

WIJ WILLEM ALEXANDER,
BIJ DE GRATIE GODS,
KONING DER NEDERLANDEN,
PRINS VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

Besluit van

houdende regels ter implementatie van Richtlijn (EU) 2021/2101 van het Europees Parlement en van 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, L 429) (Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting)

Op de voordracht van Onze Minister voor Rechtsbescherming van [datum], nr. 4942864, gedaan in overeenstemming met de Staatssecretaris van Financiën (Fiscaliteit en Belastingdienst);

Gelet op artikel 391a, tweede lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van [datum], nr. ...);

Gezien het nader rapport van Onze Minister voor Rechtsbescherming van [datum], nr. ..., uitgebracht in overeenstemming met de Staatssecretaris van Financiën (Fiscaliteit en Belastingdienst);

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel 1

1. In dit besluit wordt verstaan onder:

bijkantoor: duurzaam in een andere staat dan de staat van de zetel aanwezig onderdeel zonder rechtspersoonlijkheid van een rechtspersoon of vennootschap die niet valt onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte en die een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

fiscale jurisdictie: jurisdictie van een staat of van een niet-staat, met fiscale autonomie wat de vennootschapsbelasting betreft;

op zichzelf staande vennootschap: naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die geen deel uitmaakt van een groep als bedoeld in artikel 24b van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;

uiteindelijke moedermaatschappij: vennootschap die de geconsolideerde jaarrekening opstelt van de grootste groep;

vennootschap: vennootschap, genoemd in de onderdelen 1° en 2° van artikel 2, eerste lid, onderdeel a.

2. Voor de toepassing van artikel 2, eerste lid, artikel 3 en artikel 4, eerste lid, onderdeel b, wordt verstaan onder inkomsten:
- a. de netto-omzet, bedoeld in artikel 377, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, voor ondernemingen die enkel de bepalingen van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek toepassen, of
 - b. de inkomsten zoals gedefinieerd door of in de zin van het stelsel voor financiële verslaglegging op basis waarvan de jaarrekeningen worden opgesteld, voor andere vennootschappen.

Artikel 2

1. Een verslag inzake de winstbelasting wordt jaarlijks opgesteld door het bestuur van:

- a. de volgende vennootschappen die uiteindelijke moedermaatschappijen zijn en waarvan de totale geconsolideerde inkomsten op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, blijkens haar geconsolideerde jaarrekening meer bedragen dan € 750.000.000 :

- 1°. een naamloze vennootschap en een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- 2°. een vennootschap onder firma en een commanditaire vennootschap waarvan alle vennoten die volledig jegens schuldeisers aansprakelijk zijn voor de schulden, kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn;

- b. een op zichzelf staande vennootschap waarvan de totale inkomsten op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer bedragen dan € 750.000.000.

2. Het eerste lid is niet van toepassing op een uiteindelijke moedermaatschappij en haar groepsmaatschappijen en op een op zichzelf staande vennootschap indien die vennootschappen, inclusief hun bijkantoren, uitsluitend zijn gevestigd of uitsluitend een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteit hebben op het Nederlandse grondgebied.

3. Het eerste lid is niet van toepassing op een uiteindelijke moedermaatschappij en een op zichzelf staande vennootschap die een bank of beleggingsonderneming is en die, indien van toepassing op geconsolideerde basis, een mededeling openbaar maakt overeenkomstig artikel 3 van het Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijnen kapitaalvereisten en prudentieel toezicht beleggingsondernemingen.

Artikel 3

Het bestuur van een dochtermaatschappij als bedoeld in artikel 24a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, die onder zeggenschap staat van een uiteindelijke moedermaatschappij waarvan de totale geconsolideerde inkomsten op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, blijkens haar geconsolideerde jaarrekening meer bedragen dan € 750.000.000 en die niet valt onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, maakt jaarlijks een verslag inzake de winstbelasting betreffende de uiteindelijke moedermaatschappij openbaar en toegankelijk, indien op die dochtermaatschappij artikel 396, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing is.

Artikel 4

1. Een bijkantoor maakt jaarlijks een verslag inzake de winstbelasting openbaar en toegankelijk indien de volgende voorwaarden van toepassing zijn:

a. de netto-omzet van het bijkantoor bedraagt op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer dan het bedrag, genoemd in artikel 396, eerste lid, onderdeel b, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;

b. de vennootschap die het bijkantoor heeft gevestigd, is hetzij een niet onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte vallende groepsmaatschappij van een groep waarvan de uiteindelijke moedermaatschappij op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, totale geconsolideerde inkomsten heeft die blijkens haar geconsolideerde jaarrekening meer bedragen dan € 750.000.000 en die niet valt onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, hetzij een op zichzelf staande vennootschap die niet valt onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte en waarvan de inkomsten op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer bedragen dan € 750.000.000; en

c. de uiteindelijke moedermaatschappij, bedoeld in onderdeel b, heeft geen dochtermaatschappij als bedoeld in artikel 3.

2. Het verslag inzake de winstbelasting heeft betrekking op de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b.

Artikel 5

1. De artikelen 3 en 4 zijn niet van toepassing op dochtermaatschappijen en bijkantoren indien de desbetreffende uiteindelijke moedermaatschappij of op zichzelf staande vennootschap, bedoeld in die artikelen, een verslag inzake de winstbelasting heeft opgesteld overeenkomstig artikel 7 en aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a. het verslag is gratis, in een elektronisch, machineleesbaar formaat, als bedoeld in artikel 11, vierde lid, voor het publiek toegankelijk gemaakt op de website van de uiteindelijke moedermaatschappij of van de op zichzelf staande vennootschap, in ten minste een van de officiële talen van de Europese Unie en uiterlijk twaalf maanden na afloop van het boekjaar,

b. het verslag vermeldt in geval van artikel 3 de naam en het hoofdkantoor van één onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte vallende dochtermaatschappij die, en in geval van artikel 4 de naam en het adres van één onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte vallend bijkantoor dat in het handelsregister het verslag heeft openbaargemaakt, en

c. het verslag blijft ten minste vijf opeenvolgende jaren toegankelijk op de website.

2. Dochtermaatschappijen en bijkantoren die niet onder artikel 3 respectievelijk artikel 4 vallen en die slechts dienen om de verplichtingen van dit besluit te omzeilen, publiceren het verslag inzake de winstbelasting.

Artikel 6

1. Indien het verslag, bedoeld in de artikelen 3 en 4 niet beschikbaar is, verzoekt de dochtermaatschappij haar uiteindelijke moedermaatschappij en verzoekt of verzoeken de persoon respectievelijk de personen die in het bijkantoor de openbaarmakingsformaliteiten moeten vervullen, de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap om alle informatie te verstrekken die zij nodig hebben om te voldoen aan artikel 3 respectievelijk artikel 4.

