

Vergaderjaar 2021–2022

36 157

Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk wetboek tot implementatie van Richtlijn (EU) 2021/2101 van het Europees Parlement en de Raad van 24 november 2021 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren (Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

ALGEMEEN

1. Inleiding

Dit wetsvoorstel betreft de gedeeltelijke uitvoering van Richtlijn (EU) 2021/2101 van het Europees Parlement en de Raad van 24 november 2021 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren (PbEU 2021, L429/1, hierna: de richtlijn). De overige uitvoering van de richtlijn vindt plaats via een algemene maatregel van bestuur, gebaseerd op het in dit wetsvoorstel voorgestelde nieuwe artikel 391a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). De richtlijn moet uiterlijk op 22 juni 2023 zijn geïmplementeerd in de nationale wetgeving. De transponeringstabel is achterin deze memorie van toelichting te vinden. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting worden aangeboden in overeenstemming met de Staatssecretaris van Financiën (Fiscaliteit en Belastingdienst).

De richtlijn strekt tot bevordering van de transparantie van de betalingen van winstbelasting die multinationals wereldwijd verrichten. De richtlijn wil bereiken dat bedrijven zich verantwoordelijk gedragen op het terrein van de winstbelastingen en bijdragen aan de welvaart door hun eerlijke aandeel in de belasting te betalen daar waar zij activiteiten verrichten en de winst behalen. De richtlijn verplicht daarom de uiteindelijke moederonderneming van multinationals met meer dan € 750 miljoen geconsolideerde inkomsten ertoe om jaarlijks een afzonderlijk verslag inzake de winstbelasting op te stellen en openbaar te maken. Ook op zichzelf staande ondernemingen met meer dan € 750 miljoen inkomsten, die geen deel uitmaken van een groep, moeten een dergelijk verslag opstellen en openbaar maken. Middelgrote en grote dochterondernemingen in de EU waarvan de uiteindelijke moederonderneming niet onder het recht van een EU-lidstaat valt, moeten een verslag openbaar maken over de winstbelasting van de hele groep. Ten slotte moeten in de EU gevestigde bijkantoren van niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende

multinationals een verslag over de hele groep openbaar maken als het bijkantoor een netto-omzet van € 12 miljoen of meer heeft. Het verslag inzake de winstbelasting bevat, naast informatie over de winstbelasting, enkele gegevens, zoals inkomsten en aantal werknemers, die context bieden aan de informatie over de winstbelasting. Die informatie en gegevens moeten worden uitgesplitst per EU-lidstaat en per land dat staat op de zogenaamde zwarte of de grijze fiscale EU-lijst (zie nader hieronder in par. 2.2). Daarbuiten wordt de informatie geaggregeerd weergegeven. Overigens hoeft dit ondernemingen niet ervan te weerhouden om meer fiscale informatie te verstrekken of de informatie over meer landen buiten de EU uit te splitsen.

De richtlijn leidt tot publieke bekendmaking van informatie die ondernemingen al sinds boekjaar 2016 moeten verstrekken aan de Belastingdienst uit hoofde van OESO-afspraken¹ en Richtlijn 2011/16/EU². Ook de doelgroep van de richtlijn, multinationals met een wereldwijde geconsolideerde netto-omzet van meer dan € 750 miljoen, is dezelfde als het toepassingsbereik van de hiervoor genoemde wereldwijde OESO-afspraken en EU-richtlijn. Dit leidt niet alleen tot beperking van de administratieve lasten die uit de richtlijn voortvloeien, het vergroot ook het internationale gelijke speelveld.

De details van verplichtingen die ondernemingen hebben om over bepaalde onderwerpen in hun bestuursverslag of in een afzonderlijk jaarlijks verslag te rapporteren, zijn in Nederland steeds geregeld in algemene maatregelen van bestuur op basis van de artikelen 2:391, vijfde lid, en 2:392a van het Burgerlijk Wetboek. Zie bijvoorbeeld de implementatie van de EU-richtlijnen over de rapportage aan betalingen aan overheden door de winningsindustrie en over de niet-financiële informatie.³ De rapportageverplichtingen die voortvloeien uit de onderhavige richtlijn sluiten daarop aan en zullen daarom eveneens op die manier worden geïmplementeerd in de Nederlandse regelgeving. Naast de richtlijn is er momenteel nog een richtlijnvoorstel in Brussel in onderhandeling dat eveneens na afronding geïmplementeerd moet worden in een dergelijk besluit, het voorstel voor een richtlijn betreffende duurzaamheidsrapportage door ondernemingen.⁴ Er bestaat urgentie bij snelle invoering van die richtlijn, vanwege het belang dat ondernemingen zich bewust worden van het duurzaamheidsvraagstuk en daarover verantwoording afleggen. Daarom wordt de implementatie van de richtlijn in dit wetsvoorstel aangegrepen om de grondslag voor algemene maatregelen van bestuur over het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslagen te herschikken en uit te breiden. Daarmee wordt tevens een solide en heldere grondslag gelegd voor de snelle en doeltreffende implementatie van toekomstige EU-richtlijnen die voorschrijven dat duurzaamheids- en andere niet-financiële informatie in het bestuursverslag en in afzonderlijke

¹ Op 5 oktober 2015 heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in het kader van het project Base Erosion and Profit Shifting het rapport over «transfer pricing documentation and country-by-country reporting» (actiepunten 13) gepresenteerd. Dit betreft een gestandaardiseerde documentatieverplichting voor multinationale groepen in de vorm van een landenrapport, een groepsdossier en een lokaal dossier, en roept op tot een automatische internationale uitwisseling van de landenrapporten tussen de fiscale autoriteiten. Zie Stb. 2015, 540, art. III, onderdeel G, voor de implementatie in Nederland (artikelen 29b e.v. van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) en de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen.

² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

³ Zie het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag, en zie twee besluiten ter implementatie van twee richtlijnen: het Besluit rapportage van betalingen aan overheden, Stb. 2015, 439 en het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, Stb. 2017, 100.

⁴ Voorstel voor een richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Verordening (EU) nr. 537/2014 betreffende duurzaamheidsrapportage door ondernemingen, van 21 april 2021, COM(2021) 189 final.

verslagen en verklaringen wordt openbaar gemaakt. De implementatie loopt dan geen vertraging meer op doordat het niet meer nodig is om eerst de rechtsgrondslag in de wet aan te passen voordat de inhoud van de richtlijn op basis van die rechtsgrondslag in een algemene maatregel van bestuur kan worden opgenomen. Doordat die algemene maatregel van bestuur eerder in procedure genomen kan worden, kunnen bovendien de ondernemingen tijdig zien hoe de desbetreffende EU-richtlijn zal worden geïmplementeerd, zodat zij voldoende tijd hebben om zich daarop voor te bereiden. De parlementaire betrokkenheid is verzekerd doordat er een voorhangprocedure is opgenomen. Voor deze aanpak pleit tevens dat er meestal nauwelijks tot geen optionele bepalingen voor lidstaten in deze rapportagerichtlijnen zitten, zodat de beleidskeuzes bij de implementatie beperkt zijn of zelfs geheel ontbreken.

De rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur, die met dit wetsvoorstel wordt ingevoerd, heeft betrekking op het bestuursverslag en op andere afzonderlijke verslagen die jaarlijks moeten worden opgesteld en op eventuele verklaringen die daarmee samenhangen. Er is een nauwe relatie tussen die afzonderlijke verslagen en de regels voor jaarrekeningen en bestuursverslagen. De regels die deze afzonderlijke verslagen beheersen, zijn dezelfde als de regels die in het algemeen gelden voor de jaarverslaggeving, zoals de criteria om te bepalen welke ondernemingen onder die regels vallen (micro-, kleine, middelgrote of grote rechtspersonen) en de regels over de accountantscontrole en de openbaarmakingsverplichtingen. Maar ook de terminologie en de meer inhoudelijke eisen, zoals wijze van berekening van de winst en de andere informatie die in het verslag over de winstbelasting moet worden gegeven, sluiten aan bij de regels voor het jaarrekeningenrecht. Dat geldt ook voor de EU-regels, omdat alle richtlijnen op dit terrein van jaarlijkse rapportages tot nu toe zijn vormgegeven als wijzigingen van Richtlijn 2013/34/EU inzake de (geconsolideerde) jaarlijkse financiële overzichten en aanverwante verslagen (hierna: de Jaarrekeningrichtlijn).⁵ Verder heeft het wetsvoorstel vooral betrekking op de handhaving van de verplichting tot openbaarmaking van een verslag inzake de winstbelasting. Daartoe worden de relevante artikelen in titel 9 van Boek 2 BW over de rechtspleging bij de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam en in de Wet op de economische delicten aangepast. Zoals gezegd zal de inhoudelijke implementatie van de richtlijn plaatsvinden in een algemene maatregel van bestuur. In deze memorie van toelichting wordt ook de context en de inhoud van de richtlijn en de beoogde implementatie in de algemene maatregel van bestuur uiteengezet, om een overzicht van de volledige implementatie te bieden.

