostningsprincip.

Det må videre lægges til grund, at det er kritisk, at der ikke anvendes samme regnskabsprincip ved henholdsvis budgettering og registrering. Det skal dog understreges, at størstedelen af de omkostninger, der har betydning for gebyrberegningen på affaldsområdet, afholdes i samme år, som de anvendes. Det vedrører f.eks. de direkte omkostninger, f.eks. løn, brændstof, underleverandøromkostninger mm., samt indsamling, behandling eller mere indirekte omkostninger, såsom administrationsomkostninger, husleje, forsikring, finansiering mm.

For disse almindelige omkostninger - som afholdes i samme år som de anvendes - har det ikke betydning, om der anvendes et omkostnings- eller udgiftsbaseret regnskabsprincip.

3.6 Betydning af regnskabspraksis - tidsmæssig sammenhæng / forskydning

Valget af regnskabspraksis - det vil her sige valget mellem et udgifts- eller omkostningsbaseret regnskabsprincip - har betydning for den tidsmæssige sammenhæng mellem, hvornår omkostninger budgetmæssigt henføres til en affaldsordning og det faktiske forbrug i ordningen.

Som udgangspunkt vil begge principper, over tid, opfylde hvile-i-sig-selv princippet. Men i forhold til forureneren betaler princippet og spørgsmålet om omkostningsægtighed, så har den tidsmæssige sammenhæng mellem indregningen af en omkostning i gebyrgrundlag og det faktiske forbrugstidspunkt en væsentlig betydning. Foranstående principper kræver at der er en vis grundlæggende samtidighed mellem indregningen af en omkostning i budget og det faktiske forbrug indenfor en ordning.

Teoretisk kræver samtidighed, at der er fuld sammenhæng mellem forbrug og årets gebyrfastsættelse. Dette vil i sagens natur ikke være fuldt opnåeligt, fordi ikke alle udgifter mv. kan forudses i en budget-/gebyrfase. Dette forhold betyder at det under hvile-i-sig selv reguleringen er nødvendigt i et vist omfang at kunne håndtere over-/underdækning.

I de følgende afsnit er redegjort for de to poster, der må anses at medføre de største tidsmæssige forskydninger / forskelle som følge af den anvendte regnskabspraksis. Derudover er der redegjort for en særskilt udfordring i relation til opgørelsen af over-/underdækninger.

3.6.1 Betydning af regnskabspraksis - afskrivninger

Der er ved driften af en affaldsforsyning en lang række anskaffelser og indkøb, som ikke kun anvendes i anskaffelsesåret, men som også anvendes i efterfølgende år. Det gælder f.eks. anskaffelse af ejendomme og arealer, affaldsanlæg, køretøjer, anskaffelse af affaldsspande og -containere m.m. Der er i tilknytning hertil også mere gængse anskaffelser såsom it-udstyr og software, kontorinventar etc., som er nødvendige med henblik på at drive en affaldsforsyning.

Overholdelse af forurenere betaler princippet og opnåelse af omkostningsægtighed kræver, efter vores opfattelse, en sikring af, at sådanne investeringer/anskaffelser mv., der reelt vedrører og anvendes over flere år, budgetteres i takt med og i det/de år, hvor anvendelsen faktisk finder sted. Det vil sige, at der etableres en vis samtidighed mellem forbrug og tidspunktet for indregningen i gebyret.

Det er som nævnt ovenfor, jf. afsnit 3.5.1 om uensartet regnskabspraksis, ved de gennemførte interviews afdækket, at der er forskel på, hvorledes anskaffelser, der anvendes over flere år, behandles ved budgettering/gebyrberegning.

Det centrale er her, hvorvidt og på hvilken måde anskaffelser aktiveres, og efter hvilke principper anskaffelsen i givet fald afskrives. I det omfang, en anskaffelse ikke aktiveres og afskrives over en periode, vil anskaffelsen, jf. udgiftsprincippet, være at anse for straksafskrevet i udgiftsåret. Det vil sige, at den fulde investering/anskaffelse er indregnet i gebyret for året, hvilket vil medføre udsving i gebyrer.

Eksemplificering af betydningen af aktivering og afskrivning

Nedenfor er vist eksempel på en anskaffelse, der reelt anvendes over 30 år. Anskaffelsens påvirkning af budgetgrundlag, og dermed gebyrfastsættelsen, afhænger af, om kommunen anvender a) B/R, hvor anskaffelsen udgiftsføres i anskaffelsesåret/straksafskrives, b) ikke udøver en kvalificeret fordeling over år, eller c) udøver et "korrekt" skøn.:

Anskaffelse af et aktiv med en anskaffelsestotal på 1.000.000 kr. og en levetid på 30 år		
	Omkostning der medregnes i budgetgrundlaget og gebyrberegningen for anskaffelsesåret	Faktisk forbrug
a) B/R - "straksafskrivning"	1.000.000 Kr.	33.333 Kr.
b) Afskrivning over en kortere periode end levetiden (10 år)	100.000 Kr.	33.333 Kr.
c) Afskrivning over levetiden	33.333 Kr.	33.333 Kr.