2. Wordt niet alle vereiste informatie verstrekt, dan stelt de dochtermaatschappij of het bijkantoor een verslag inzake de winstbelasting op, dat alle informatie bevat waarover de dochtermaatschappij of het bijkantoor beschikt en een verklaring dat haar uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap de nodige informatie niet beschikbaar heeft gesteld, en maakt de dochtermaatschappij of het bijkantoor het verslag en de verklaring openbaar en toegankelijk.

3. Het bestuur van de dochtermaatschappij als bedoeld in artikel 3 en de persoon of personen die in het bijkantoor als bedoeld in artikel 4 de openbaarmakingsformaliteiten moet of moeten vervullen, is respectievelijk zijn verantwoordelijk om er naar hun beste weten en vermogen voor te zorgen dat het verslag inzake de winstbelasting wordt opgesteld op een wijze die, naargelang het geval, strookt met of in overeenstemming is met dit besluit en dat het wordt openbaar gemaakt en toegankelijk gemaakt overeenkomstig artikel 11.

Artikel 7

1. Het verslag inzake de winstbelasting omvat informatie over alle activiteiten van de op zichzelf staande vennootschap of van de uiteindelijke moedermaatschappij, inclusief de activiteiten van 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.

2. In het verslag inzake de winstbelasting wordt de volgende informatie opgenomen:

a. de naam van de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap, het betrokken boekjaar, de voor het opstellen van het verslag gebruikte munteenheid en, indien van toepassing, de lijst van alle dochtermaatschappijen die in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moedermaatschappij zijn opgenomen, met betrekking tot het desbetreffende boekjaar, gevestigd in de Europese Unie of in een niet-coöperatief of coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden zoals aangewezen bij regeling van Onze Minister voor Rechtsbescherming;

b. een korte beschrijving van de aard van de activiteiten;

c. het gemiddeld aantal gedurende het boekjaar werkzame werknemers, uitgedrukt in voltijdequivalenten;

d. haar inkomsten die worden berekend als:

i. de som van haar netto-omzet, overige bedrijfsopbrengsten, resultaat uit deelnemingen, exclusief van groepsmaatschappijen ontvangen dividenden, opbrengsten uit andere effecten en vorderingen die tot de vaste activa behoren, overige rentebaten

en soortgelijke opbrengsten als bedoeld in artikel 377 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek; of

ii. haar inkomsten als gedefinieerd door het stelsel voor financiële rapportage op basis waarvan de jaarrekening wordt opgesteld, exclusief waardecorrecties en van groepsmaatschappijen ontvangen dividenden;

e. het bedrag van de winst of het verlies vóór winstbelasting;

f. het bedrag van de toerekenbare winstbelasting tijdens het betrokken boekjaar, te berekenen als de belastinglasten van het lopende jaar die in de betrokken fiscale jurisdictie zijn erkend met betrekking tot de belastbare winsten of verliezen van het boekjaar door vennootschappen en bijkantoren;

g. het bedrag van de winstbelasting betaald op kasmiddelenbasis, te weten het bedrag van de winstbelasting die vennootschappen en bijkantoren in de betrokken fiscale jurisdictie tijdens het betrokken boekjaar hebben betaald; en

h. het bedrag van de gecumuleerde winst aan het eind van het betrokken boekjaar.

3. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel d, omvatten de inkomsten transacties met verbonden partijen.

4. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel f, hebben de belastinglasten van het lopende jaar alleen betrekking op de activiteiten van de vennootschap of het bijkantoor in het relevante boekjaar en omvatten deze geen uitgestelde belastingen of voorzieningen voor onzekere belastingverplichtingen.

5. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel g, omvatten de betaalde belastingen de door andere vennootschappen betaalde bronbelastingen in verband met betalingen aan vennootschappen en bijkantoren binnen een groep.

6. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel h, wordt onder gecumuleerde winst de som verstaan van de winsten van voorgaande boekjaren en het betrokken boekjaar waarvan niet is besloten ze uit te keren. Wat betreft bijkantoren is de gecumuleerde winst de winst van de vennootschap die het bijkantoor heeft geopend.

7. Het verslag inzake de winstbelasting kan, waar toepasselijk op groepsniveau, een algemeen commentaar bevatten met uitleg over eventuele materiële discrepanties tussen de overeenkomstig het tweede lid, onderdelen f en g, openbaar gemaakte bedragen, in voorkomend geval rekening houdend met de overeenkomstige bedragen in vorige boekjaren.

8. De informatie, bedoeld in het tweede lid, kan worden gerapporteerd op basis van de toelichting op het landenrapport in bijlage A en de toelichting op tabel 1, zoals opgenomen bij de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen.

9. Het verslag inzake de winstbelasting vermeldt of het overeenkomstig het tweede lid dan wel het achtste lid is opgesteld.

Artikel 8

1. Het verslag inzake de winstbelasting geeft de informatie, bedoeld in artikel 7, tweede of achtste lid, afzonderlijk weer:

a. voor elke lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte; indien een lidstaat of andere staat verschillende fiscale jurisdicties omvat, wordt de informatie op het niveau van de lidstaat of staat geaggregeerd weergegeven.

b. voor elk niet-coöperatief en coöperatief rechtsgebied voor belastingdoeleinden dat is aangewezen bij regeling van Onze Minister voor Rechtsbescherming.

2. Voor andere fiscale jurisdicties wordt de informatie op geaggregeerde basis weergegeven.

3. De informatie wordt aan elke betrokken fiscale jurisdictie toegewezen op basis van vestiging, het bestaan van een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteiten die, vanwege de activiteiten van de groep of de op zichzelf staande vennootschap, in die fiscale jurisdictie kunnen zijn onderworpen aan winstbelastingen.

4. Indien de activiteiten van verschillende groepsmaatschappijen binnen één fiscale jurisdictie aan winstbelasting onderworpen kunnen zijn, is de aan die fiscale jurisdictie toegewezen informatie de som van de informatie over die activiteiten van elke groepsmaatschappij en hun bijkantoren in die fiscale jurisdictie.

5. Informatie over een bepaalde activiteit wordt niet gelijktijdig aan meer dan één fiscale jurisdictie toegewezen.

Artikel 9

1. In het verslag kunnen een of meer specifieke gegevens uit de informatie die ingevolge artikel 7, tweede of achtste lid, openbaar moeten worden gemaakt, worden weggelaten indien de openbaarmaking ervan bijzonder nadelig zou zijn voor de concurrentiepositie van de vennootschap waarop de gegevens betrekking hebben. Alle weglatingen worden in het verslag duidelijk aangegeven en terdege gemotiveerd.

2. Alle weggelaten informatie wordt uiterlijk vijf jaar na de datum van de oorspronkelijke weglating openbaar gemaakt in een later verslag inzake de winstbelasting.

3. Het eerste lid is niet van toepassing op gegevens die betrekking hebben op fiscale jurisdicties als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel b.