2. De richtlijn

2.1. Context

De richtlijn maakt deel uit van het beleid van de Europese Commissie om belastingontwijking en agressieve fiscale planning te bestrijden.⁶ Dat is nodig uit oogpunt van het beginsel dat ondernemingen belasting betalen in het land waar de winsten worden gegenereerd. Ondernemingen die dat wel doen, ondervinden concurrentienadeel ten opzichte van onderne-

⁵ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

⁶ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad: Pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU, 28 januari 2016, COM(2016) 23 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=NL>.

mingen die dat niet doen. Transparantie over belastingbetalingen kan leiden tot meer bekendheid bij het publiek over de belastingmoraal van bepaalde ondernemingen, wat druk kan leggen op die ondernemingen om zich te verbeteren en fiscaal verantwoord te ondernemen. De richtlijn leidt tot openbaarmaking van informatie die ondernemingen al sinds boekjaar 2016 moeten verstrekken aan de Belastingdienst uit hoofde van de eerdergenoemde OESO-afspraken en Richtlijn 2011/16/EU (zie hierboven voetnoten 1 en 2). De landenrapporten die onderdeel uitmaken van die informatie worden enkel uitgewisseld tussen de Belastingdiensten van de lidstaten en met andere staten die meedoen aan het OESO-project en waar de multinational een vestiging heeft. Door de landenrapporten kunnen Belastingdiensten efficiënter de risicoselectie voor verrekenprijzen uitvoeren. Het uiteindelijke doel is het voorkomen van grondslaguitholling en winstverschuiving. Door de richtlijn komt vrijwel diezelfde informatie jaarlijks ter beschikking van het publiek. De doelgroep van de richtlijn, multinationals met een wereldwijde geconsolideerde netto-omzet van meer dan € 750 miljoen, is dezelfde als het toepassingsbereik van de OESO-afspraken. Volgens berekeningen van de OESO betreft deze groep rapporterende ondernemingen 10–15% van alle multinationals, terwijl die ondernemingen verantwoordelijk zijn voor 90% van de wereldwijde inkomsten van alle multinationals. Ook de inhoud van de informatie die openbaar moet worden gemaakt komt overeen met die van de OESO-afspraken (zie hierover nader in par. 4). Dat de informatie al aanwezig is, leidt tot beperking van de administratieve lasten die uit de richtlijn voortvloeien en vergroot het internationale gelijke speelveld. Het heeft bovendien het voordeel dat het voor de hand ligt dat de niet in de EU gevestigde multinationals de informatie die zij moeten aanleveren aan hun in de EU gevestigde dochterondernemingen en bijkantoren, reeds beschikbaar hebben, omdat zij die uit hoofde van de OESO-verplichtingen aan hun eigen nationale belastingdienst moeten aanleveren. Er zijn ca. 140 landen aangesloten bij het OESO-project.

Verder is de rapportageverplichting uit de richtlijn zowel wat betreft de inhoud als de doelstelling vergelijkbaar met een tweetal reeds bestaande sectorale verplichtingen. Voor de banken geldt sinds boekjaar 2014 het Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijn kapitaalvereisten (Stb. 2014, 334), ter uitvoering van de artikelen 89 en 90 van Richtlijn 2013/36/EU (CRD4)⁷. Ter voorkoming van dubbele rapportageverplichtingen zijn zij uitgezonderd van het toepassingsbereik van de onderhavige richtlijn indien zij onder het recht van een EU-lidstaat vallen. Daarnaast moeten grote rechtspersonen en alle beursvennootschappen en andere organisaties van openbaar belang die actief zijn in de houtkap van oerbossen en in de winningsindustrie sinds boekjaar 2016 een verslag opstellen en openbaar maken over diverse betalingen die zij doen aan overheden binnen en buiten de EU.⁸ Zij zijn niet uitgezonderd van het toepassingsbereik van de richtlijn, omdat zowel de inhoud als de doelstelling van de richtlijn een groot verschil vertoont met die van de hiervoor bedoelde rapportage over betalingen aan overheden. Daarin hoeven enkel de belastingen over de inkomsten te worden weergegeven, naast diverse andere soorten betalingen zoals productie- en licentierechten. De onderhavige richtlijn gaat over uitgebreidere fiscale informatie en niet over andere betalingen.

⁷ Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PbEU 2013, L 176).

⁸ Zie de artikelen 41–48 van de Jaarrekeningrichtlijn.

2.2. Inhoud

De richtlijn verplicht vier categorieën ondernemingen om jaarlijks een afzonderlijk verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken (artikel 48ter van de richtlijn; alle artikelnummers in deze paragraaf verwijzen naar de richtlijn, tenzij anders is aangegeven). Ten eerste gaat het om de zogenaamde uiteindelijke moederonderneming (artikel 48ter, eerste lid). Dat is de onder het recht van een EU-lidstaat vallende onderneming die de geconsolideerde jaarrekening opstelt voor het grootste geheel van rechtspersonen en die dus aan de top staat van de totale groep. Een uiteindelijke moederonderneming valt onder de richtlijn indien de geconsolideerde inkomsten van de hele groep meer dan € 750 miljoen bedragen. De verplichting omvat het opstellen en het openbaar maken van een rapportage die betrekking heeft op de winstbelasting en aanverwante informatie van de hele groep. Ten tweede gaat het om zogenaamde op zichzelf staande ondernemingen, die niet tot een groep behoren en die eveneens meer dan € 750 miljoen inkomsten hebben (artikel 48ter, eerste lid). Ook zij moeten onder het recht van een EU-lidstaat vallen. Ten derde gaat het om middelgrote en grote, onder het recht van een EU-lidstaat vallende ondernemingen die dochterondernemingen zijn van een niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moederonderneming (artikel 48ter, vierde lid). Deze laatste moet meer dan € 750 miljoen geconsolideerde inkomsten hebben en de dochterondernemingen zijn middelgroot of groot volgens de criteria zoals die voortvloeien uit de artikelen 2:396 en 2:397 BW. Deze dochterondernemingen moeten jaarlijks een verslag over de winstbelasting van de hele groep van de uiteindelijke moederonderneming publiceren. Het is mogelijk om in de EU één dochteronderneming aan te wijzen die de groepsrapportage op zich neemt, de overige in de EU gevestigde dochters hoeven die dan niet meer te verzorgen. De uiteindelijke moederonderneming moet dan ook zelf het verslag op de eigen website zetten (artikel 48ter, zesde lid). Ten vierde vallen zogenaamde bijkantoren eronder, die in de EU zijn opgericht door een niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende onderneming (artikel 48ter, vijfde, zesde en zevende lid). Het bijkantoor valt onder de richtlijn indien het zelf een netto-omzet heeft van meer dan € 12 miljoen. Bovendien moet de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht behoren tot een groep die de geconsolideerde inkomstengrens van € 750 miljoen overschrijft of zij moet een op zichzelf staande onderneming zijn met meer dan € 750 miljoen inkomsten. De uiteindelijke moederonderneming van de oprichter van het bijkantoor moet eveneens buiten de EU zijn gevestigd. Het bijkantoor moet ook een verslag publiceren over de winstbelasting van de hele groep van de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht. Het bijkantoor heeft die verplichting niet als er in de EU ook een middelgrote of grote dochteronderneming van de groep is gevestigd, want dan ligt de rapportageverplichting bij haar.

Vrijgesteld van het opstellen van een verslag over de winstbelasting uit hoofde van de onderhavige richtlijn zijn de banken in de EU (zie de vorige paragraaf) en daarnaast uiteindelijke moederondernemingen en op zichzelf staande ondernemingen indien zij zelf plus al hun verbonden ondernemingen en bijkantoren zijn gevestigd op het grondgebied van één lidstaat en in geen enkele andere fiscale jurisdictie (artikel 48ter, tweede en derde lid).

De dochterondernemingen en de bijkantoren moeten, indien ze niet beschikken over de informatie over de groep of de onderneming, die ze openbaar moeten maken, die informatie bij die groep of onderneming opvragen. Krijgen ze die informatie niet, dan moeten ze een verslag opstellen en openbaar maken met de informatie waar ze wel over beschikken en daarnaast een verklaring opstellen en openbaar maken om

aan te geven dat de desbetreffende onderneming of groep de informatie niet beschikbaar heeft gesteld (artikel 48ter, vierde en vijfde lid). Het verslag over de winstbelasting is per definitie een geconsolideerd verslag, dat de informatie omvat over alle activiteiten van alle meegeconsolideerde verbonden ondernemingen die ook in de geconsolideerde jaarrekening worden meegenomen (artikel 48quater, eerste lid). In het verslag moet de volgende informatie worden vermeld (artikel 48quater, tweede lid):

1. de naam van de uiteindelijke moederonderneming of de op zichzelf staande onderneming;
2. het betrokken boekjaar waarover het verslag gaat;
3. de in het verslag gebruikte munteenheid;
4. een lijst van alle meegeconsolideerde dochterondernemingen die zijn gevestigd in de EU of in een van de landen op de zwarte of de grijze fiscale EU-lijst;
5. een korte beschrijving van de aard van de activiteiten van de moeder- of op zichzelf staande onderneming;
6. het aantal werknemers;
7. de inkomsten;
8. de winst of het verlies vóór winstbelasting;
9. de toerekenbare winstbelasting;
10. de betaalde winstbelasting;
11. de gecumuleerde winst.

De informatie moet uitgesplitst per EU-lidstaat worden weergegeven en per land dat staat op een van de twee EU-lijsten van rechtsgebieden die niet-coöperatief of coöperatief zijn op belastinggebied (de zogenaamde zwarte en grijze fiscale EU-lijsten). Dit betreft landen die niet voldoen aan criteria van fiscale transparantie en informatie-uitwisseling en van eerlijke belastingconcurrentie (de niet-coöperatieve landen op de zwarte lijst) of die daar niet aan voldoen maar die op hoog politiek niveau hebben toegezegd maatregelen te nemen om te gaan voldoen aan die criteria (de coöperatieve landen op de grijze lijst). Voor de landen op de grijze lijst hoeft de informatie alleen uitgesplitst te worden als ze langer dan één jaar op de grijze lijst staan. Voor de overige landen wordt het verslag op geaggregeerde basis weergegeven. Dat betekent dat de informatie uit alle overige landen per onderdeel bij elkaar mag worden opgeteld. Het verslag heeft alleen betrekking op de lidstaten en landen waar een vestiging, een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteit bestaat die onderworpen kan zijn aan winstbelastingen (artikel 48quater, vijfde lid).

De richtlijn bevat een optie die lidstaten de mogelijkheid geeft om ondernemingen toe te staan een of meer specifieke gegevens tijdelijk uit het verslag weg te laten als de openbaarmaking ervan bijzonder nadelig zou zijn voor de handelspositie van de onderneming. De weglating moet duidelijk worden aangegeven en gemotiveerd. De weggelaten informatie moet uiterlijk vijf jaar na het verslag waarin zij is weggelaten, alsnog openbaar gemaakt worden in een later verslag. Informatie over de rechtsgebieden die staan op de zwarte of grijze fiscale EU-lijst zoals hiervoor is aangegeven, mag niet worden weggelaten (artikel 48quater, zesde lid).