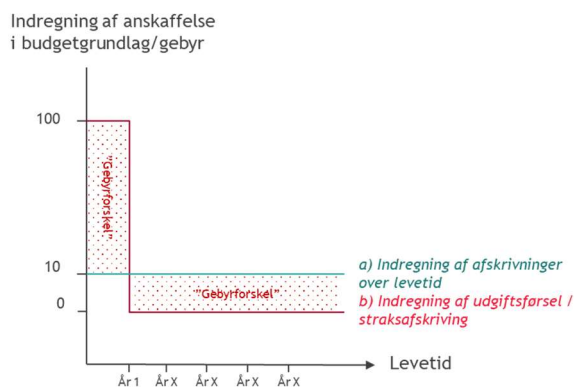
Figur11: Beskrivelse af afvikling af en investering

Som det fremgår af eksemplet i figur 11 ovenfor, vil valget mellem de forskellige principper have den betydning, at en straksafskrivning medfører et gebyrudsving - højere gebyr i året hvor der straksafskrives - sammenholdt med valget af afskrivning over levetiden, som udjævner anskaffelsen - dvs. indregningen i gebyret - over aktivets levetid.

I tilknytning til ovenstående skal det bemærkes, at de gennemførte interviews har afdækket en kommunal praksis, hvor der, når der sker aktivering af en anskaffelse, sjældent er taget konkret stilling til anskaffelsens reelle forventede brugstid, eller for den sags skyld om en afskrivning (omkostning henført til det enkelte år) skal ske lineært eller på anden vis.

Herunder bemærkes endvidere, at den afdækkede kommunale praksis viser, at der ikke i alle tilfælde foreligger en skriftlig dokumentation/argumentation for valg af afskrivningsprincip. Dette medfører umiddelbart, at der ikke er gennemsigthed ift. de indregnede omkostninger. Dertil kommer, at forskellig praksis for afskrivning og manglende beskrivelse af valgt metode vanskeliggør gennemførelsen af et effektivt tilsyn.

Det forhold, at der ikke er en ensartet praksis mellem kommunerne medfører, alt andet lige, at der er en væsentlig forskel på hvilke omkostninger der indregnes i det kommunale budgetgrundlag for fastsættelsen af affaldsgebyret. En kommune som har straksafskrevet en given investering vil således i de efterfølgende år (uagtet at investeringen anvendes i disse år) indregne lavere omkostninger i budgetgrundlaget end den kommune som afskriver anskaffelsen over tid.



Figur 12: Gebyrforskel ved straks- kontra levetidsafskrivning

”Gebyrforskellen” i illustrationen ovenfor vil over tid være neutral, henset til hvile-i-sig-selv princippet. Men der vil være en umiddelbar manglende gennemsigthed i gebyret, grundet den forskellige regnskabspraksis. Dertil kommer at gebyret ikke kan betragtes som omkostningsægte over tidsforløbet.

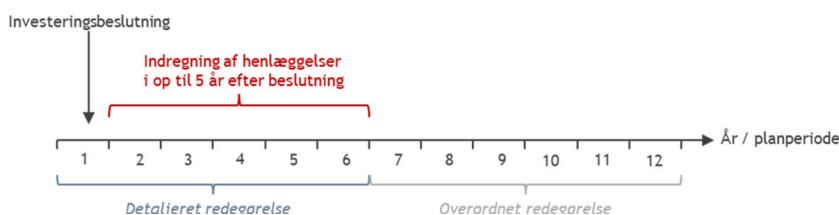
3.6.2 Betydning af regnskabspraksis - henlæggelser

Som beskrevet i afsnit 2.1.3.4 følger det af miljøbeskyttelsesloven som udmøntet i affaldsaktørbekendtgørelsen, at kommunalbestyrelsen kan fastsætte gebyr til ”forudsvis dækning af planlagte investeringer på affaldsområdet”.

En henlæggelse er en disponering, hvor man reserverer beløb, f.eks. til fremtidige investeringer.

Det er væsentligt at sondre mellem ”henlæggelser” og ”hensættelser”. Hensættelser er udtryk for reservation af beløb, der sandsynligvis skal betales i fremtiden, og som vedrører det indeværende eller tidligere år. En typisk hensættelse i affaldssektoren kunne være hensættelse til afvikling af eksisterende affaldsanlæg.

Der kan efter gældende regler indregnes henlæggelser i gebyrerne i op til 5 år efter en investeringsbeslutning, er truffet. I nedenstående figur er dette illustreret ved at der træffes en investeringsbeslutning i år 1 i planperioden. Der vil således kunne indregnes henlæggelser i årene 2 - 6 i planperioden (op til 5 år).



Figur 13: Henlæggelsesperiode baseret på beslutningsåret

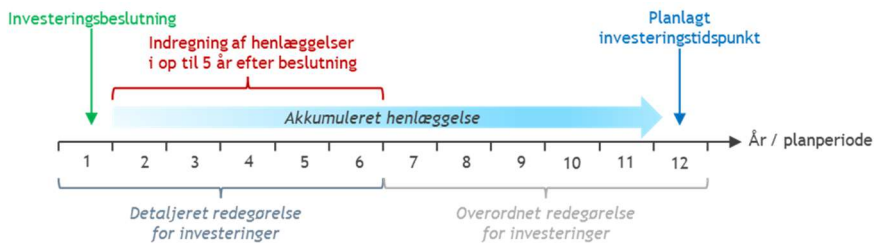
Det skal bemærkes, at miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1, nr. 5 indeholder formuleringen ”forskudsvis dækning af planlagte investeringer”.

Affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 indeholder, udover bestemmelsen om at der kan ”ske henlæggelser til investeringen i op til 5 år efter, at investeringsbeslutningen er truffet” ikke nogen nærmere regulering. I princippet kan Affaldsaktørbekendtgørelsens § 22, stk. 2 dermed også forstås således, at den fulde investering kan opkræves som en henlæggelse i ét år - uagtet at dette ikke må anses at være overensstemmende med miljøbeskyttelseslovens anvendelse af ordet ”forskudsvis”.

Bestemmelsen i affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 indeholder samtidigt ingen bestemmelser om, hvornår investeringen skal være gennemført - bestemmelsen forudsætter blot at investeringen er planlagt gennemført indenfor den samlede planperiode på 12 år (den skal fremgå af affaldshåndteringsplanen).

I ovenstående eksempel kunne beslutningen i år 1, eksempelvis, være, at det gennemføres en investering i år 12. I givet fald vil en indregning af henlæggelser ved gebyrberegningen medføre at der kan akkumuleres henlæggelser i årene 2 - 6, som herefter henstår i affaldsforsyningen til investeringstidspunktet i år 12.

Som det måtte fremgå af eksemplet ovenfor, synes det u hensigtsmæssigt, at indregningen af henlæggelser er knyttet til beslutningstidspunktet og ikke det planlagte investeringstidspunkt.



Figur 14: Henlæggelsesperiode kontra investeringstidspunkt

I det omfang ønsket er, at der skal være en nærmere tidsmæssig sammenhæng mellem investeringstidspunktet og henlæggelser skulle muligheden for at indregne henlæggelser være knyttet til det forventede investeringstidspunkt. Dette er eksempelvis tilfældet indenfor rammerne af varmforsyningsloven, hvor henlæggelser er knyttet til det planlagte idriftsættelsesår for investeringen.⁹³

I tilknytning til ovenstående bemærkes videre at affaldsaktørbekendtgørelsens § 22 ikke forholder til den situation at en investeringsbeslutning:

- opgives, eller
- under revideringen af affaldshåndteringsplanen udskydes, f.eks. til en senere planperiode

I situationer hvor investeringen opgives må henlæggelsen enten tilbageføres til forbrugerne ved en modsvarende gebyrnedsettelse eller henføres til en overdækningsaldo, men de gældende regler forholder sig ikke til dette.

Anvendelsen af henlæggelser skaber, pr. definition, en tidsmæssig forskydning mellem tidspunktet for indregningen i gebyret og tidspunktet for det faktiske forbrug. Set i relation til affaldsområdet skaber dette en mulig konflikt i relation til forureneren betaler princippet.

Set i sammenhæng med ønsket om omkostningsægtighed, skaber den tidsmæssige forskydning ligeledes en konflikt, idet et gebyr som indeholder en henlæggelse pr. definition ikke er omkostningsægte.

⁹³ Jf. § 5, stk. 1 i bekg. nr. 941 af 4. juli 2017 (Bekendtgørelse om indregning af driftsmæssige afskrivninger, henlæggelser til nyinvesteringer og med Energitilsynets tiltræden, forrentning af indskudskapital)

Henlæggelse til anskaffelse af aktiv med en anskaffelsestotal på 1.000.000 kr. om 5 år		
	Omkostning der medregnes i budgetgrundlaget og gebyrberegningen	Faktisk forbrug
a) Henlæggelse i beslutningsåret	1.000.000 Kr.	0 Kr.
b) Henlæggelse over 5 år	200.000 Kr.	0 Kr.
c) Henlæggelse til 40% over 5 år	80.000 Kr.	0 Kr.

Figur 15: Beskrivelse af henlæggelser i forhold til budgetgrundlag

Som det fremgår af eksemplet i figur 15 ovenfor, vil en henlæggelse, alt andet lige, medføre at grundlaget for gebyrberegningen bliver højere, end det faktiske forbrug tilsiger, i de år hvor der henlægges. Forbrugerne betaler således i henlæggelsesårene for indregningen af fremtidige omkostninger, som reelt ikke vedrører det aktuelle år. Dernæst vil konsekvensen af henlæggelsen være, at der ikke sker indregning af det (fulde) faktiske forbrug, når aktivet reelt anvendes. Henlæggelser kan således anvendes til at sikre en udjævning af omkostninger over tid, men vil ikke afspejle et omkostningsægte gebyr.

Ved afdækningen af den kommunale praksis ses forskellig anvendelse af henlæggelser i forbindelse med gebyrberegning.

Det har imidlertid ikke været muligt, inden for rammerne af nærværende opgave, at afdække de præcise årsager til denne forskellighed. Det er vores antagelse, at en del af forklaringen kan bero på at reglerne, som sådan, giver uklare rammer for anvendelsen af henlæggelser og bestemmelsen i affaldsaktørbekendtgørelsen kan fortolkes bredt, uden rammer for, hvordan tidsmæssige forskydninger håndteres.

Dog synes anvendelsen af henlæggelser til en vis grad at være styret af likviditetshensyn, det vil sige, at en indregning af en henlæggelse kan give større likviditet i en affaldsforsyning - set som virksomhed - uagtet at henlæggelsen, som sådan er øremærket til en fremtidig investering.