Artikel 10

1. Het verslag inzake de winstbelasting wordt opgesteld in de munteenheid waarin de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moedermaatschappij of de jaarrekening van de op zichzelf staande vennootschap openbaar wordt gemaakt.

2. In het geval van artikel 6, tweede lid, is de in het verslag inzake de winstbelasting gebruikte munteenheid evenwel die waarin de dochtermaatschappij haar jaarrekening openbaar maakt.

3. De bedragen, genoemd in de artikelen 3 en 4, eerste lid, onderdeel b, worden omgezet in een bedrag van dezelfde waarde in de nationale munteenheid van de betrokken derde landen door toepassing van de wisselkoers op 21 december 2021, afgerond op het dichtstbijzijnde duizendtal.

Artikel 11

1. Het bestuur van de vennootschappen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, het bestuur van de dochtermaatschappij, bedoeld in artikel 3, eerste lid, en het bijkantoor, bedoeld in artikel 4, eerste lid, maken het verslag inzake de winstbelasting en de verklaring, bedoeld in artikel 6, tweede lid, binnen twaalf maanden na afloop van het boekjaar openbaar door deponering bij het handelsregister als bedoeld in artikel 394 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

2. Het desbetreffende bestuur respectievelijk het bijkantoor maakt tevens het verslag en de verklaring, binnen twaalf maanden na afloop van het boekjaar, in ten

minste een van de officiële talen van de Unie, gratis toegankelijk voor het publiek op de website van:

- i. de uiteindelijke moedermaatschappij, indien artikel 2 van toepassing is,
 - ii. de dochtermaatschappij of een groepsmaatschappij, indien artikel 3 van toepassing is, of
 - iii. het bijkantoor, de vennootschap die het bijkantoor heeft geopend of een groepsmaatschappij van die vennootschap, indien artikel 4 van toepassing is.
3. Het verslag inzake de winstbelasting en de verklaring blijven ten minste vijf opeenvolgende jaren toegankelijk op de website. Op de openbaarmaking, bedoeld in het eerste lid is artikel 394, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing.
4. De informatie, bedoeld in artikel 7, tweede en achtste lid, wordt gepresenteerd aan de hand van het model en de machineleesbare formaten voor elektronische verslaglegging die zijn vastgesteld krachtens artikel 48^{quater}, vierde lid, 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, L 429).
5. Op de nakoming van de verplichtingen tot openbaarmaking en het toegankelijk maken van het verslag inzake de winstbelasting, als bedoeld in het eerste respectievelijk tweede lid, is artikel 394, zevende lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing.

Artikel 12

Indien de jaarrekening van een rechtspersoon moet worden onderzocht als bedoeld in artikel 393 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, dan vermeldt de accountant in de verklaring, bedoeld in het vijfde lid van dat artikel, of die rechtspersoon, met betrekking tot het boekjaar dat voorafging aan het boekjaar waarover de te onderzoeken jaarrekening is opgesteld, uit hoofde van dit besluit verplicht was een verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken en zo ja, of het verslag in overeenstemming met artikel 11 is openbaar gemaakt.

Artikel 13

In artikel 2 van het Besluit inhoud bestuursverslag wordt "gedragscode bedoeld in artikel 391 lid 5 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek" vervangen door "gedragscode, bedoeld in artikel 391a lid 2, onderdeel e, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek".

Artikel 14

In artikel 3, eerste lid, van het Besluit rapportage van betalingen aan overheden wordt "en maken dit verslag openbaar" vervangen door "en maken dit verslag openbaar binnen twaalf maanden na afloop van het boekjaar op de wijze als bedoeld in artikel 394, eerste lid, tweede volzin, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek."

Artikel 15

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van de uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst.

2. Dit besluit is van toepassing op verslagen inzake de winstbelasting die worden opgesteld over de boekjaren die aanvangen op of na 22 juni 2024.

Artikel 16

Dit besluit wordt aangehaald als: Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

De Minister voor Rechtsbescherming,

Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

NOTA VAN TOELICHTING

Algemeen

1. Inleiding

Het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting (hierna: het besluit) betreft de 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, L 429/1, hierna: de richtlijn). In deze toelichting wordt verwezen naar artikelen van het Besluit, tenzij anders is bepaald. Het besluit en de nota van toelichting zijn uitgebracht in overeenstemming met de Staatssecretaris van Financiën (Fiscaliteit en Belastingdienst).

Het besluit strekt tot bevordering van de transparantie van de betalingen van winstbelasting die multinationals wereldwijd verrichten. Het wil bereiken dat bedrijven zich verantwoordelijk gedragen op het terrein van de belastingen en bijdragen aan de welvaart door hun eerlijke aandeel in de belasting te betalen daar waar zij activiteiten verrichten en de winst behalen. Het besluit verplicht daarom de uiteindelijke moedermaatschappij 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 van de hele groep bedrijven die tezamen de multinational vormen. 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 Nederland waarvan de uiteindelijke moedermaatschappij niet onder het recht van een EU-lidstaat valt, moeten zo mogelijk een verslag openbaar maken over de winstbelasting van de hele groep. Ten slotte moeten in Nederland 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 daaraan gerelateerde gegevens, zoals inkomsten en aantal werknemers. Die informatie en gegevens moeten worden uitgesplitst per EU-lidstaat en per land dat staat op de zogenaamde zwarte of grijze fiscale EU-lijst (zie hieronder in de toelichting bij artikel 8). 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 is mede van toepassing in de Europese Economische Ruimte (EER), wat tot gevolg heeft dat overal waar in deze toelichting sprake is van de EU en de EU-lidstaten, daaronder ook Liechtenstein, Noorwegen en IJsland verstaan moeten worden. Zo moet bijvoorbeeld de informatie in het verslag ook over deze drie landen worden uitgesplitst, indien de multinational bij deze landen is betrokken, en vallen uiteindelijke moedermaatschappijen die in een van die drie landen zijn gevestigd, zelf onder de verplichtingen van de

richtlijn. De betrokkenheid van deze drie staten is hieronder niet telkens herhaald, enkel daar waar dat voor de duidelijkheid of als voorbeeld relevant is.

Het besluit leidt tot publieke bekendmaking van informatie die ondernemingen al sinds boekjaar 2016 moeten verstrekken aan de Belastingdienst uit hoofde van OESO-afspraken¹ en uit hoofde van de implementatie van Richtlijn 2011/16/EU². De informatie die aan de Belastingdienst wordt verstrekt, is niet openbaar. De doelgroep van het besluit, multinationals met een wereldwijde geconsolideerde netto-omzet van meer dan € 750 miljoen, is dezelfde als het toepassingsbereik van die richtlijn en OESO-afspraken. Dit leidt tot beperking van de administratieve lasten die uit het besluit voortvloeien. Het besluit volgt de richtlijntekst nauwgezet. Het wijkt daarvan alleen af 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, zonder afbreuk te doen aan de inhoud en de bedoelingen van de richtlijn.