Zoals hiervoor in par. 2.1 is geschetst, sluit de informatieverplichting van deze richtlijn aan bij de informatieverplichting die dezelfde multinationals al hebben tegenover de nationale Belastingdiensten op basis van Richtlijn 2011/16/EU. Het is de ondernemingen toegestaan om de voorgeschreven informatie te rapporteren op basis van de verslagleggingsinstructies die in bijlage III, deel III, onderdelen B en C, bij die richtlijn staan (artikel 48quater, derde lid).

Het verslag en de eventuele verklaring dat de uiteindelijke moederonderneming niet de verlangde informatie heeft verstrekt, moeten uiterlijk twaalf maanden na de balansdatum van het boekjaar waarop ze betrekking hebben, worden gepubliceerd in het handelsregister.

Daarnaast moeten ze gratis ter beschikking worden gesteld op de website van de uiteindelijke moederonderneming die in de EU is gevestigd, van de dochteronderneming die de publicatieverplichting heeft of van het bijkantoor of de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht, of van een met een van hen verbonden onderneming. Lidstaten hebben de optie om de ondernemingen vrij te stellen van publicatie op de eigen website als het verslag gratis voor iedere binnen de EU gevestigde derde in een machineleesbaar formaat toegankelijk is op de website van het handelsregister. De verslagen en verklaringen moeten ten minste gedurende vijf jaar toegankelijk blijven (artikel 48quinquies). De Europese Commissie zal een model opstellen en een machineleesbaar formaat bepalen waarin de informatie gepresenteerd zal moeten worden. Dat zal gebeuren in een uitvoeringsverordening die rechtstreeks in de lidstaten van toepassing zal zijn (artikel 48quater, vierde lid). Op het moment van het schrijven van deze toelichting was de inhoud van die verordening nog niet bekend. De leden van het bestuur en van de raad van commissarissen van de uiteindelijke moederondernemingen en op zichzelf staande ondernemingen in de EU zijn binnen de door het nationale recht toegewezen bevoegdheden collectief verantwoordelijk voor het opstellen, het publiceren in het handelsregister en het toegankelijk maken op de website van het verslag. De bestuursleden en commissarissen van de dochterondernemingen en degene die bij het bijkantoor is aangewezen voor het vervullen van bepaalde openbaarmakingsformaliteiten, zijn collectief verantwoordelijk om er naar hun beste weten en vermogen voor te zorgen dat het verslag wordt opgesteld op een wijze die strookt met de richtlijnvoorschriften en dat het wordt gepubliceerd en toegankelijk wordt gemaakt (artikel 48sexies).

Als de jaarrekening van de betrokken onderneming in de EU door een accountant wordt gecontroleerd, dan moet de accountant in zijn verslag aangeven of de onderneming in het boekjaar dat voorafging aan het boekjaar waarover het verslag gaat, verplicht was een verslag over winstbelasting te publiceren en zo ja of het verslag daadwerkelijk is gepubliceerd in het handelsregister en op de website (artikel 48septies). De richtlijn moet uiterlijk op 22 juni 2023 geïmplementeerd zijn en zal van toepassing zijn op boekjaren die beginnen op of na 22 juni 2024. De Europese Commissie zal de richtlijn evalueren en uiterlijk 22 juni 2027 een verslag over de naleving en het effect van de rapportageverplichtingen opstellen. Daarbij zal ze tevens onderzoeken of de rapportageverplichting moet worden uitgebreid naar grote ondernemingen en grote groepen en of de inhoud van het verslag met aanvullende gegevens moet worden uitgebreid. Ook zal de Commissie beoordelen wat het effect van de geaggregeerde presentatie van de gegevens en van de tijdelijke weglating van specifieke informatie is op de doeltreffendheid van de richtlijn.

3. Uitvoering van de richtlijn

3.1. Hoofdlijnen van de implementatie

Dit wetsvoorstel regelt de rechtsgrondslag voor de implementatie van de richtlijn in een algemene maatregel van bestuur en in een ministeriële regeling en regelt de handhaving van de rapportageverplichting. Zoals hiervoor is aangegeven, zal de richtlijn inhoudelijk worden geïmplementeerd via een algemene maatregel van bestuur. Dat is van oudsher de wijze van wetgeving die gaat over de inhoud van het bestuursverslag en de wijze van implementatie van EU-richtlijn die op het bestuursverslag en niet-financiële informatie betrekking hebben. De reden hiervoor is dat deze regelgeving gedetailleerde voorschriften bevat die vaak worden gewijzigd en uitgebreid en bovendien een versnipperd beeld geven. In sommige gevallen moet informatie in het bestuursverslag worden opgenomen, in andere gevallen in een afzonderlijk jaarlijks verslag. De

doelgroep van de regeling en de verlangde informatie verschillen per richtlijn en bijkomende eisen als een accountantscontrole en de wijze van openbaarmaking worden niet altijd gesteld. De voorschriften voor de jaarrekening die in de wet zijn vastgelegd, zijn meer op hoofdlijnen en zijn veel eenvormiger. Daarom wordt vastgehouden aan algemene maatregelen van bestuur ter uitvoering van richtlijnen die niet gaan over de jaarrekening, maar wel betrekking hebben op bestuursverslagen en andere jaarlijkse verslagen en verklaringen. Het is bovendien van belang om de context van het algemene jaarrekeningenrecht te behouden, ook voor verslagen en verklaringen die niet in het bestuursverslag opgenomen worden. Alle jaarlijkse verslaggeving die in titel 9 van Boek 2 BW is opgenomen, vloeit voort uit de EU- Jaarrekeningrichtlijn. Dat zorgt voor zoveel mogelijk eenvormigheid en een helder kader, doordat de begrippen uit het jaarrekeningenrecht van toepassing zijn en de criteria om vast te stellen of er sprake is van een grote rechtspersoon. Het wetsvoorstel bevat een herschikking en uitbreiding van de bestaande rechtsgrondslagen die nu nog in de artikelen 2:391, vijfde lid, en artikel 2:392a BW zijn opgenomen voor de algemene maatregelen van bestuur waarin de inhoud van het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslagen worden opgenomen. Deze herschikking en uitbreiding dient ter implementatie van de richtlijn en leidt er tevens toe dat de implementatie sneller en effectiever wordt bij toekomstige EU-richtlijnen waarin rapportagever-eisten zullen worden gesteld aan vennootschappen, die betrekking hebben op het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslagen. Transparantie staat hoog op de agenda van de Europese Commissie. De urgentie van de onderwerpen waarover vennootschappen verantwoordelijkheid moeten afleggen in jaarlijkse verslaggeving, is hoog. Het gaat om zaken als het ontwijken van belastingbetalingen, zoals in de onderhavige richtlijn, of om de in de hiervoor in de inleiding genoemde duurzaamheidsrapportage waarover momenteel in Brussel wordt onderhandeld. De implementatietermijn van de onderhavige richtlijn is in de trilog door het Europees Parlement verkort van twee naar anderhalf jaar. In het richtlijnvoorstel over de duurzaamheidsrapportage was oorspronkelijk een implementatiedatum van 1 december 2022 opgenomen, die in de onderhandelingen tussen de lidstaten is vervangen door een implementatietermijn van anderhalf jaar. Aangezien de richtlijn nog niet is afgerond, moet nog worden afgewacht wat de uiteindelijke termijn zal zijn. De ervaring leert dat voor de implementatie van een richtlijn in Nederland doorgaans anderhalf tot twee jaar nodig is. Dit wetsvoorstel wil er daarom aan bijdragen dat de implementatie efficiënter kan plaatsvinden, zodat er zowel voldoende tijd besteed kan worden aan een zorgvuldige parlementaire behandeling als voldoende recht gedaan kan worden aan de urgentie van deze rapportages.

Door de in dit wetsvoorstel voorgestelde ruimere formulering van de rechtsgrondslag zal het mogelijk zijn om in de toekomst richtlijnen zoals de onderhavige sneller te implementeren. Er hoeft niet eerst een wetstraject doorlopen te worden tot aanpassing van de rechtsgrondslag, waarna pas de algemene maatregel van bestuur waarvoor die rechtsgrondslag nodig was, formeel in procedure genomen kan worden. Mochten er daarnaast toch nog wetswijzigingen voortvloeien uit een richtlijn, dan kan het wetgevingsproces tegelijk oplopen met het traject voor de algemene maatregel van bestuur omdat de rechtsgrondslag dan al in de wet staat. Van de snellere en effectieve implementatie van Europese rapportagerichtlijnen ten gevolge van deze herschikking en uitbreiding van de rechtsgrondslag zullen de vennootschappen profiteren die aan deze rapportageverplichtingen zullen moeten voldoen. Zij zullen immers sneller duidelijkheid krijgen wat precies de inhoud van de rapportageverplichtingen zal zijn omdat het ontwerp voor de algemene maatregel van bestuur eerder openbaar zal worden. Als er optionele bepalingen in de richtlijnen staan, zal er ook eerder duidelijkheid zijn over

de keuze die daarover door de regering wordt gemaakt. Dat geeft vennootschappen meer tijd om zich voor te bereiden op de nieuwe verplichtingen en de administratie erop in te richten, zodat de uitvoering en naleving van de regels ook effectiever is. Deze aanpak verkleint bovendien voor Nederland de kans op te late implementatie en de daaruit voortvloeiende infractieprocedures voor het Hof van Justitie van de EU, boetes en mogelijke schadeclaims.

De parlementaire betrokkenheid bij de implementatie bij algemene maatregel van bestuur wordt verzekerd door de voorhang van vier weken. Die termijn laat voldoende ruimte voor een eventuele nadere dialoog, schriftelijk of mondeling, tussen kabinet en parlement. Indien er naast een algemene maatregel van bestuur voor toekomstige richtlijnimplementaties toch ook nog een wetsvoorstel nodig is, zal er zoveel mogelijk naar worden gestreefd dat de voorhang van het conceptbesluit samenvalt met de indiening van het wetsvoorstel. Dan kunnen de Tweede en Eerste Kamer de hele implementatie in één keer overzien en daarop reageren. In de huidige situatie kan een algemene maatregel van bestuur pas in procedure worden genomen zodra de Tweede Kamer heeft ingestemd met wetsvoorstel waarin de delegatiegrondslag is opgenomen. Bovendien kent de richtlijn, evenals de voorgaande richtlijnen die eerder rapportageverplichtingen in het leven riepen, nauwelijks beleidsruimte door het geheel of vrijwel geheel ontbreken van optionele bepalingen. Dat leidt al gauw tot een strikte een-op-een-implementatie en beperkt de mogelijkheden tot amendering van de voorgestelde implementatie.