Erfaringsmæssigt er set eksempler på, at overdækningsaldi har været anvendt i stedet for muligheden for henlæggelser. Det vil sige, at overdækningsaldi har været anvendt til opsparing til fremtidige investeringer og har dermed i realiteten haft karakter af henlæggelser, uden direkte at være omfattet af affaldsaktørbekendtgørelsens § 22.

Dertil kommer, at forskellig praksis for afskrivning og manglende beskrivelse af valgt metode vanskeliggør gennemførelsen af et effektivt tilsyn.

Ud fra en objektiv regnskabsfaglig vurdering står reglen om henlæggelser grundlæggende i modsætning til principperne om "forureneren betaler", "hvile-i-sig selv" og målet om omkostningsægtighed set i et tidsmæssigt perspektiv. Dette følger af, at en henlæggelse medfører en gebyrbetaling for noget, en bruger ikke har haft gavn af i forbrugsåret. Det vil sige, at en bruger i et år betaler for det gode, en anden bruger forbruger i efterfølgende år.

Dertil kommer, at en uensartet praksis - eller manglende dokumentation - skaber uigennemsigthed ift. gebyrfastsættelsen. Ikke blot i de år hvor der henlægges men også i efterfølgende år.

Set ift. projektets mål bemærkes det, at bestemmelserne om henlæggelser må anses at være mangelfulde.

Det bemærkes, at det i relation til andre forsyningsarter har været drøftet i hvilket omfang investeringer i forsyninger skal være egen- eller fremmedkapitalfinansierede.⁹⁴

3.6.3 Betydning af regnskabspraksis - hensættelser

Som nævnt ovenfor er der forskel på henlæggelser og hensættelser. Henlæggelser anvendes i forbindelse med "opsparing" til en kommende investering imens en hensættelse er en reservering af et beløb for at dække en kommende omkostning der er et resultat af en tidligere begivenhed. Hensættelser benævnes også som hensat forpligtelser.

Efter årsregnskabsloven opdeles forpligtelser i 3 kategorier:

- En reel forpligtelse
 - Det er når der ikke er tvivl om at virksomheden kommer til at betale pengene og der er heller ikke tvivl om hvornår pengene skal betales. Det vil fx være en gæld til en leverandør eller en bank. Men det kan også være fx skyldige skatter og afgifter m.v.
- En hensat forpligtelse
 - Hvis der er usikkerhed omkring enten størrelsen eller tidspunktet for betaling af en omkostning, præsenteres forpligtelsen som en hensat forpligtelse. Det kan fx være reableringsforpligtelser, virksomheden ved godt hvad det vil koste at rydde op efter fx et værk, men de ved ikke hvornår pengene skal betales. Det kan også være hensættelser til efterdrift på deponier. Virksomheden kan her godt nogenlunde regne sig frem til hvad det vil koste, men ikke hvornår pengene skal bruges.
- En eventualforpligtelse
 - Her vil der være tale om en forpligtelse hvor der både er usikkerhed omkring både størrelse og tidspunkt. Fx hvis der er en verserende retssag hvor det ikke vurderes at være sikkerhed omkring en eventuel forpligtelse. I modsætning til både reel forpligtelse og hensat forpligtelse, så indregnes eventualforpligtelser ikke i regnskabet. Det vil alene være noget der noteres i regnskabet.

Ovenstående regler kommer fra Årsregnskabsloven, samme regler vil ikke gælde efter det kommunale B/R, da der her ses på udgifter og ikke omkostninger.

Der er dog på nogle områder krav til visning af hensatte forpligtelser, fx tjenestemandspension, men ændringerne medtages alene som en egenkapitalposter og påvirker derved ikke driften.

Hensatte forpligtelser skal opfylde følgende tre kriterier for at kunne blive indregnet

- 1) hensættelsen være et resultat af en tidligere begivenhed, der er sket forud for balancedagen, og som senere vil medføre et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer.
- 2) det skal være sandsynligt, at hensættelsen medfører et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer. Sandsynligt defineres her som "større end 50 %". Altså overvejende sandsynligt
- 3) Der skal kunne foretages en vurdering af, hvor højt beløbet bliver. Det er ledelsen, der vurderer, hvad de mener hensættelsen kommer til at koste virksomheden.

⁹⁴ Eksempelvis: Forsyning for fremtiden (Regeringens helhedsplan, september 2016), kapitel 5 "Lånefinansiering indebærer, at det er de forbrugere, der har glæde af investeringerne, som også finansierer dem. Ved finansiering gennem tilbageholdt overskud betaler nuværende kunder derimod for investeringer, som fremtidens kunder drager fordel af. Samtidig medfører lånefinansiering, at selskaberne ikke oparbejder store egenkapitalværdier, som de skal forvalte på vegne af forbrugerne. Dette ses ikke som en kerneopgave for selskaberne."

Hensatte forpligtelser vil på affaldsområdet primært ses i forhold til hensættelse til efterdrift og reetablering af deponier, samt reetableringer i forbindelse med affaldsforbrændinger. Det kan selvfølgelig også ses på andre områder, men dette må siges at være de primære.