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.³ 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 ondernemingen 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. De landenrapporten die onderdeel uitmaken van die informatie worden enkel uitgewisseld tussen de belastingdiensten van de lidstaten en met de belastingdiensten van 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

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.

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. 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 (Stcrt. 2015, 4745).

³ 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>.

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 par. 4). Dat de informatie al aanwezig is, maakt dat de administratieve lasten die uit de richtlijn voortvloeien beperkt zijn. Doordat ook gerapporteerd moet worden over niet in de EU gevestigde multinationals, wordt het internationale gelijke speelveld vergroot. Het voortbouwen op de OESO-afspraken heeft bovendien het voordeel dat het voor de hand ligt dat die 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.

De rapportageverplichting uit de richtlijn is zowel wat betreft de inhoud als de doelstelling vergelijkbaar met artikel 89 van Richtlijn 2013/36/EU (CRD IV)⁴, die sinds boekjaar 2014 gelden voor banken en bepaalde beleggingsondernemingen (Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijn kapitaalvereisten, Stb. 2014, 334). Ter voorkoming van dubbele rapportageverplichtingen zijn deze banken en beleggingsondernemingen 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.⁵ Zij zijn niet uitgezonderd van het toepassingsbereik van de richtlijn, omdat zowel de inhoud als de doelstelling van de richtlijn afwijken van de hiervoor bedoelde rapportage over betalingen aan overheden. In laatstbedoelde rapportage moeten enkel de belastingen over de inkomsten te worden weergegeven en daarnaast diverse andere soorten betalingen, zoals productie- en licentierechten. De onderhavige richtlijn gaat over uitgebreidere fiscale informatie en niet over andere betalingen.

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 artikelen in deze paragraaf verwijzen naar de artikelen zoals ze door de richtlijn worden ingevoerd of gewijzigd in Richtlijn 2013/34/EU, 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

⁴ 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).

⁵ Zie de artikelen 41-48 van de EU-Jaarrekeningrichtlijn 2013/34/EU.

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 gehele 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 een dochteronderneming 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 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: 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 openbaarmaking van 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 overschrijdt 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 waartoe de onderneming behoort 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

48^{quater}, eerste lid). In het verslag moet de volgende informatie worden vermeld (artikel 48^{quater}, 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 zogenaamde 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 (inclusief Liechtenstein, Noorwegen en IJsland) worden weergegeven en per land dat staat op een van de twee lijsten van rechtsgebieden die niet-coöperatief of coöperatief zijn op belastinggebied (de zogenaamde zwarte en grijze fiscale EU-lijst). 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, landen en fiscale jurisdicties waar een vestiging, een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteit bestaat die onderworpen kunnen zijn aan winstbelastingen (artikel 48^{quater}, 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 zogenaamde zwarte of grijze fiscale EU-lijst, zoals hiervoor is aangegeven, mag niet worden weggelaten (artikel 48^{quater}, zesde lid).

Zoals hiervoor in par. 1 is geschetst, sluit de informatieverplichting van deze richtlijn aan bij de informatieverplichting die dezelfde multinationals al hebben tegenover de belastingdienst 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 48^{quater}, 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 48*quinquies*). De Europese Commissie stelt een model op en bepaalt een machineleesbaar formaat waarin de informatie gepresenteerd zal moeten worden. Dat zal gebeuren in een uitvoeringsverordening die rechtstreeks in de lidstaten van toepassing zal zijn (artikel 48*quater*, 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 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 gemaakt (artikel 48*sexies*).

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 48*septies*).

De richtlijn moet uiterlijk 22 juni 2023 geïmplementeerd zijn en is van toepassing op boekjaren die beginnen op of na 22 juni 2024. De Europese Commissie evalueert de richtlijn en stelt uiterlijk 22 juni 2027 een verslag op over de naleving en het effect van de rapportageverplichtingen. Daarbij onderzoekt ze tevens 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 beoordeelt de Commissie het effect van de geaggregeerde presentatie van de gegevens en van de tijdelijke weglating van specifieke informatie op de doeltreffendheid van de richtlijn.

3. Het besluit

3.1. Wijze van implementatie en handhaving

De richtlijn wijzigt de Richtlijn 2013/34/EU inzake de (geconsolideerde) jaarlijkse financiële overzichten en aanverwante verslagen (hierna: de Jaarrekeningrichtlijn).⁶ Dat betekent dat de artikelen en terminologie van het verslag inzake de winstbelasting in de context van die richtlijn staan. Daarom sluit ook de implementatie aan bij de jaarrekeningsystematiek van Boek 2 van het BW (rechtspersonen) in het algemeen en

⁶ 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.

titel 9 (jaarrekening en bestuursverslag) van dat boek in het bijzonder, waarin immers de Jaarrekeningrichtlijn is geïmplementeerd. Het besluit implementeert de richtlijn op basis van de rechtsgrondslag die met de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting is opgenomen in artikel 2:391a BW.

Implementatie via een algemene maatregel van bestuur is van oudsher de wijze van implementatie van EU-richtlijnen 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, de verlangde informatie en de wijze van openbaarmaking verschillen per richtlijn en bijkomende eisen als een accountantscontrole 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 de traditie van 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 en coherentie van het algemene jaarrekeningenrecht te behouden, ook voor verslagen en verklaringen die niet in het bestuursverslag opgenomen worden, zoals het verslag inzake de winstbelasting in dit besluit. Dat zorgt voor zoveel mogelijk eenvormigheid en een helder kader, doordat de begrippen uit het jaarrekeningenrecht van toepassing zijn, evenals de criteria om vast te stellen of er sprake is van een grote rechtspersoon. Daarom is vastlegging van de voorschriften voor het bestuursverslag bij algemene maatregel van bestuur de meest aangewezen weg.

De richtlijn bevat slechts twee opties voor de lidstaten. De eerste optie in artikel 48*quater*, zesde lid, van de richtlijn gaat over het tijdelijk weglaten van informatie waarvan de openbaarmaking bijzonder nadelig zou zijn voor de handelspositie van de onderneming. Die optie is overgenomen in artikel 9. Zie voor de toelichting op die keuze hieronder de artikelsgewijze toelichting bij artikel 9. De tweede optie in artikel 48*quinquies*, derde lid, van de richtlijn, gaat over het niet hoeven opnemen van het verslag inzake de winstbelasting op de website van de onderneming, is niet overgenomen. De toelichting op die keuze staat in de artikelsgewijze toelichting op artikel 11.