Tevens wordt voorgesteld om ook bij ministeriële regeling uitvoeringsmaatregelen te kunnen treffen in het kader van de implementatie van EU-richtlijnen. Deze ministeriële regeling ziet op het kunnen opstellen en zo nodig jaarlijks bijwerken van een door de onderhavige richtlijn vereiste lijst met rechtsgebieden buiten de EU waarvan de informatie per rechtsgebied moet worden uitgesplitst in plaats van geaggregeerd. Het gaat hier om de zwarte en grijze fiscale EU-lijsten van rechtsgebieden die niet-coöperatief of coöperatief zijn op belastinggebied (zie nader par. 2.2). Deze lijsten met landen worden twee keer per jaar vastgesteld door de lidstaten van de EU als bijlage bij de conclusies van de Raad Economische en Financiële Zaken. Individuele lidstaten hebben vervolgens geen nadere keuzemogelijkheden ten aanzien van deze lijsten, maar moeten deze telkens op korte termijn omzetten naar nationaal recht. Vanwege de technische aard van de inhoud, het feit dat deze inhoud relatief vaak kan wijzigen en bovendien telkens snel moet worden omgezet naar nationaal recht, wordt gekozen voor regeling hiervan op het niveau van ministeriële regeling. Dit sluit bovendien aan op het niveau van regeling van de huidige Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden van de Staatssecretaris van Financiën. Als de voornoemde conclusies van de Raad Economische en Financiële Zaken leiden tot wijzigingen in de lijsten, dan zullen deze in de ministeriële regeling worden verwerkt. Zie verder de artikelsgewijze toelichting hieronder bij artikel I, onderdeel B. De rechtsgrondslag kan in de toekomst tevens worden gebruikt voor andere technische of regelmatig wijzigende voorschriften zonder beleidsvrijheid, die voortvloeien uit EU-richtlijnen over rapportageverplichtingen.

De handhaving van de rapportageverplichtingen is vrijwel gelijk aan die van de jaarrekening. Het niet voldoen aan die verplichting indien die voortvloeit uit het tweede lid van artikel 391a en dus uit een EU-richtlijn, zal een economisch delict zijn. De Wet op de economische delicten wordt daartoe aangepast. Daarnaast is de jaarrekeningprocedure voor de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam toegankelijk voor belanghebbenden ten behoeve van tekortkomingen in de in artikel 2:391a lid 2 bedoelde informatie, verslagen en verklaringen. De desbetreffende artikelen 2:447–451 BW worden daartoe aangepast in dit wetsvoorstel. Dat betekent dat iedere belanghebbende de ondernemingskamer zal kunnen

vragen om een vennootschap te bevelen het verslag inzake de winstbelasting of de verklaring van de dochtermaatschappij over het ontbreken van informatie over de uiteindelijke moedervennootschap, in te richten overeenkomstig deze wet en het besluit. Op die manier wordt voldaan aan het vereiste voor lidstaten in artikel 51 van de Jaarrekeningrichtlijn om maatregelen te treffen om te zorgen dat de bepalingen in die richtlijn worden nageleefd. Zie verder hieronder bij de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen 447–451 BW en bij de Wet op de economische delicten.

3.2. *Het wetsvoorstel*

Het wetsvoorstel is beperkt tot een herschikking en uitbreiding van de artikelen 2:391, vijfde lid, en 392a BW in een nieuw, vervangend artikel 391a en tot enkele aanpassingen in verwijzingen naar deze artikelen in andere artikelen van Boek 2 BW en in andere wetten. Bovendien moeten de besluiten die op deze rechtsgrondslagen zijn gebaseerd, op de nieuwe rechtsgrondslag worden gebaseerd. Dit betreft een zuiver technische wijziging.

Artikel 391, vijfde lid, is nu de rechtsgrondslag voor vrijwel alle algemene maatregelen van bestuur die verplichtingen bevatten voor het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslagen. Vrijwel alle EU-richtlijnen met voorschriften over jaarlijkse rapportages in het bestuursverslag of in afzonderlijke verslagen, zijn via dat artikel in algemene maatregelen van bestuur geïmplementeerd. Daarnaast bevat artikel 392a de rechtsgrondslag voor de algemene maatregel van bestuur voor het verslag over betalingen aan overheden, dat ook uit de EU-Jaarrekeningrichtlijn voortvloeit. Artikel 391, vijfde lid, en artikel 392a komen te vervallen en worden vervangen door artikel 391a.

Het voorgestelde artikel 391a bevat de complete rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen die nadere voorschriften geven over de verplichtingen rond het bestuursverslag en aanverwante jaarlijkse verslagen en verklaringen. Het komt te staan in afdeling 7 van titel 9 van Boek 2 BW, in welke afdeling dan alle artikelen over het bestuursverslag en aanverwante verslaggeving bij elkaar staan. De huidige afdeling 8A, die enkel artikel 392a omvat, kan dan eveneens vervallen. Alle huidige algemene maatregelen van bestuur op basis van de artikelen 391, vijfde lid, en 392a vloeien vrijwel volledig voort uit een EU-richtlijn en in het merendeel van de gevallen is dat de Jaarrekeningrichtlijn. In het tweede lid van artikel 391a wordt een algemene rechtsgrondslag opgenomen voor de uitvoering van EU-richtlijnen die verplichten tot het opstellen en openbaar maken van bestuursverslagen en aanverwante jaarlijkse verslagen en verklaringen. Die grondslag zal ook betrekking hebben op aanvullende voorschriften in die richtlijnen over bestuursverantwoordelijkheid, accountantsonderzoek en handhaving. Dat zijn de onderwerpen die zijn genoemd in het tweede lid, onder b tot en met d, van artikel 391a. Daarnaast is het van belang ruimte te houden voor een rechtsgrondslag voor nationale regelgeving die geen EU-oorsprong heeft. Zo is recent een algemene maatregel van bestuur tot stand gekomen over de verplichting voor grote vennootschappen om in het bestuursverslag te rapporteren over de man-vrouwverhouding in de top en subtop en over de streefcijfers ten aanzien van die verhouding, die voortvloeit uit nationaal beleid.⁹ In het eerste lid van artikel 391a komt de rechtsgrondslag te staan voor nationale regelingen die betrekking hebben op het bestuursverslag.

Dankzij dit wetsvoorstel zal in de toekomst kunnen worden volstaan met een enkele verwijzing naar artikel 391a als rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur over het bestuursverslag en aanverwante verslagen en verklaringen. Artikel 391a, tweede lid, zal ook de rechts-

⁹ Stb. 2022, 182.

grondslag zijn voor de uitvoering van de richtlijn over het verslag inzake de winstbelasting. De specifieke regelingen die nu nog in de artikelen 391, vijfde lid, en 392a staan over de verslagen over de niet-financiële informatie en over de betalingen aan overheden, komen te vallen onder het tweede lid van artikel 391a. De termijn van openbaarmaking van het verslag van betalingen aan overheden, dat nu nog in artikel 392a, tweede lid staat, zal worden opgenomen in het Besluit rapportage van betalingen aan overheden; dat zal gebeuren in de algemene maatregel van bestuur die verder uitvoering zal geven aan de richtlijn. Ook de voorschriften uit artikel 391, vijfde lid, die betrekking hebben op de naleving door vennootschappen van gedragscodes zoals de Corporate Governance Code, die ook in het bestuursverslag moeten worden opgenomen, komen onder artikel 391a te vallen. Ze zijn genoemd in het tweede lid, onderdeel e. Die voorschriften vormen de implementatie van artikel 20 van de Jaarrekeningrichtlijn.

Deze wijziging in de grondslagbepalingen heeft gevolgen voor alle besluiten die zijn gebaseerd op de twee oude rechtsgrondslagen in de artikelen 391, vijfde lid, en 392a. Dat betekent dat de rechtsgrondslag moet worden aangepast van het Besluit inhoud bestuursverslag, het Besluit artikel 10 overnamerichtlijn, het Besluit instelling auditcommissie, het Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijnen kapitaalvereisten en prudentieel toezicht beleggingsondernemingen en het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie (die nu allemaal op artikel 391, vijfde lid, zijn gebaseerd) en het Besluit rapportage van betalingen aan overheden (dat op artikel 392a is gebaseerd). Dat zogenaamde «omhangen» van deze besluiten gebeurt in artikel V van het wetsvoorstel. De verplaatsing van het vijfde lid van artikel 391 naar een nieuw artikel 391a, heeft geen gevolgen voor verwijzingen in andere wetgeving naar «het bestuursverslag als bedoeld in artikel 391». De rapportages waarvan bij algemene maatregel van bestuur is voorgeschreven dat ze in het bestuursverslag moeten worden opgenomen, maken daarmee onderdeel uit van het bestuursverslag, ongeacht in welk artikel de rechtsgrondslag voor die algemene maatregel van bestuur is opgenomen. Voorbeelden zijn artikel 1, onderdeel d onder 2°, van de Wet toezicht financiële verslaggeving en artikel 5:25c, eerste, tweede en derde lid, van de Wet op het financieel toezicht, waarin sprake is van «het bestuursverslag, bedoeld in artikel 391 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek». Het gaat hier dus om het bestuursverslag met alle rapportages die daarin krachtens artikel 391a opgenomen moeten worden. Voor zover krachtens artikel 391a afzonderlijke verslagen worden voorgeschreven, maken die geen deel uit van het bestuursverslag en vallen zij dus ook niet onder verwijzingen naar het bestuursverslag in andere wetgeving. Dat is het geval met het verslag inzake betalingen aan overheden uit het Besluit rapportage van betalingen aan overheden en dat is het geval met het onderhavige verslag inzake de winstbelasting. Als andere wetgeving daarop betrekking heeft, zal dat in die wetgeving expliciet worden aangegeven. Dit wetsvoorstel heeft geen gevolgen voor de reikwijdte van de Wet toezicht financiële verslaggeving en de Wet op het financieel toezicht.