Der findes hverken i Årsregnskabsloven eller i de kommunale regler krav til periode eller beløbsopgørelsen. Det vil sige, at det i høj grad vil bygge på ledelsens skøn, både i forhold til beløbets størrelse og tidshorisont. Dog vil der være krav om at begge dele ikke er usikkert, da det i så fald vil være tale om en eventualforpligtelse.

Hvis det viser sig at det hensatte beløb ikke dækker omkostningen, vil den øgede omkostning blive indregnet i det år hvor den samlede omkostning afholdes. Omvendt hvis det viser sig at hensættelsen overstiger den realiserede omkostning, vil det "for meget hensatte" skulle indtægtsføres i året.

En eventuel løbende regulering, som følge af ændring i det bagvedliggende skøn, indregnes i det år hvor det ændrede skøn er foretaget.

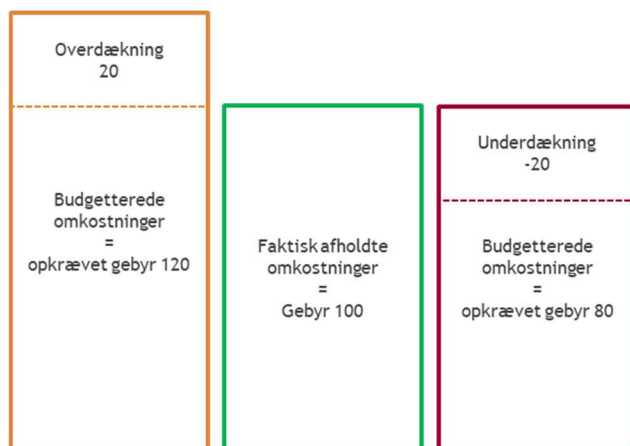
Da opgørelsen af hensættelsesbeløb bygger på skøn, vil selve skønselementet naturligtvis også kunne give nogle forskelle. Men generelt vurderes det ikke at et underbygget skønselement medfører en væsentlig uensartethed ved gebyrfastsættelsen.

Det er vores vurdering, at anvendelsen af hensættelser, isoleret set, kan fremme omkostningsægheden. Dette henset til at anvendelsen af hensættelser kan medvirke til at fremme samtidigheden, forstået på den måde, at et gebyr for et her-og-nu forbrug af et givet aktiv, kan afspejle de fremtidige forpligtelser til eksempelvis reetablering, som forårsages det nutidige forbrug. En hensættelse vil, som udgangspunkt alene påvirke et driftsregnskab, opgjort efter årsregnskabsloven, men ikke et udgiftsbaseret regnskab opgjort efter det kommunale budget- og regnskabsystem.

Det skal understreges, at der selvsagt vil opstå en mindskelse af ensartetheden, hvis der ikke er et generelt krav om at hensætte og anvendelsen heraf alene udspringer af et truffet valg mellem anvendelsen af det kommunale budget- og regnskabssystem og årsregnskabsloven og herunder skønsmuligheden i årsregnskabsloven. Dertil kommer at et ønske om at fremme gennemsigtighed og ensartethed må antages at finde bedst støtte, såfremt der anvendes en ensartet praksis mellem kommunerne.

3.7 Betydning af regnskabspraksis - over-/underdækninger

Over-/underdækning opstår, når der er forskel mellem de fastsatte affaldsgebyrer for året og de faktisk afholdte omkostninger for samme år.⁹⁵ Det vil sige at budgetgrundlaget for det fastsatte gebyr, ved årets udløb, viser sig at være højere eller lavere end det faktiske forbrug (de faktiske omkostninger) i året.



Figur 16: Illustration af over-/underdækning

Over-/underdækninger kan med andre ord være udtryk for udmøntningen af den budgetusikkerhed, der knytter sig til gebyrfastsættelsen for de enkelte ordninger. Uanset nøjagtighed i budgettering og registrering vil disse forskelle altid opstå.

Over-/underdækning udspringer, som sådan, af hvile-i-sig-selv princippet og er således ikke født af regnskabspraksis. Men som følge af hvile-i-sig-selv princippet får over-/underdækningen karakter af en tidsmæssig forskydning i regnskabsmæssig henseende, som opsamler konsekvenserne af de øvrige tidsmæssige forskydninger m.v.

Det skal indledningsvist bemærkes, at den uklarhed der består i relation til gebyrstrukturen sammenholdt med ordningsstrukturen, jf. blandt andet afsnit 3.3, medfører, at der også opstår en uklarhed om på hvilket niveau der skal forholdes til over-/underdækning. Det fremgår reelt ikke entydigt af regelgrundlaget, på hvilket niveau en over-/underdækning skal opgøres. Det vil sige pr. ordning, som defineret i affaldsbekendtgørelsens kap. 6 eller pr. konto/funktion, som defineret i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 og dermed det kommunale budget- og regnskabssystem.⁹⁶

Det må, henset til muligheden for krydssubsidiering, umiddelbart lægges til grund, at over-/underdækninger bør beregnes på de enkelte ordninger, jf. også udgangspunktet om, at der skal fastsættes et gebyr pr. ordning.⁹⁷ Men allerede grundet denne uklarhed kan det være vanskeligt at opnå gennemsigthed.