De handhaving van deze rapportageverplichtingen is gelijk aan die van de jaarrekening. Het niet voldoen aan die verplichting is een economisch delict. De taak die Belastingdienst heeft bij de handhaving van de jaarverslaggeving (het opstellen van processen-verbaal voor het Openbaar Ministerie), zal zij vooralsnog ook gaan uitvoeren ten aanzien van het verslag inzake de winstbelasting, waarbij in het kader van het afstoten van niet-fiscale taken op termijn zal worden gezocht naar een andere handhavingsorganisatie. Verder kunnen belanghebbenden nakoming van de openbaarmakingsverplichting vorderen (artikel 11, vijfde lid). Daarnaast blijft de jaarrekeningprocedure voor de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam toegankelijk voor belanghebbenden ten behoeve van tekortkomingen in de dit besluit bedoelde informatie, verslagen en verklaringen. De desbetreffende artikelen 2:447 en 2:449-451 BW zijn daartoe aangepast in de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting.

3.2. Inhoud van het besluit

In artikel 1 van het besluit is een aantal definities opgenomen die voortvloeien uit artikel 48*bis* van de richtlijn of die nodig zijn voor een goed begrip van het besluit. Het zijn de definities van vennootschap, op zichzelf staande vennootschap, uiteindelijke moedermaatschappij en bijkantoor, van fiscale jurisdictie en van inkomsten. Artikel 2 bevat de verplichting tot het opstellen van een jaarlijks verslag inzake de winstbelasting door de uiteindelijke moedermaatschappijen en de op zichzelf staande vennootschappen die onder het recht van een EU-lidstaat vallen en de uitzonderingen die daarop. De artikelen 3 en 4 bevatten die verplichting voor het bestuur van middelgrote en grote dochtermaatschappijen van niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedermaatschappijen respectievelijk voor bijkantoren waarvan de oprichter en diens uiteindelijke moedermaatschappij niet onder het recht van een EU-lidstaat vallen. Zij moeten jaarlijks een verslag inzake de winstbelasting van de hele groep openbaar maken en daartoe de informatie opvragen bij de uiteindelijke moedermaatschappij of bij de op zichzelf staande vennootschap die het bijkantoor heeft opgericht (artikel 6, eerste lid). Weigert die de (volledige) informatie te verstrekken, dan moeten de dochtermaatschappijen en het bijkantoor een verslag opstellen met alle informatie waar ze over beschikken en dat openbaar maken, samen met een verklaring dat de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap de nodige informatie niet beschikbaar heeft gesteld (artikel 6, tweede lid). Als één dochtermaatschappij in de EU het verslag publiceert en haar uiteindelijke moedermaatschappij zelf ook het verslag op de eigen website zet, dan zijn de andere dochtermaatschappijen vrijgesteld (artikel 5).

Artikel 7 bevat de omschrijving van de inhoud van het verslag inzake de winstbelasting. Die informatie kan worden gerapporteerd op basis van de informatie in de jaarrekening of op basis van de instructies die gelden voor de rapportage aan de Belastingdienst uit hoofde van de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen (artikel 7, achtste en negende lid, zie par. 1 en 4). Artikel 8 regelt de uitsplitsing van de informatie per EU-lidstaat (inclusief Liechtenstein, Noorwegen en IJsland) en per land dat staat op de zogenaamde zwarte of grijze fiscale EU-lijst. Voor alle overige landen wordt de informatie geaggregeerd weergegeven. Artikel 9 geeft de verslag leggende vennootschappen en ondernemingen de gelegenheid om informatie tijdelijk weg te laten, indien de openbaarmaking ervan bijzonder nadelig zou zijn voor hun concurrentiepositie. Artikel 10 gaat over de munteenheid waarin het verslag moet worden opgesteld, namelijk dezelfde als wordt gebruikt voor het jaarverslag.

Het verslag inzake de winstbelasting en de eventuele verklaring dat de benodigde informatie niet door de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap is verstrekt, moeten openbaar worden gemaakt in het handelsregister en gedurende vijf jaar op de website worden gezet (artikel 11). De Europese Commissie stelt een model en de machineleesbare formaten voor elektronische verslaglegging vast. Volgens artikel 12 vermeldt een accountant die de jaarrekening van de vennootschap moet controleren, in zijn verklaring of de vennootschap in het voorafgaande boekjaar verplicht was een verslag inzake de winstbelasting te publiceren en zo ja, of het verslag in overeenstemming met artikel 11 is gepubliceerd.

4. Administratieve lasten

De administratieve lasten ten gevolge van het besluit zijn naar verwachting beperkt. Dit is ook de inschatting van de Europese Commissie in haar Impact Assessment.⁷ De informatie die jaarlijks openbaar gemaakt moet worden in een afzonderlijk verslag, moet al beschikbaar zijn voor rapportage aan de Belastingdienst 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 niet meer informatie ter openbaarmaking voorschrijft dan die regeling. In de fiscale rapportage is de informatie op enkele punten verder 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 ook een van de bronnen kan zijn 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 (zie artikel 7, achtste lid). Daaruit volgt dat de administratieve lasten die voortvloeien uit de rapportageverplichting voor de uiteindelijke moedermaatschappijen 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 moedermaatschappijen in Nederland dat onder de rapportageverplichting zou vallen, is in 2016 geschat op circa 150.⁸ 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.

De dochtermaatschappijen en bijkantoren van niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedermaatschappijen moeten de informatie jaarlijks opvragen bij hun moedermaatschappij. 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

⁷ Commission Staff Working Document Impact Assessment Assessing the Potential for Further Transparency on Income Tax Information, SWD(2016) 117 final, p. 41. De Commissie geeft geen inschatting van het bedrag en spreekt slechts van "insignificant additional costs" bovenop de aanlevering van de informatie aan de belastingdienst.

⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 24.

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 moedermaatschappij verschillende dochtermaatschappijen in de EU heeft, dan hoeft bovendien slechts een van die dochters het verslag te publiceren, mits de moedermaatschappij het zelf ook op de website heeft gezet. Het is dus aan de moedermaatschappij om eventueel te bepalen welke dochter(s) in welke lidstaat of lidstaten het verslag publiceert of publiceren.

Het is niet bekend hoeveel middelgrote en grote dochtermaatschappijen van dergelijke buiten de EU gevestigde moedermaatschappijen 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 moedermaatschappijen 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 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 NV's en BV's (ruim 1 miljoen) bedraagt, bedraagt het aantal dochtermaatschappijen waarvan de uiteindelijke moedermaatschappij zich buiten de EU bevindt, naar verwachting ten hoogste twee- tot drieduizend. 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 48^{ter}, tweede lid, van de richtlijn). Het aantal bijkantoren dat onder de rapportageverplichting valt, 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 moedermaatschappij meer dan € 750 miljoen aan geconsolideerde inkomsten heeft en eveneens buiten de EU is gevestigd en ten slotte moet er in Nederland niet een 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 welke dochtermaatschappij in de EU moet overgaan tot deponering van een verslag van een niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedermaatschappij en doordat niet duidelijk is hoeveel vennootschappen in Nederland onderdeel uitmaken van een dergelijke groep, zijn de administratieve lasten voor deze categorie ondernemingen 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 accountantsonderzoek 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 leidt dit onderdeel van de accountantsverklaring niet of nauwelijks tot extra kosten. 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 besluit is besproken met de adviescommissie vennootschapsrecht en met de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) en het concept is voorgelegd aan Eumedion en de Vereniging Effecten Uitgevende Ondernemingen (VEUO). Daarbij is het voorbehoud gemaakt dat de inhoud van het concept voor het besluit nog afhankelijk kan zijn van het verloop van de (parlementaire) behandeling van het wetsvoorstel. De VEUO zag in de voorstellen geen reden voor een reactie.