Artikel I, onderdelen E tot en met I, en artikelen II en III van het wetsvoorstel betreffen aanpassingen van enkele andere artikelen in het BW, in de Wet op de economische delicten en in de Wet toezicht financiële verslaggeving ten gevolge van de samenvoeging van de artikelen 391, vijfde lid, en 392a in het nieuwe artikel 391a.

3.3. De algemene maatregel van bestuur

Zodra de Tweede Kamer zal hebben ingestemd met dit wetsvoorstel en daarmee met de delegatiegrondslag van artikel 391a, zal er zo snel mogelijk een ontwerp voor een algemene maatregel van bestuur in procedure worden gebracht, waarin de richtlijn inhoudelijk zal worden

uitgevoerd, het Implementatiebesluit openbaarmaking winstbelasting (hierna: het besluit). Dat besluit zal de richtlijntekst nauwgezet volgen en daarvan alleen afwijken als dat noodzakelijk is om aan te sluiten bij de terminologie en het systeem van het Nederlandse ondernemingsrecht in het algemeen en het jaarrekeningenrecht in het bijzonder. Vanzelfsprekend zullen die afwijkingen geen afbreuk doen aan de inhoud en de bedoelingen van de richtlijn. Ter bevordering van zoveel mogelijk transparantie rond de implementatie van de richtlijn, wordt hier nader ingegaan op de voorgenomen inhoud van dat besluit. Daarbij wordt vooral aandacht besteed aan onderdelen waarvoor er een optie in de richtlijn staat en waarvoor er onduidelijkheid kan bestaan ten aanzien van de terminologie en het systeem zoals hiervoor bedoeld. Voor de overige inhoud wordt hier volstaan met een verwijzing naar par. 2.2 hierboven.

De rapportageverplichting zal betrekking hebben op drie categorieën van vennootschappen die nader gedefinieerd zullen moeten worden: uiteindelijke moedervenootschappen, op zichzelf staande vennootschappen en bijkantoren. In het besluit zullen daarvoor definities worden opgenomen. De vierde doelgroep van de richtlijn, de dochtermaatschappij, past binnen de definitie van artikel 2:24a. De uiteindelijke moedervernootschap is een vennootschap die de geconsolideerde jaarrekening opstelt van de grootste groep. Een op zichzelf staande vennootschap zal in overeenstemming met artikel 48*bis*, eerste lid, onderdeel 4, van de richtlijn worden gedefinieerd als een naamloze of besloten vennootschap die geen deel uitmaakt van een groep als bedoeld in artikel 2:24b. Onder een bijkantoor zal worden verstaan: een duurzaam in een andere staat dan de staat van de zetel aanwezig onderdeel zonder rechtspersoonlijkheid van een rechtspersoon of vennootschap die niet onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie valt en die een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Deze definitie is gebaseerd op de definitie in het nieuwe lid 1*bis* van artikel 1 van de richtlijn, artikel 212a, onderdeel h, van de Faillissementswet, artikel 1.1 Wet op het financieel toezicht en artikel 1, eerste lid, van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme. De term «verbonden ondernemingen» uit de richtlijn (o.a. artikel 48*quater*, eerste lid) zal conform de formulering van artikel 2:405, eerste lid, BW worden aangeduid als «de rechtspersonen en vennootschappen die een groep of groepsdeel vormen en andere rechtspersonen en vennootschappen die in de geconsolideerde jaarrekening van het betrokken boekjaar zijn meegenomen».

Er zal gebruik gemaakt worden van de optie van artikel 48*quater*, zesde lid, waardoor het zal zijn toegestaan dat een of meer specifieke gegevens tijdelijk uit het verslag worden weggelaten als de openbaarmaking ervan bijzonder nadelig zou zijn voor de handelspositie van de vennootschap. De weglating moet in het verslag duidelijk worden aangegeven en gemotiveerd. De weggelaten informatie moet uiterlijk vijf jaar na het verslag waarin zij is weggelaten, alsnog openbaar gemaakt worden in een later verslag. Informatie over de landen op de zwarte en grijze fiscale EU-lijsten mag niet worden weggelaten (artikel 48*quater*, zesde lid). Dergelijke optionele bepalingen worden doorgaans in de Nederlandse wetgeving overgenomen als opties voor de ondernemingen. Openbaarmaking van bedrijfsinformatie dient het goede verloop van het handelsverkeer en de kapitaalmarkt, maar het kabinet wil ook altijd het evenwicht tussen dat belang en het concurrentiebelang van ondernemingen bewaken. De optie biedt de mogelijkheid voor maatwerk. Waar de volledige nakoming van de rapportageverplichting in een individueel geval een onderneming onevenredig zou benadelen ten opzichte van concurrenten of potentiële concurrenten, kan de rechtspersoon bepaalde informatie tijdelijk achterwege laten. Wanneer bijvoorbeeld een onderneming slechts één product op de markt brengt of in een andere lidstaat

een nieuwe rechtspersoon opricht om één nieuw product te ontwikkelen en op de markt te brengen, dan zou de winstmarge van dat product berekend kunnen worden aan de hand van het verslag inzake winstbelasting. Op basis van die berekening zouden (toekomstige) concurrenten eenvoudig kunnen bepalen hoe zij zich een concurrerende marktpositie zouden kunnen verwerven.

Openbaarmaking van het verslag inzake de winstbelasting zal binnen twaalf maanden moeten plaatsvinden bij het handelsregister en op de website van de onderneming (artikel 48quinquis). Er zal geen gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid voor de lidstaten in artikel 48quinques, derde lid, van de richtlijn, om vennootschappen vrij te stellen van publicatie op de eigen website, door de verslagen gratis voor eenieder toegankelijk te maken in een machineleesbaar formaat op de website van de Kamer van koophandel. Dit zou afwijken van het staande beleid om de informatie uit het handelsregister enkel tegen administratiekosten beschikbaar te stellen. Er is geen dringende reden om daarvan in dit implementatievoorstel af te wijken. Tevens dienen de websites van de vennootschappen dan alsnog informatie over die vrijstelling te bevatten en een verwijzing naar de website van het handelsregister. De inspanning om het verslag op de eigen website te zetten is dermate gering, dat die niet opweegt tegen het verlies van informatie op die website die de vrijstelling tot gevolg zou hebben. Doorgaans publiceren de betrokken vennootschappen daar ook de eigen jaarrekeningen en bestuursverslagen en het geeft een completer beeld als ook het verslag inzake de winstbelasting daarbij wordt gezet. Zowel gebruikers van de informatie in het verslag die naar een specifieke vennootschap zoeken en zich rechtstreeks tot de website wenden, als de gebruikers die via het handelsregister zoeken, zullen dan alle gewenste informatie kunnen vinden.

De verantwoordelijkheid voor het opstellen en openbaar maken van het verslag inzake de winstbelasting wordt gelegd bij het bestuur en (indien aanwezig) de raad van commissarissen van de uiteindelijke moederverenootschap en de op zichzelf staande vennootschap. Dit wordt gerealiseerd door voor te schrijven dat het bestuur het verslag inzake de winstbelasting moet opstellen en openbaar maken. Ingevolge artikel 2:129/239 BW is het bestuur belast met het besturen van de vennootschap. Aldus zal de verantwoordelijkheid voor zowel het opstellen als de openbaarmaking van het verslag inzake de winstbelasting in het besluit in lijn zijn met diezelfde verantwoordelijkheden voor de jaarrekening in het BW (zie artikel 2:101/210, eerste lid). Ook artikel 48sexies van de richtlijn regelt dit op dezelfde wijze als reeds in de EU-jaarrekeningrichtlijn is geregeld voor de jaarrekening (zie artikel 33 van de Jaarrekeningrichtlijn). De leden van de raad van commissarissen hebben in Nederland niet zelf tot taak te zorgen voor de openbaarmaking van de jaarrekening, maar zij moeten wel toezien op de nakoming van die verplichting door het bestuur en als het bestuur dat niet doet, zullen de commissarissen moeten ingrijpen. Deze implementatie past binnen het voorbehoud in de richtlijn dat bestuurders en commissarissen verantwoordelijk zijn «handelend binnen de hun krachtens het nationaal recht toegewezen bevoegdheden» (zie de artikelen 2:129/239 en 149/259 BW). Bij dochtermaatschappijen zal de verantwoordelijkheid van de leden van het bestuur en de raad van commissarissen worden beperkt tot het naar hun beste weten en vermogen ervoor zorgen dat het verslag over de winstbelasting wordt opgesteld op een wijze die, naargelang het geval, strookt met of in overeenstemming is met het besluit en dat het wordt openbaar gemaakt. Dit geldt ook voor degene die binnen het bijkantoor is aangewezen voor deze verplichting.

De accountant die de jaarrekening moet controleren van de uiteindelijke moederverenootschap, de op zichzelf staande vennootschap, de dochtermaatschappij of het bijkantoor, zal in de accountantsverklaring moeten aangeven of de vennootschap in het voorafgaande boekjaar verplicht was een verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken en zo ja, of dat is

gebeurd overeenkomstig de voorschriften. Als er geen controleverplichting voor de jaarrekening bestaat, dan heeft de accountant geen bemoeienis met het verslag inzake de winstbelasting. Het verslag zelf is geen onderwerp van accountantsonderzoek, de richtlijn voorziet daar niet in, zodat deze implementatie daar ook niet in voorziet. Een accountantsonderzoek is ook niet nodig. De informatie is al bekend uit de jaarrekening, of is al gerapporteerd aan de belastingdienst. Wanneer de informatie van een niet in de EU gevestigde uiteindelijke moeder vennootschap afkomstig is, ligt het voor de hand dat de jaarrekening van de multinational in het land van vestiging zal zijn onderzocht.