⁹⁵ Se den juridiske gennemgang af over-/underdækning under afsnit 2.1.2.1 og 2.1.3.5

⁹⁶ Af bemærkninger til § 48, stk. 3 (L152 af 26/02/2009) fremgår "...Det forventes at øge gennemsigtheden i gebyrerne, således at det bliver enklere for brugeren at se, hvad der betales for, og tydeliggør, at hver enkelt ordning skal hvile i sig selv og ikke bare affaldsområdet under ét."

⁹⁷ Se afsnit 2.1.2.1 og 2.1.3

Dertil kommer, at der, som beskrevet i afsnit 2.1.3.5, ikke er fastsat nærmere regler, i miljøbeskyttelsesloven, om afviklingen af over-/underdækninger, ligesom der heller ikke ses at foreligge øvrige regler som præcis forholder sig hertil. Energistyrelsen har ved et høringsnotat af 7. december 2020 givet udtryk for følgende:

Det er desuden et grundlæggende princip, at kommunens affaldsordninger skal "hvile i sig selv", og gebyrerne må således ikke overstige de samlede omkostninger, som myndigheden har i forbindelse med levering af ydelsen. Der gælder desuden et princip om gennemsigtighed. Dette princip er bl.a. udmøntet ved, at kommunen skal kunne dokumentere, at gebyrindtægterne ikke overstiger de samlede omkostninger. Det er ikke tilstrækkeligt, at disse opgørelser alene foretages skønsmæssigt, men det kan accepteres, at der ikke i det enkelte år er balance mellem indtægter og udgifter, idet dette kan være vanskeligt at opnå. Det accepteres, at der er en balance mellem indtægter og udgifter over en 4-årig periode med udgangspunkt i det seneste, afsluttede regnskabsår.

Andre årsager til over-/underdækninger

Det er, i forbindelse med afdækningen af den kommunale praksis, konstateret, at opgørelsen af over-/underdækninger ikke nødvendigvis alene relaterer sig til en budgetusikkerhed.

Som beskrevet i afsnit 3.5.2 om registrering af faktisk forbrug kan der ligeledes opstå over-/underdækning som følge af en uens regnskabspraksis ved gebyrfastsættelse og anvendt regnskabspraksis ved aflæggelse af kommunalbestyrelsens årsregnskab. Det ligger uden for rammerne af nærværende opgave at kvantificere størrelsen af den over-/underdækning, der kan opstå som følge heraf. Det er vores umiddelbare vurdering, at der kan være tale om en ikke ubetydelig andel.

Der består herudover en særskilt udfordring i relation til henlæggelser i medfør af affaldsaktørbekendtgørelsens § 22.

Som anført i afsnit 3.6.2 er der ikke med bestemmelsen fastsat regler, som regulerer situationer, hvor der er henlagt til en investering som opgives (eller henlæggelser som overstiger den faktiske anskaffelsessum). Det må henset til hvile-i-sig-selv princippet antages, at der i givet fald foreligger en overdækning, som - via de respektive ordninger - skal tilbageføres til forbrugerne. I visse situationer vil en sådan overdækning kunne bestå af indregnede henlæggelser, som ligger mere end 4 år før investeringen opgives.

Baseret på den afdækkede kommunale praksis må det lægges til grund, at over-/underdækninger, eksempelvis, kan udgøres af en sammenblanding af:

- almindelige normale budgetudsving
- forskelle i regnskabspraksis ved budgetlægning og registrering
- afskrivninger
- henlæggelser

Forskellene er individuelle for den enkelte kommune, hvilket betyder, at over-/underdækning i de enkelte kommuner ikke kan sammenlignes.

Det betyder også at udligning af over-/underdækninger håndteres væsentligt forskelligt. Vi forstår, at der i praksis er enighed om, at over-/underdækninger skal udlignes over en kortere årrække. Der ses dog også en kommunal praksis, hvor over-/underdækning i høj grad anvendes som en sumpost, der også kan anvendes til udligning af gebyrer over år⁹⁸. Dog ses sjældent opgørelser af over-/underdækninger på kontoniveau, som dækker over flere år.

Flere steder er man opmærksomme på at over-/underdækninger også dækker over afskrivningsproblematik mm. Og derfor forholdes der ofte hertil, uden at det er klart defineret hvordan.

⁹⁸ Råd og vink om gebyrfastsættelse på affaldsområdet afsnit 3.5

I forbindelse med afdækningen af den kommunale praksis er det således konstateret, at der ikke alle steder anvendes en struktureret og opdelt tilgang til sammenlægningen af over-/underdækning.

Baseret på den afdækkede kommunale praksis for anvendelsen af over-/underdækninger må det lægges til grund, at dette kan ses som en udfordring i forhold til den tidsmæssige sammenhæng i principperne om hvile-i-sig-selv og forureneren betaler, og at det udgør et betydende element sammen med de øvrige beskrevne forhold i relation til samtidighed og omkostningsægthed forureneren betaler princippet.

Det kan herudover lægges til grund, at sammenblanding af faktiske budgetudsving og forskelle i regnskabspraksis gør det vanskeligt for den enkelte kommune at sikre en rimelig udligning af over-/underdækning over en kortere periode.

Den afdækkede kommunale praksis og forskellene mellem kommunerne betyder, at det ikke er muligt at skabe grundlag for en sammenligning af ensartethed mellem kommunerne. Dertil kommer, at manglende beskrivelser af, hvorledes man forholder sig til udligning af over-/underdækning gør, at det ikke er muligt at skabe gennemsigtighed.