Zowel de adviescommissie vennootschapsrecht als de RJ heeft gewezen op de samenloop van enerzijds de fiscale achtergrond van de rapportage over de winstbelasting aan de Belastingdienst en anderzijds de ondernemingsrechtelijke achtergrond van de Jaarrekeningrichtlijn en het besluit, wat soms tot verwarring over de terminologie kan leiden. In het besluit en in de toelichting is getracht hierover zoveel mogelijk duidelijkheid te bieden. Zie ook hetgeen hierover ten algemene aan het slot van de artikelsgewijze toelichting bij artikel 1 is opgemerkt. Verder is naar aanleiding van commentaar uit beide gremia 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.

Eumedion heeft laten weten de richtlijn en de implementatie ervan te steunen: transparantie over de betaalde winstbelasting stelt volgens haar institutionele beleggers in staat een betere analyse te maken van belastinggerelateerde onderwerpen en zij krijgen daardoor beter inzicht in het rendement en risicoprofiel van vennootschappen. Wel hechtte Eumedion er 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 en bij artikel 8. Eumedion merkte verder op dat nu steeds meer informatie in een afzonderlijk verslag wordt opgenomen, deze verslagen ook onder de aansprakelijkheidsstelling van de artikelen 2:139 en 249 BW moeten worden gebracht. De richtlijn spreekt echter enkel over de verantwoordelijkheid van bestuurders voor het opstellen van het verslag inzake de winstbelasting (artikel 48*sexies*), niet over de aansprakelijkheid als er schade voortvloeit uit het niet-opstellen van het verslag. Ook in artikel 33 van de Jaarrekeningrichtlijn wordt daar terecht een onderscheid in gemaakt. De richtlijn beperkt zich tot de verantwoordelijkheid, zodat ook het besluit op dat punt niet verder gaat.

Eumedion heeft erop gewezen dat de raad van commissarissen ook betrokken kan zijn bij het opstellen van het bestuursverslag en andere verslagen, zoals bij het bezoldigingsverslag, zijn eigen verslag en de corporate-governanceverklaring, en daarvoor dan ook medeverantwoordelijk en medeaansprakelijk is. Die verantwoordelijkheid gaat echter niet verder dan hieronder in de toelichting bij artikel 2 is aangegeven. Naar aanleiding van het commentaar van Eumedion is verder de

uitstelbaarheid van artikel 9 nader gemotiveerd en toegelicht. Eumedion had graag gezien dat in de toelichting bij artikel 11 zou worden aangegeven dat het verslag inzake de winstbelasting in ieder geval beschikbaar wordt gesteld in het Nederlands, in het Engels of in een taal die in internationale financiële kringen gebruikelijk is. De opmerking van Eumedion dat dit de gebruiksvriendelijkheid ten goede komt, is terecht, maar de richtlijn behandelt alle EU-talen gelijk en dat betekent dat dit besluit daarbij dient aan te sluiten.

In het verslag bij het voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting hebben de leden van de CDA-fractie gevraagd de punten toe te lichten waar volgens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in haar brief van 7 oktober 2022 nog onduidelijkheid over bestaat. Die onduidelijkheid ging over de te gebruiken munteenheid en koers, de definitie van inkomsten, hoe om te gaan met gebroken boekjaren en de vraag waar Non Resident Entities worden weergegeven. In de toelichting bij de artikelen 1, 7, 8 en 10 is daar nader op ingegaan.

6. Voorhang parlement

[PM]

ARTIKELN

Artikel I

Artikel 1

In artikel 1 zijn enkele definities opgenomen voor begrippen die in het BW niet gebruikelijk zijn of in het besluit een bijzondere betekenis hebben. Om te beginnen heeft de rapportageverplichting betrekking op drie categorieën van vennootschappen die nader gedefinieerd moeten worden omdat ze in het BW als zodanig niet bekend zijn: uiteindelijke moedermaatschappijen, op zichzelf staande vennootschappen en bijkantoren. De vierde doelgroep van de richtlijn, de dochtermaatschappij (de richtlijn gebruikt de term dochteronderneming), past binnen de definitie van artikel 2:24a BW.

De uiteindelijke moedermaatschappij (de richtlijn gebruikt de term uiteindelijke moederonderneming) is een vennootschap die de geconsolideerde jaarrekening opstelt van de grootste groep. Daarmee onderscheidt zij zich van tussenholdings. De definitie sluit aan bij de definitie uit artikel 48*bis*, eerste lid, onderdeel 1, van de richtlijn en bij de artikelen 2:405 en 2:406 BW die gaan over de rechtspersoon die de geconsolideerde jaarrekening moet opstellen. De term moedermaatschappij sluit ook aan bij de reeds bestaande termen dochtermaatschappij in artikel 2:24a BW en groepsmaatschappij in artikel 2:24b BW.

Een op zichzelf staande vennootschap wordt in overeenstemming met artikel 48*bis*, eerste lid, onderdeel 4, van de richtlijn gedefinieerd als een naamloze of besloten vennootschap die geen deel uitmaakt van een groep als bedoeld in artikel 2:24b BW.

Voor het begrip bijkantoor wordt aangesloten bij de definitie in het nieuwe lid 1bis van artikel 1 van de richtlijn, artikel 212a, onderdeel h, van de Faillissementswet, artikel 1.1 van de Wet financieel toezicht en artikel 1, eerste lid, van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme. Een bijkantoor heeft geen rechtspersoonlijkheid en is een in Nederland duurzaam aanwezig onderdeel van een rechtspersoon of vennootschap die niet onder het recht van een lidstaat van de

Europese Unie valt. Deze buitenlandse rechtspersoon of vennootschap moet een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met een NV of een BV.

Verder is een definitie opgenomen van vennootschap. Daarmee zijn alle rechtspersonen en vennootschappen bedoeld waarop de richtlijn krachtens artikel 1, eerste lid, en bijlagen I en II van de Jaarrekeningrichtlijn van toepassing is. Dit sluit aan bij het begrip vennootschappen in artikel 2:360, eerste en tweede lid, BW. De richtlijn verplicht er niet toe om de rapportageverplichting ook op te leggen aan stichtingen en verenigingen die een onderneming in stand houden (artikel 2:360, derde lid, BW) en daarmee ook niet op de coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, die bijzondere verenigingen zijn. De Jaarrekeningrichtlijn – en daardoor ook de onderhavige richtlijn, die immers onderdeel is van Jaarrekeningrichtlijn – gebruikt de term “ondernemingen” en daarmee zijn bedoeld alle NV’s en BV’s en alle vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen waarvan alle vennoten die volledig jegens schuldeisers aansprakelijk zijn voor de schulden, NV’s of BV’s of kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. De verwijzing in de definitie naar de onderdelen onder 1° en 2° van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, is zo geformuleerd om tot uitdrukking te brengen dat de aanhef van onderdeel a niet bij de definitie hoort. Het gaat enkel om de in de onderdelen onder 1° en 2° genoemde vennootschappen en niet om dergelijke vennootschappen die tevens uiteindelijke moedermaatschappij zijn.