4. Administratieve lasten

De administratieve lasten ten gevolge van de implementatie van de richtlijn zijn naar verwachting beperkt. De informatie die jaarlijks verstrekt moet worden in een afzonderlijk verslag, moet al beschikbaar zijn in het kader van de geconsolideerde jaarrekening of in het kader van de Nederlandse uitwerking van de OESO-afspraken en de EU-Richtlijn 2011/16/EU (zie hierboven in par. 1). Die uitwerking staat in de jaarlijkse aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen uit hoofdstuk VIIa van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In bijlage A van de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen is het modelformulier opgenomen dat door de OESO en de EU sinds 2016 wordt voorgeschreven in het kader van de fiscale verplichtingen. Daaruit blijkt dat de richtlijn dezelfde informatie voorschrijft als deze regeling. Het enige verschil is dat de informatie in de fiscale rapportage op enkele punten verder is uitgesplitst dan de publieke rapportage (zoals voor alle landen wereldwijd). Voor de publieke rapportage kunnen bepaalde bedragen daarom worden opgeteld. Daarbij kan worden opgemerkt dat de bedragen die zijn gekoppeld aan de informatie die aan de Belastingdienst wordt verstrekt in het kader van verrekenprijzen, kunnen afwijken van soortgelijke bedragen die in de jaarrekening staan (hoewel de jaarrekening is toegelaten als een van de bronnen voor de fiscale rapportage). Dit is een gevolg van het feit dat er soms in de jaarrekening andere waarderingsgrondslagen worden toegepast dan bij de belastingaangifte en dat er ook een verschil is in doelstelling tussen de fiscale aangifte en de jaarrekening. Maar het is aan de vennootschap om te kiezen voor de jaarrekening of voor de fiscale documentatieverplichtingen als bron voor de informatie in het verslag inzake de winstbelasting. Dit wordt geregeld in het Implementatiebesluit richtlijn openbaarmaking winstbelasting. Daaruit volgt dat de administratieve lasten die voortvloeien uit de rapportageverplichting voor de uiteindelijke moeder vennootschappen en op zichzelf staande vennootschappen verwaarloosbaar zijn. De reeds beschikbare informatie moet enkel nog naar de Kamer van Koophandel gestuurd worden om in het handelsregister openbaar te maken en moet op de website van de vennootschap worden geplaatst.

Het aantal uiteindelijke moeder vennootschappen in Nederland dat onder de rapportageverplichting zou vallen, is in 2016 ingeschat op circa 150.¹⁰ De Staatssecretaris van Financiën (Fiscaliteit en Belastingdienst) informeert de Tweede Kamer regelmatig over de ontwikkelingen in de fiscale rapportages en over de aantallen rapportages die de Belastingdienst daarvoor ontvangt. Die cijfers kunnen een indicatie geven voor de onderhavige publieke rapportage. Voor 2021 hebben 176 uiteindelijke moederentiteiten een fiscale rapportage ingediend bij de Belastingdienst. Zij zouden dus ook onder de publieke rapportage van de richtlijn komen te vallen. Dat ligt redelijk in de lijn met de in 2016 ingeschatte 150 ondernemingen.

¹⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 24.

De dochtermaatschappijen en bijkantoren van niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedervennootschappen moeten de informatie jaarlijks opvragen bij hun moedervennootschap. Afhankelijk van de medewerking van laatstgenoemde, vergt dit meer of minder inspanning. Verder moeten ook zij het verslag deponeren bij het handelsregister en op de website zetten en daartoe moet het mogelijk worden vertaald naar een van de talen van de EU. Bij het bepalen van de omvang van de administratieve lasten voor dochtermaatschappijen en bijkantoren moet in aanmerking worden genomen dat het voor de hand ligt dat de niet in de EU gevestigde multinationals de gevraagde informatie reeds uit hoofde van de OESO-verplichtingen aan hun eigen nationale belastingdienst moeten aanleveren en de informatie dus beschikbaar hebben (ca. 140 landen zijn aangesloten bij het hiervoor in voetnoot 1 genoemde OESO-project). Wanneer een uiteindelijke moedervennootschap verschillende dochtermaatschappijen in de EU heeft, dan hoeft bovendien slechts een van die dochters het verslag te publiceren, mits de moedervennootschap het zelf ook op de website heeft gezet. Het is dus aan de moedervennootschap om eventueel te bepalen welke dochter(s) in welke lidstaat of lidstaten het verslag zal of zullen publiceren.

Het is niet bekend hoeveel middelgrote en grote dochtermaatschappijen van dergelijke buiten de EU gevestigde moedervennootschappen er onder het Nederlandse recht vallen. De Belastingdienst heeft in het kader van de fiscale rapportage in het kalenderjaar 2021 3.148 landenrapporten ontvangen uit het buitenland. Dat betreft echter zowel rapporten over uiteindelijke moedervennootschappen die zijn gevestigd in EU-landen als daarbuiten. Bovendien doen Nederlandse groepsentiteiten soms samen een notificatie, maar soms doen ze dat ook los van elkaar, zodat er mogelijk veel doublures in dat aantal zitten. Mede in aanmerking nemend dat het aantal middelgrote en grote NV's en BV's in zijn totaliteit ca. 2% van het totale aantal van ruim 1 miljoen NV's en BV's bedraagt, zal het aantal dochtermaatschappijen waarvan de uiteindelijke moedervennootschap zich buiten de EU bevindt, naar verwachting ten hoogste tussen de twee- en drieduizend bedragen. Daar kunnen bovendien verschillende dochtermaatschappijen met dezelfde moeder buiten de EU bij zitten en zoals gezegd kan een in een andere lidstaat gevestigde dochter de rapportageverplichting voor de hele EU op zich nemen.

Het aantal op zichzelf staande vennootschappen is onbekend. De verwachting is echter dat er weinig of geen vennootschappen van deze omvang zijn (inkomsten van meer dan € 750 miljoen) die uit één enkele NV of BV bestaan, zonder dochtermaatschappijen en die bovendien wel bijkantoren buiten Nederland hebben (zie deze voorwaarde voor het zijn van multinational in artikel 48ter, tweede lid, van de richtlijn). Het aantal bijkantoren dat onder de rapportageverplichting zal vallen, is eveneens onbekend. Ze zijn niet als zodanig geregistreerd. Maar ook hier zal het aantal beperkt zijn, gezien de voorwaarden waaraan het bijkantoor moet voldoen. Het moet niet alleen zelf een omzet hebben van meer dan € 12 miljoen, het moet ook zijn opgericht door een niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende onderneming die behoort tot een groep waarvan de uiteindelijke moedervennootschap meer dan € 750 miljoen aan geconsolideerde inkomsten heeft en eveneens buiten de EU is gevestigd en ten slotte moet er in Nederland geen dochtermaatschappij van die moeder zijn gevestigd die al aan de rapportageverplichting moet voldoen. Doordat er diverse onzekere factoren zitten in het proces om te bepalen wie moeten overgaan tot deponering van een verslag van een niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedervennootschap en doordat niet duidelijk is hoeveel vennootschappen in Nederland onderdeel uitmaken van een dergelijke groep, zijn de administratieve lasten moeilijk in te schatten.

Ten slotte volgt uit artikel 12 dat in beginsel bij alle vennootschappen die onder de verplichting tot het laten uitvoeren van een accountantson-

derzoek vallen, in de accountantsverklaring moet worden opgenomen of de vennootschap onder de rapportageverplichting van dit besluit valt. In de meeste gevallen zal onmiddellijk duidelijk zijn of hiervan sprake is, bijvoorbeeld omdat er geen twijfel over bestaat dat de in Nederland gevestigde multinational boven de grens van € 750 miljoen valt of dat de vennootschap niet tot de groep van een buiten de EU gevestigde multinational valt. In dergelijke gevallen zal dit onderdeel van de accountantsverklaring niet of nauwelijks tot extra kosten leiden. Maar ook in de gevallen waarin de accountant de jaarrekening van de buiten de EU gevestigde multinational moet checken, zijn de kosten daarvan doorgaans beperkt, ervan uitgaande dat de jaarrekening van dergelijke grote multinationals redelijk eenvoudig vindbaar is, hetzij via collega-accountants ter plaatse, hetzij op de website van de multinational, hetzij via het desbetreffende handelsregister.

5. Advies

Een concept voor het wetsvoorstel en voor het besluit zijn besproken met de adviescommissie vennootschapsrecht, met de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) en met de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de concepten zijn voorgelegd aan Eumedion en de Vereniging Effecten Uitgevende Ondernemingen (VEUO). Daarbij is het uitdrukkelijke voorbehoud gemaakt dat het concept voor het besluit nog afhankelijk is van het verloop van de behandeling van het wetsvoorstel. Er heeft geen internetconsultatie plaatsgevonden, omdat dat bij richtlijnimplementatie niet noodzakelijk is (artikel 1:7 van de Algemene Wet Bestuursrecht), vanwege de korte implementatietermijn en omdat er nauwelijks beleidsvrijheid in de richtlijn zit. De uitkomsten van de besprekingen zijn voor zover relevant meegenomen in de versie van het besluit, die hiervoor in paragraaf 3.3 aan bod is gekomen. Verder zal op de adviezen over het conceptbesluit te zijner tijd worden ingegaan in de nota van toelichting bij het besluit. In deze memorie van toelichting wordt enkel ingegaan op de onderdelen van de adviezen die betrekking hebben op het wetsvoorstel. De VEUO zag in de voorstellen geen reden voor een reactie. Naar aanleiding van het commentaar vanuit de RJ is de herschikking van de artikelen 391, vijfde lid, en 392a gewijzigd. Het bleek niet duidelijk te zijn wat het onderscheid was tussen de rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur in artikel 391, vijfde lid, naast die in artikel 392a en waarom ze in twee verschillende afdelingen stonden. Daarom zijn beide rechtsgrondslagen samengevoegd en geplaatst in afdeling 7 over het bestuursverslag en overige jaarlijkse verslaggeving. Verder is naar aanleiding van commentaar uit zowel de RJ als de adviescommissie vennootschapsrecht de toelichting op enkele punten verduidelijkt en aangevuld, zoals op het punt van de zwarte en de grijze fiscale EU-lijsten en op het punt van de verantwoordelijkheid van bestuur en commissarissen.

Naar aanleiding van de bespreking met de AFM is afgezien van een rol voor de AFM bij de handhaving van de verplichting tot het openbaar maken van een verslag inzake de winstbelasting, wegens een gebrek aan toegevoegde waarde van haar toezicht (zie verder de artikelsgewijze toelichting hieronder bij artikel I, onderdeel F).