Set i lyset af den reelt manglende regulering af over-/underdækninger i regelgrundlaget, skal det ligeledes understreges, at der reelt består en mulighed for at overdækninger rulles fra år til år. Det vil sige at en overdækning i princippet kan bruges som en kassekredit.

Samlet set betyder forholdene, at det er vanskeligt at gennemføre et effektivt tilsyn.

3.8 Anvendt regnskabspraksis - opsummering

Ved vores gennemgang af anvendt praksis har vi identificeret følgende væsentlige udfordringer, der har betydning for gennemsigtighed og sammenlignelighed, omkostningsægthed, ensartethed og sikring af principperne om hvile-i-sig-selv og forureneren betaler:

Uens kommunal praksis som følge af uklarhed i regler og kommunal fortolkning

Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 forudsætter at kommunerne anvender det kommunale budget- og regnskabssystem i forbindelse med fastsættelsen af særskilte gebyrer.

Som beskrevet er regelgrundlaget imidlertid udmøntet på en sådan måde, at der er vide rammer for og dermed uklarhed om ordningsbegrebet, jf. afsnit 3.4, og dels skabes der uklare og selvmodsigende regler for fordeling af omkostninger, jf. afsnit 3.3, som modvirker opfyldelsen af hensigten bag miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3.

Som en konsekvens af ovenstående er der opstået et rum for kommunal fortolkning af hensigt og bestemmelser, hvorfor der er en meget uensartet kommunal praksis. Dette skaber i sagens natur ikke ensartethed eller gennemsigtighed, men kan i visse tilfælde, isoleret set, have styrket omkostningsægtheden ved gebyrfastsættelsen.

Hel eller delvis fravalg af det kommunale budget- og regnskabssystem

Miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3 henviser, til anvendelsen af kommunalbestyrelsens regnskab i forbindelse med gebyrfastsættelsen. Det følger af fremsættelsesbemærkningerne til bestemmelsen, at der hermed menes det kommunale budget- og regnskabssystem ("B/R").

Anvendelsen af B/R, som grundlag for gebyrfastsættelsen, følger endvidere af § 16 i affaldsaktørbekendtgørelsen.

Det er konstateret, at nogle kommuner har fraveget anvendelsen af det udgiftsbaserede B/R til fordel for anvendelse af årsregnskabslovens principper eller i andre tilfælde anvendt en kombination af B/R og årsregnskabsloven.

Vi har forstået det således, at de kommuner som har fravalget anvendelsen af B/R, som grundlag for gebyrfastsættelsen, har gjort dette ud fra et ønske om at opnå et mere omkostningsægte grundlag for gebyrberegningen (samtidig mellem afholdelse af en omkostning og forbrug af den underliggende ydelse). Et andet element, som begrundet fravalget, er de tilfælde, hvor regnskabsaflæggelsen og dermed den løbende bogføring, sker efter årsregnskabslovens principper - Det vil som udgangspunkt sige for selskabsgjorte affaldsforsyninger. I disse tilfælde er budgetgrundlag, regnskabsopfølgning m.v. tilrettelagt ud fra årsregnskabsloven, hvorfor der muligvis er anlagt en udvidende fortolkning i relation til anvendelsen af "kommunalbestyrelsens regnskab".

Afskrivninger

Det er afdækket, at der i kommunal praksis anvendes forskellige metoder i relation til afskrivninger. Det vil sige, at kommuner, som forholder sig til B/R, straksafskriver (udgiftsfører) anskaffelser i det år, hvor udgiften afholdes. Kommuner, som fraviger B/R, foretager ikke i alle tilfælde en konkret vurdering af anskaffelsens levetid, og de afskriver i stedet over en valgt årrække/periode. I andre tilfælde er der konstateret en konkret stillingtagen til anskaffelsens levetid og dermed afskrivningsperiode.

Den forskelligartede kommunale praksis medfører, alt andet lige, væsentlige afvigelser mellem, hvilke omkostninger der indregnes i. Dertil kommer, at dette vanskeliggør gennemførelsen af et effektivt tilsyn. Endelig medfører en manglende skriftlig dokumentation, at det er vanskeligt at overholde transparensprincippet.

Anvendelse af henlæggelser

Anvendelsen af henlæggelser skal ses i den kontekst, at de i realiteten er med til at nedsætte gennemsigtigheden og i realiteten må anses at være i direkte modstrid med et ønske om en omkostningsægte gebyrfastsættelse.

Ved indregningen af en henlæggelse i gebyret for en eller flere ordninger er der således tale om at der indregnes omkostninger til en forventet fremtidig anskaffelse, som således ikke kan relateres til de faktiske omkostninger i året. Der er med andre ord ikke samtidig mellem opkrævningen af en henlæggelse og den forventede afholdelse af omkostningen.

Det skal særligt fremhæves, at bestemmelserne i § 22 ikke forholder til den situation, hvor en planlagt investering ikke gennemføres. Det vil sige, der er ikke forholdt til hvordan en henlæggelse skal opløses i det omfang den ikke anvendes eller der reelt er henlagt et større beløb end den faktiske investering. I disse situationer kan henlæggelsen enten tilbageføres til forbrugerne ved en modsvarende gebyrmedsættelse eller henføres til en overdækningssaldo.