In het tweede lid is een definitie opgenomen van de term inkomsten ten behoeve van het bepalen van de omvang van de vennootschap in de artikelen 2, 3 en 4. Die term kan twee betekenissen hebben, afhankelijk van de vennootschap waar het om gaat. De term “inkomsten” betekent voor onder het Nederlandse recht vallende vennootschappen de gangbare netto-omzet die is bedoeld in artikel 2:377, zesde lid, BW, die ook wordt gebruikt om de omvang te bepalen van vennootschappen in de zin van de artikelen 2:395a-397 BW (onderdeel a). Dit inkomstenbegrip is beperkter van omvang dan de inkomsten die vermeld moeten worden in het verslag inzake de winstbelasting op basis van artikel 7, tweede lid, onderdeel d, waarin de netto-omzet een onderdeel is van die inkomsten. Daarnaast heeft de richtlijn ook betrekking op niet in de EU gevestigde uiteindelijke moedermaatschappijen. Daarom kunnen er vele stelsels voor financiële verslaglegging van toepassing zijn aan de hand waarvan de inkomsten van de desbetreffende multinational bepaald moeten worden om te kunnen vaststellen of haar dochtermaatschappij of bijkantoor in de EU onder de richtlijnverplichtingen valt. Voor al die overige vennootschappen uit andere landen worden de inkomsten bedoeld zoals die worden vastgesteld volgens het stelsel voor financiële verslaglegging op basis waarvan in het desbetreffende land de jaarrekeningen worden opgesteld (onderdeel b). Dat kunnen ook de internationale jaarrekeningstandaarden IFRS zijn. Voor het bepalen van de netto-omzet van kredietinstellingen (voor zover die onder het besluit vallen, zie artikel 2, derde lid) en verzekeringsondernemingen bevatten artikel 43, tweede lid, onderdeel c, van Richtlijn 86/635/EEG⁹ respectievelijk artikel 66, tweede lid, van Richtlijn 91/674/EEG¹⁰ definities voor het bepalen van de netto-omzet (aldus rechtsoverweging 11 van de richtlijn).

Ten slotte is het begrip “fiscale jurisdictie” gedefinieerd in artikel 1 in overeenstemming met de definitie die in artikel 48*bis*, eerste lid, onderdeel 3, van de

⁹ Richtlijn 86/635/EEG van de Raad van 8 december 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen (PB L 372 van 31.12.1986, blz. 1).

¹⁰ Richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen (PB L 374 van 31.12.1991).

richtlijn staat. Een fiscale jurisdictie is een staat die of een gebied dat fiscale autonomie heeft wat betreft vennootschapsbelasting. Staten kunnen bestaan uit verschillende fiscale jurisdicties.

Ten algemene zij hier opgemerkt dat er verwarring zou kunnen ontstaan over de betekenis van begrippen in de richtlijn en dit besluit door een samenloop van de fiscale en de ondernemingsrechtelijke context. De rapportageverplichting stoelt immers op een verplichting tot het leveren van dezelfde informatie aan Belastingdiensten. Dit zou tot de vraag kunnen leiden of bepaalde begrippen ondernemingsrechtelijk of fiscaalrechtelijk geduid moeten worden. De richtlijn en dit besluit staan in de ondernemingsrechtelijke context en de termen die erin worden gebruikt moeten dan ook in beginsel worden uitgelegd zoals ze in het ondernemingsrecht en in het jaarrekeningenrecht worden gebruikt. Het besluit geeft naast de definities in artikel 1 ook in artikel 7, tweede tot en met zesde lid, uitleg hoe de verschillende onderdelen van de inhoud van het verslag moeten worden begrepen en berekend. Zo staat in artikel 7, tweede lid, onderdeel d, de wijze van berekening van de inkomsten nader gespecificeerd ten behoeve van de weergave in het verslag. Gaat het om begrippen die in het ondernemingsrecht niet worden toegepast, dan geldt de fiscale betekenis. Daarnaast biedt artikel 7, achtste lid, de mogelijkheid om de informatie in het verslag inzake de winstbelasting te publiceren op basis van de instructies die gelden voor de rapportage aan de Belastingdienst. In dat geval is daarop de fiscaalrechtelijke context van toepassing.

Artikel 2

Artikel 2 implementeert de rapportageverplichting voor uiteindelijke moedermaatschappijen en op zichzelf staande vennootschappen uit artikel 48*ter*, eerste, tweede en derde lid, van de richtlijn.

Het eerste lid van artikel 2 verplicht het bestuur van uiteindelijke moedermaatschappijen en op zichzelf staande vennootschappen die meer dan € 750 miljoen geconsolideerde inkomsten hebben tot het jaarlijks opstellen van het verslag inzake de winstbelasting. Het bepalen van het moment waarop de vennootschap voldoet aan het grensbedrag van € 750 miljoen gebeurt op dezelfde wijze als is geregeld in artikel 3, tiende lid, van de Jaarrekeningrichtlijn en in de artikelen 2:395a-397 BW: een vennootschap valt onder de richtlijn als zij het grensbedrag op twee opeenvolgende balansdata overschrijdt. Het verslag moet voor het eerst worden opgesteld over het boekjaar van de tweede balansdatum (zie ook de toelichting bij de artikelen 15 en 16). Andersom is de richtlijn niet meer van toepassing als de geconsolideerde inkomsten van de vennootschap op twee opeenvolgende balansdata minder zijn dan € 750 miljoen. In de definitie is de formulering gevolgd die hiervoor in het eerste lid van de artikelen 2:395a-397 BW is gebruikt: "zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata". Dit voorkomt dat vennootschappen die rond dat grensbedrag zitten, het ene jaar wel en het andere jaar niet moeten rapporteren. Het desbetreffende regime is dus altijd gedurende minimaal twee jaar van toepassing.