Eumedion heeft laten weten de richtlijn en de implementatie ervan te steunen: transparantie over de betaalde winstbelasting stelt institutionele beleggers in staat tot het maken van een betere analyse van belastinggerelateerde onderwerpen en zij krijgen daardoor beter inzicht in het rendement en risicoprofiel van vennootschappen. Eumedion steunt ook de aanpassing in de rechtsgrondslagen en noemt dit een beleidswijziging. Het kabinet is blij met die steun, maar zou die aanpassing geen beleidswijziging willen noemen. Het is een wetgevingstechnische aanpassing om EU-richtlijnen efficiënter te kunnen implementeren, en waardoor de

algemene maatregelen van bestuur waarin de richtlijn worden uitgevoerd ook eerder kenbaar kunnen worden voor de praktijk. Eumedion hecht er verder belang aan dat onderstreept wordt dat ondernemingen meer informatie kunnen verstrekken en die informatie ook kunnen uitsplitsen over meer landen buiten de EU. Dit is verwerkt in deze toelichting in de inleiding. N.a.v. het commentaar van Eumedion is de mogelijkheid om informatie tijdelijk achterwege te laten nader gemotiveerd en toegelicht.

ARTIKELN

Artikel I (Boek 2 Burgerlijk Wetboek)

Onderdeel A (Afdeling 7)

De rechtsgrondslagen voor algemene maatregelen van bestuur, die zijn opgenomen in de artikelen 391, vijfde lid, en 392a, worden samengevoegd in het nieuwe artikel 391a, dat wordt toegevoegd aan de zevende afdeling. Het opschrift van de zevende afdeling wordt daarmee in lijn gebracht.

Onderdeel B (Artikel 391, vijfde lid)

Het vijfde en zesde lid van artikel 391 worden samengevoegd met artikel 392a in het nieuwe artikel 391a en komen daarom te vervallen. De eerste zin van artikel 391, vijfde lid, bevat de rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur waarin nadere voorschriften worden gegeven over de inhoud van het bestuursverslag. Die verhuist naar het eerste lid van artikel 391a. De specifieke regeling van de niet-financiële verklaring in artikel 391, vijfde lid, komt te vallen onder de algemene rechtsgrondslag van artikel 391a, tweede lid, omdat zij voortkomt uit Richtlijn 2014/95/EU over de bekendmaking van niet-financiële informatie¹¹. De voorhang van algemene maatregelen van bestuur bij het parlement uit het zesde lid komt te staan in artikel 391a, derde lid.

Onderdeel C (Artikel 391a)

In afdeling 7 wordt een nieuw artikel 391a ingevoegd dat een samenvoeging vormt van de artikelen 391, vijfde lid, en 392a. Het eerste lid biedt een rechtsgrondslag ter uitvoering van nationaal beleid dat strekt tot openbaarmaking van informatie in het bestuursverslag. In dit lid is de eerste zin overgenomen uit artikel 391, vijfde lid. De rest van het vijfde lid komt te vallen onder het tweede lid van artikel 391a. Zie ook hetgeen hierover in par. 3.2 van het algemeen deel van de toelichting is opgemerkt.

Het tweede lid is beperkt tot de uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen die verplichtingen bevatten ten aanzien van het opnemen van informatie in het bestuursverslag of het opstellen en openbaar maken van afzonderlijke jaarlijkse verslagen en daarmee samenhangende verklaringen. Deze bindende rechtshandelingen zullen doorgaans EU-richtlijnen zijn, aangezien het jaarrekeningenrecht en de overige jaarverslaggeving worden beheerst door de EU-Jaarrekeningrichtlijn. Maar zo nodig kunnen ook EU-verordeningen en door de instellingen van de EU vastgestelde besluiten die tot Nederland zijn gericht of besluiten zonder vermelding van adressaten krachtens deze rechtsgrondslag van artikel 391a worden uitgevoerd. Het tweede lid biedt een rechtsgrondslag voor de algemene maatregelen van bestuur die

¹¹ Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L330).

verplichten tot het opnemen van informatie in het bestuursverslag, zoals het geval is bij het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie. Verder kan het gaan om het opstellen en openbaar maken van een afzonderlijk jaarlijks verslag, zoals het onderhavige verslag inzake de winstbelasting en het verslag dat is voorgeschreven in het Besluit rapportage van betalingen aan overheden (het huidige artikel 392a). Ten slotte kunnen in de algemene maatregelen van bestuur regels worden gesteld over het opstellen en openbaar maken van verklaringen die samenhangen met die rapportageverplichtingen. Een voorbeeld daarvan is de verklaring in de richtlijn dat de uiteindelijke moedervennootschap die buiten de EU is gevestigd, de benodigde informatie niet beschikbaar heeft gesteld aan haar dochtermaatschappij in de EU.

Tevens is in het tweede lid een grondslag opgenomen voor ministeriële regelingen. De reden hiervoor is gelegen in de noodzaak die voortvloeit uit de richtlijn om twee lijsten met rechtsgebieden van buiten de EU bekend te maken en die zo nodig jaarlijks te wijzigen: de zogenaamde zwarte en grijze fiscale EU-lijsten van rechtsgebieden die niet-coöperatief of coöperatief zijn op belastinggebied (zie hierboven par. 2.2). De winstbelasting uit die rechtsgebieden moet per rechtsgebied worden uitgesplitst in het verslag inzake de winstbelasting, ze mag niet worden meegenomen in het geaggregeerde verslag over de landen buiten de EU. In de ministeriële regeling zullen ter gelegenheid van de implementatie van de richtlijn alle niet-coöperatieve en coöperatieve rechtsgebieden worden opgenomen waarmee rekening moet worden gehouden bij het opstellen van een verslag inzake de winstbelasting. Daartoe is in artikel 2:391a lid 2 BW toegevoegd dat «krachtens» algemene maatregelen van bestuur ter uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen regels worden gesteld omtrent het bestuursverslag. Beide lijsten met landen worden twee keer per jaar vastgesteld door de lidstaten van de EU als bijlage bij de conclusies van de Raad Economische en Financiële Zaken.¹² Deze lijsten dienen bij omzetting in nationale wetgeving ongewijzigd te worden overgenomen. Vanwege de technische aard van de inhoud, het feit dat deze inhoud relatief vaak kan wijzigen en bovendien telkens snel moet worden omgezet naar nationaal recht, wordt gekozen voor regeling hiervan op het niveau van ministeriële regeling. Dit sluit bovendien aan op het niveau van regeling van de huidige Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden van de Staatssecretaris van Financiën. In die regeling zijn alleen de landen van de zwarte lijst opgenomen. Aangezien de richtlijn ook betrekking heeft op de landen op de grijze lijst, is het noodzakelijk om een nieuwe regeling op te stellen op basis van een rechtsgrondslag in het BW die aansluit bij de onderhavige rapportageverplichtingen. Als de voornoemde conclusies van de Raad Economische en Financiële Zaken leiden tot wijzigingen in de lijsten, dan zullen deze in de ministeriële regeling worden verwerkt. De rapporterende bedrijven kunnen zo tijdig kunnen zien om welke landen het gaat. Mochten er in de toekomst uit bindende EU-rechtshandelingen andere technische of regelmatig wijzigende voorschriften voortvloeien die zonder beleidsvrijheid in de nationale wetgeving moeten worden geïmplementeerd, dan kan daarbij eveneens van deze rechtsgrondslag voor een ministeriële regeling gebruik worden gemaakt. Uit de formulering van het artikel en uit de structuur van titel 9 van Boek 2 BW volgt dat deze informatie verwant is aan hetgeen in het bestuursverslag wordt opgenomen en dus niet in de jaarrekening thuishoort. Het artikel kan daarom niet gebruikt worden om eventuele wijzigingen in de voorschriften voor de jaarrekening te implementeren. Die voorschriften

¹² Zie ook de informatie op de website <https://www.consilium.europa.eu/nl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. De landen in annex I van de aldaar genoemde raadsconclusies staan op de zwarte lijst, de landen die twee opeenvolgende jaren in annex II van de raadsconclusies staan vermeld, staan op de grijze lijst.

staan immers doorgaans in het BW zelf en niet in een algemene maatregel van bestuur.

De terminologie van het tweede lid sluit aan bij wat in titel 9 gebruikelijk is. In lijn met artikel 393, derde lid, en het huidige artikel 392a wordt in de aanhef van het tweede lid de term «opstellen» gebruikt als het gaat over het opstellen van het bestuursverslag of overige verslagen en verklaringen door het bestuur. Het «opmaken» wordt doorgaans gereserveerd voor de jaarrekening (zie bijv. artikelen 2:101/210, eerste lid, BW). Verder is in het eerste lid sprake van «bepaalde» rechtspersonen. Dat betekent dat een algemene maatregel van bestuur zich kan richten tot bijvoorbeeld NV's en BV's, of tot rechtspersonen met een bepaalde omvang, zoals de rechtspersonen in de richtlijn met geconsolideerde inkomsten van meer dan € 750 miljoen. De rechtspersonen kunnen ook behoren tot bepaalde sectoren, zoals de bovengenoemde winningsindustrie en de houtkap van oerbossen in geval van het verslag inzake betalingen aan overheden. Met het oog op de implementatie van de richtlijn zijn ook de bijkantoren in het artikel genoemd.

Artikel 391a, tweede lid, is optioneel geformuleerd om de mogelijkheid open te laten om in de toekomst te kunnen kiezen voor implementatie in de wet in plaats van bij algemene maatregel van bestuur. Het is immers nog niet voorzienbaar welke EU-richtlijnen er in de toekomst zullen volgen en wat hun inhoud zal zijn. Ook hoeft er niet altijd sprake te zijn van nadere regels die zowel het opstellen als openbaar maken van verslagen e.d. betreffen.