Anvendelsen af henlæggelser er en mulighed. Det vil sige, at der er op til den enkelte kommune at vælge eller fravælge anvendelsen af henlæggelser. Dette medfører at der kan opstå uensartethed mellem kommunerne. Erfaringsmæssigt ses overdækninger anvendt som en erstatning for henlæggelser, således at forstå, at overdækningen anvendes som en opsparing til fremtidige investeringer.

Anvendelse af hensættelser

Muligheden for at foretage hensættelser følger, som udgangspunkt, af årsregnskabsloven og beror på skøn. Som udgangspunkt vil en hensættelse kunne medvirke til at øge omkostningsægtigheden ved gebyrfastsættelsen da der vil være en sammenhæng mellem forbruget af et givet aktiv og de omkostninger (eksempelvis re-etableringsomkostninger) som dette forbrug medfører på sigt. Omvendt vil et manglende generelt krav om anvendelse af hensættelser og generelle retningslinjer herfor kunne medvirke til at nedsætte ensartetheden mellem de kommunale gebyrer.

Over- / underdækninger

Over-/underdækninger er i princippet udtryk for en forskel mellem de fastsatte affaldsgebyrer for året og de faktisk afholdte omkostninger for det samme år. Uanset nøjagtigheden i budgetteringen og registreringen vil der altid opstå forskelle. Der består en nær sammenhæng mellem over-/underdækninger og hvile-i-sig-selv princippet.

I realiteten kan over-/underdækninger, udover normale budgetudsving, også opstå som følge af anvendelse af forskellige regnskabsprincipper, der medfører forskellige tidsmæssige forskydninger. Den afdækkede kommunale praksis viser, at der netop er tale om en kombination heraf og at dette beror på individuelle valg fra kommune til kommune. Der er således ikke en ensartet praksis mellem kommunerne.

I nærværende sammenhæng skal det understreges, at der ikke er nogen særskilt regulering i lovgivningen, som fastlægger retningslinjerne for afviklingen af over-/underdækninger.

- Af lovbemærkningerne til miljøbeskyttelseslovens § 48 fra 1991 fremgår det, at fastsættelsen og opkrævningen af gebyrer på affaldsområdet skal ske, så der over et vist tidsrum tilstræbes en dækning af de faktiske omkostninger, som er forbundet med det samlede bortskaffelsessystem.⁹⁹
- Energistyrelsen har i et høringsnotat af 7. december 2020 anført, at *det accepteres, at der er en balance mellem indtægter og udgifter over en 4-årig periode med udgangspunkt i det seneste, afsluttede regnskabsår.*¹⁰⁰

Der ses, som følge af den manglende regulering, at være en væsentlig uensartethed i den kommunale praksis. Over-/underdækninger ses anvendt som en sumpost, der anvendes til udligning af gebyrer over år. Det vil sige, et hensyn som ikke finder støtte i den nugældende lovgivning, men nærmere har karakter af et kommunalpolitisk ønske. Derudover vil over-/underdækninger formentlig, som følge af uklarheden i reglerne omkring gebyrstrukturer, blive anvendt til gebyrudjævning mellem ordninger, det vil sige krydssubsidiering. Endeligt bemærkes, at det reelt ikke fremgår entydigt af regelgrundlaget, på hvilket niveau en over-/underdækning skal opgøres. Det vil sige pr. ordning, som defineret i affaldsbekendtgørelsens kap. 6 eller pr. konto/funktion, som defineret i affaldsaktørbekendtgørelsens § 17 og dermed det kommunale budget- og regnskabssystem.

Dokumentation

Som en generel bemærkning skal det, i forlængelse af afdækningen af den kommunale praksis, fremhæves, at der med den nugældende lovgivning og udmøntningen heraf er en lang række valgmuligheder for den enkelte kommune i forbindelse med gebyrfastsættelsen.

Dertil kommer at der i den kommunale praksis, som følge af de berørte uklarheder og manglende lovgivning/regulering, er udviklet en række andre fortolkningsbase-rede valgmuligheder. Uagtet hensigtsmæssigheden af valgmuligheder og kommunal praksis er det imidlertid bekymrende, at der ses at være en mangelfuld skriftlig dokumentation for foretagne valg.

Udover at valgmulighederne skaber uensartethed, så mindsker en manglende dokumentation også gennemsigtigheden og sikkerheden for omkostningsægtigheden i de fastsatte gebyrer.

⁹⁹ Lovforslag nr. 74 af 23.01.1991 om forslag til lov om miljøbeskyttelse

¹⁰⁰ Energistyrelsens høringsnotat af 07.12.2020 vedr. udkast til bekendtgørelse om affaldsregulativer, -gebyrer og -aktører m.v. samt bekendtgørelse om Affaldsregistret og om godkendelse som indsamlingsvirksomhed

BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab, danskejet rådgivnings- og revisionsvirksomhed, er medlem af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og del af det internationale BDO-netværk bestående af uafhængige medlemsfirmaer. BDO er varemærke for både BDO-netværket og for alle BDO medlemsfirmaerne. BDO i Danmark beskæftiger mere end 1.400 medarbejdere, mens det verdensomspændende BDO-netværk har over 110.000 medarbejdere i 164 lande.

Copyright - BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab,
cvr.nr. 20 22 26 70.