De in het tweede lid opgesomde onderwerpen waarover de algemene maatregel van bestuur in het bijzonder nadere regels kan geven, zijn de onderwerpen die tot nu toe doorgaans in EU-richtlijn inzake rapportageverplichtingen voorkomen. Het betreft in de allereerste plaats de wijze waarop de openbaarmaking moet plaatsvinden, aldus de aanhef van het tweede lid. Zo moet het verslag inzake de winstbelasting niet alleen in het handelsregister, maar ook op de website van de onderneming openbaar worden gemaakt. Verder kunnen de regels vooral gaan over de inhoud van hetgeen openbaar gemaakt moet worden. Daarnaast kan het gaan om de verantwoordelijkheid van bestuurders en commissarissen voor de naleving van de rapportageverplichtingen, zoals in artikel 48sexies van de richtlijn is opgenomen. Het opstellen van de jaarverslaggeving behoort tot de taken van het bestuur en de commissarissen dienen erop toe te zien dat het bestuur die verplichtingen nakomt. Doorgaans zullen EU-richtlijnen op dit punt geen bijzondere uitvoeringsbepalingen nodig maken. Maar dat is bijvoorbeeld wel het geval met artikel 48sexies van de richtlijn, waarin een verbijzondering is opgenomen van de verantwoordelijkheid van het bestuur van dochtermaatschappijen die «naar beste weten en vermogen» moeten zorgen voor het opstellen en openbaar maken van het verslag over de groep van de buiten de EU gevestigde uiteindelijke moedervernootschap. Ook dergelijke regels zullen in de algemene maatregel van bestuur kunnen worden geïmplementeerd. Er kunnen regels worden gegeven over een accountantsonderzoek of onderzoek door een andere persoon of organisatie van buiten de vennootschap. Zo is in het richtlijnvoorstel over de duurzaamheidsrapportage (zie hierboven voetnoot 4) sprake van «onafhankelijke verleners van assurediciënsdiensten». Ten slotte kan ook de wijze van handhaving van de rapportageverplichting worden geregeld in de algemene maatregel van bestuur. In beginsel vallen de rapportageverplichtingen die uit de algemene maatregelen van bestuur zullen voortvloeien onder de Wet op de economische delicten, waarin artikel 392a is genoemd, dat zal worden vervangen door artikel 391a (zie artikel 1, onderdeel 4° van de WED en artikel II van het wetsvoorstel). Daarnaast vallen de rapportageverplichtingen onder de rechtspleging bij de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam, zoals geregeld in afdeling 16 over de rechtspleging in het jaarrekeningenrecht. Daartoe worden de artikelen 447 e.v. aangepast. Voor

het geval een EU-richtlijn nadere regels geeft voor deze bestaande vormen van handhaving, kunnen die in de algemene maatregel van bestuur worden meegenomen. Het is niet de bedoeling om het primaat van de wetgever op het terrein van sancties hiermee te passeren. In het derde lid is de voorhang van vier weken bij het parlement geregeld.

Onderdeel D (Afdeling 8A)

Afdeling 8A heet nu nog «Verslag over betalingen aan overheden» en heeft evenals het enige artikel 392a uit die afdeling betrekking op het verslag voor de winningsindustrie en houtkap van oerbossen, dat voortvloeit uit de artikelen 41–48 uit de EU-Jaarrekeningrichtlijn. De afdeling en artikel 392a kunnen vervallen, nu wordt voorgesteld de inhoud ervan op te nemen in het nieuwe artikel 391a, tweede lid.

Onderdelen E, F, G, H en I (artikelen 447–451)

De artikelen 2:447 tot en met 451 gaan over de procedure voor de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam, waarbij de rechter een rechtspersoon kan bevelen om de stukken in het kader van de jaarrekening en het bestuursverslag in te richten overeenkomstig door de rechter te geven aanwijzingen. Naast die twee stukken wordt in die artikelen nu enkel verwezen naar het in artikel 392a bedoelde verslag. Die verwijzing moet worden aangepast en daartoe wordt voorgesteld de artikelen aan te vullen zodat de procedure voor de ondernemingskamer ook betrekking zal hebben op alle in artikel 391a genoemde afzonderlijke jaarlijkse verslagen en verklaringen (onderdelen E, G en I). Doordat in artikel 447, eerste lid, wordt verwezen naar het bestuursverslag, hoeft de informatie die ingevolge een EU-richtlijn in het bestuursverslag moet worden opgenomen, niet herhaald te worden in de opsomming in dat artikel.

In artikel 448, tweede lid wordt de AFM uitgesloten van de ondernemingskamerprocedure voor zover het gaat om het verslag inzake de winstbelasting (onderdeel F). Zoals uit overleg met de AFM bleek, zou het toezicht van de AFM weinig toegevoegde waarde hebben. Dat toezicht zou slechts een beperkt aantal beursvennootschappen betreffen die onder deze rapportageplicht vallen. Bovendien is het verslag inzake de winstbelasting gebaseerd op hetzij de jaarrekening, die al onder het toezicht valt, hetzij de informatie die naar de Belastingdienst wordt gestuurd.

In artikel 450, vijfde lid, dat gaat over het horen van de AFM indien een belanghebbende een procedure aanhangig maakt, is de verwijzing naar het geschrapte artikel 392a vervangen door een verwijzing naar de algemene maatregel van bestuur die gaat over het verslag van betalingen aan overheden (onderdeel H). Doordat het niet wenselijk is om in een wetsartikel te verwijzen naar de naam van een besluit (in dit geval zou dat het Besluit rapportage van betalingen aan overheden zijn), is ten algemene verwezen naar artikel 391a. Evenals bij de verwijzing in artikel 448 is door het benoemen van het desbetreffende verslag duidelijk welke algemene maatregel van bestuur is bedoeld.

Artikelen II, III en IV (Wet op de economische delicten, Wet op het financieel toezicht en Wet toezicht financiële verslaggeving)

In de Wet op de economische delicten, de Wet op het financieel toezicht en in de Wet toezicht financiële verslaggeving moet een artikel worden aangepast waarin wordt verwezen naar de artikelen 391, vijfde lid, en 392a die komen te vervallen. In de Wet op de economische delicten is de verwijzing naar artikel 392a vervangen door een verwijzing naar artikel 391a lid 2, zodat alle verplichtingen tot het opnemen van informatie in het bestuursverslag, tot het opstellen en openbaar maken van een afzonderlijk

jaarlijks verslag en tot het opstellen en openbaar maken van een of meer daarmee samenhangende verklaringen, die strekken tot uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen, strafrechtelijk worden gesanctioneerd. Dat is in lijn met de EU-richtlijnen die gaan over rapportageverplichtingen. Zij bevatten doorgaans een algemene verplichting voor de lidstaten om te voorzien in passende sancties tegen inbreuken op de desbetreffende rapportageverplichting. Dat geldt ook voor de richtlijn over de openbaarmaking van winstbelasting. De aanpassing van de WED is dan ook bedoeld om te voorzien in een dergelijke sanctie. Zie voor de civielrechtelijke handhavingsmogelijkheden bij de ondernemingskamer de toelichting hierboven bij de wijzigingen in de artikelen 2:447–451. De verwijzing naar artikel 392a in de Wet toezicht financiële verslaggeving wordt vervangen door een indirecte verwijzing naar het Besluit rapportage van betalingen aan overheden, nu het nieuwe artikel 391a deze rapportageverplichting niet meer bij naam noemt. Het is niet gebruikelijk om in wetgeving de naam van een besluit te noemen. Daarom wordt verwezen naar artikel 391a en naar de «desbetreffende» algemene maatregel van bestuur. Het gebruik van het woord «desbetreffende» verwijst naar het in dit onderdeel van artikel 1 van de Wet toezicht financiële verslaggeving genoemde «jaarlijkse verslag over betalingen aan overheden».

Artikel V

Artikel V betreft het «omhangen» van de afzonderlijke besluiten die nu zijn gebaseerd op de rechtsgrondslagen van de artikelen 391, vijfde lid, en 392a. De twee rechtsgrondslagen worden vervangen door die van het nieuwe artikel 391a. Daardoor zullen die besluiten na de inwerkingtreding van de wet berusten op artikel 391a. De wijzigingsbesluiten die eerder het Besluit inhoud bestuursverslag wijzigden (bijvoorbeeld het besluit van 22 april 2022 inzake de rapportage over de man-vrouwverhouding in grote ondernemingen, Stb. 2022, 182), hoeven niet omgehangen te worden, zij zijn verwerkt in genoemd besluit.

Artikelen VI en VII

Deze wet zal in werking treden op de eerste dag die volgt op de datum van publicatie in het Staatsblad (artikel VI). Op dat moment komt de rechtsgrondslag die in dit wetsvoorstel wordt geregeld ter beschikking voor de algemene maatregelen van bestuur die voor de uitvoering van de richtlijnen noodzakelijk zijn. De richtlijn moet uiterlijk op 22 juni 2023 geïmplementeerd zijn. Verder heeft de onmiddellijke inwerkingtreding van deze wet geen gevolgen, omdat de toepasselijkheid ervan nader is geregeld in het tweede en derde lid van artikel VI. Die toepasselijkheid hangt samen met artikel 48*octies* van de richtlijn, waarin is voorgescreven dat de bepalingen ter uitvoering van de richtlijn uiterlijk van toepassing zullen zijn op boekjaren die volgen op of na 22 juni 2024. Artikel VII bevat de citeertitel voor het wetsvoorstel.

Transponeringstabel

Artikel richtlijn	Te implementeren in	Bijzonderheden
Artikel 1 lid 1 Artikel 1 lid 2 (Artikelen 48 <i>bis</i> – 48 <i>septies</i>)	amvb Rechtsgrondslag in art. 2:391a Burgerlijk Wetboek voor amvb. Implementatie verder in amvb	Zie over de twee beleidsopties in artikel 48 <i>quater</i> , zesde lid, en in artikel 48 <i>quinquies</i> , derde lid, van de richtlijn hierboven in par. 3.3 van het algemeen deel van de toelichting.
Artikel 1 lid 2 (Artikel 48 <i>octies</i>)	Amvb en wetsvoorstel	

Artikel richtlijn	Te implementeren in	Bijzonderheden
Artikel 1 lid 2 (Artikel 48 <i>nonies</i>)	N.v.t.	Evaluatieclausule, gericht tot Europese Commissie
Artikel 2	N.v.t.	Omzetting
Artikel 3	N.v.t.	Inwerkingtreding
Artikel 4	N.v.t.	Adressaten

De Minister voor Rechtsbescherming,
F.M. Weerwind