Artikel 2 verplicht tot het jaarlijks opstellen van het verslag. Het openbaar maken in het handelsregister en het toegankelijk maken op de website zijn geregeld in artikel 11. In lijn met de verplichting tot het opmaken van de jaarrekening (artikelen 2:101/210, eerste lid, BW) legt artikel 2 de verplichting tot het opstellen van het verslag inzake de winstbelasting bij het bestuur van de vennootschappen. In het Nederlandse stelsel wordt uitgegaan van collectieve verantwoordelijkheid van de bestuursleden bij de vervulling van hun bestuurstaken (artikelen 2:129/239 BW). Daarmee is tevens voldaan aan

artikel 48^{sexies}, eerste lid, van de richtlijn over de collectieve verantwoordelijkheid voor het opstellen van het verslag. In dat artikel is ook sprake van verantwoordelijkheid van de leden van de raad van commissarissen voor het opstellen van het verslag. Zij hebben in Nederland niet direct zelf tot taak te zorgen voor het opstellen van de jaarrekening. Zij hebben wel de taak om toe te zien op de nakoming door het bestuur van zijn verplichtingen en als het bestuur dat niet doet, dan moeten de commissarissen ingrijpen (zie de artikelen 2:9 en 2:140/250 BW). 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".

Er moet sprake zijn van een grensoverschrijdende groep (tweede lid). Als alle onderdelen van de groep van de uiteindelijke moedermaatschappij, inclusief hun kantoren, uitsluitend zijn gevestigd of uitsluitend een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteit hebben op het Nederlandse grondgebied en in geen enkel andere fiscale jurisdictie, dan valt die uiteindelijke moedermaatschappij niet onder het besluit. Een enkel in Nederland en bijvoorbeeld op Curaçao gevestigde vennootschap zou wel onder de richtlijn kunnen vallen, omdat Curaçao een aparte fiscale jurisdictie is. Een op zichzelf staande vennootschap valt alleen onder het besluit als het kantoren buiten Nederland heeft.

Het derde lid bevat een uitzondering voor banken en bepaalde beleggingsondernemingen in de EU die sinds boekjaar 2014 ingevolge het Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijnen kapitaalvereisten en prudentieel toezicht beleggingsondernemingen¹¹ verplicht zijn tot openbaarmaking van soortgelijke informatie als waartoe het onderhavige besluit verplicht. Ter voorkoming van dubbele rapportageverplichtingen zijn zij uitgezonderd van het toepassingsbereik van het besluit.

Het verslag is in de richtlijn getiteld "verslag inzake informatie over de winstbelasting". Kortheidshalve is in dit besluit gekozen voor "verslag inzake de winstbelasting".

Artikel 3

Artikel 3 implementeert de rapportageverplichting voor middelgrote en grote dochtermaatschappijen van niet onder het recht van een EU-lidstaat vallende uiteindelijke moedermaatschappijen uit artikel 48^{ter}, vierde lid, van de richtlijn. Ook de winstinformatie van multinationals uit derde landen, die in de EU actief zijn, dient jaarlijks via hun dochtermaatschappijen openbaar gemaakt worden. Uit artikel 7, eerste lid, vloeit voort dat het verslag betrekking moet hebben op de totale groep van de moedermaatschappij. De geconsolideerde inkomsten van die moedermaatschappij moeten meer dan € 750 miljoen bedragen. De dochtermaatschappijen moeten onder het Nederlandse recht vallen.

De verplichting wordt bij het bestuur van de dochtermaatschappij gelegd, in lijn met artikel 48^{sexies}, tweede lid, van de richtlijn. Die verplichting is in beginsel beperkt tot het openbaar maken in het handelsregister en het toegankelijk maken op de website van de informatie die door de uiteindelijke moedermaatschappij moet worden aangeleverd (zie artikel 11). De dochtermaatschappij heeft dus geen verplichting tot het opstellen van een verslag. Alleen als de moedermaatschappij de informatie weigert aan te

¹¹ Stb. 2014, 334, ter uitvoering van artikel 89 van 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, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG.

leveren, moet de dochtermaatschappij een verslag opstellen met de informatie die zij wel voorhanden heeft (zie artikel 6). Vanwege deze afhankelijkheid van de uiteindelijke moedermaatschappij voor het aanleveren van de noodzakelijke informatie voor het verslag, is de verantwoordelijkheid van het bestuur van de dochtermaatschappij voor het uitvoeren van deze taken beperkt; zie artikel 6, derde lid, en de artikelsgewijze toelichting daarbij.

Of een dochtermaatschappij middelgroot of groot is, wordt bepaald aan de hand van het eerste en tweede lid van de artikelen 2:396 en 2:397 BW. De formulering in artikel 3 dat "artikel 396, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing is" brengt tot uitdrukking dat de dochtermaatschappij niet een micro- of kleine rechtspersoon is (waarvoor de criteria in artikelen 2:395a en 396 BW staan) en dientengevolge een middelgrote of grote rechtspersoon is. Zij is middelgroot als zij voldoet aan twee van de volgende drie criteria: een balanstotaal tussen € 6 en € 20 miljoen, een netto-omzet tussen € 12 en € 40 miljoen en tussen de 50 en 250 werknemers. Een vennootschap die bij twee van deze drie criteria boven de hoogste bedragen zit, is groot.

Artikel 4

Artikel 4 implementeert de rapportageverplichting uit artikel 48*ter*, vijfde lid, van de richtlijn voor bijkantoren met een netto-omzet van meer dan € 12 miljoen, die zijn opgericht door ondernemingen uit derde landen. Er is een verwijzing opgenomen naar het bedrag van € 12 miljoen netto-omzet in artikel 2:396, eerste lid, onderdeel b, BW, zodat de implementatie van eventuele indexeringen van de grensbedragen in artikel 3 van de Jaarrekeningrichtlijn doorwerken in artikel 4. In artikel 48*ter*, vijfde lid, vierde alinea, van de richtlijn wordt immers ook verwezen naar de grensbedragen in artikel 3 van de Jaarrekeningrichtlijn, zodat ook in de richtlijn indexeringen doorwerken.

Om dezelfde reden als in de toelichting bij artikel 3 is uiteengezet voor dochtermaatschappijen, moet ook over niet in de EU gevestigde multinationals die alleen via een of meer bijkantoren actief zijn op de markt in de EU, jaarlijks een verslag inzake de winstbelasting worden openbaar gemaakt. Dit voorkomt dat multinationals zich aan de rapportageverplichting kunnen onttrekken en zorgt voor een gelijk speelveld. Als de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht geen onderdeel is van een concern, maar wel voldoet aan de eis van meer dan € 750 miljoen inkomsten, dan moet het verslag gaan over deze oprichter met al zijn bijkantoren. Is de oprichter wel onderdeel van een groep, dan dient het verslag over die hele groep te gaan (tweede lid). Het bijkantoor moet zich in Nederland bevinden. Zowel de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht als de eventuele uiteindelijke moedermaatschappij van die onderneming moeten buiten het recht van een van de EU-lidstaten vallen (eerste lid, onderdeel b).

Voor het bepalen van het moment waarop het bijkantoor voldoet aan de netto-omzet van meer dan € 12 miljoen – namelijk na twee opeenvolgende boekjaren (eerste lid, onderdeel a) – geldt hetzelfde als hierboven in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 1 is uitgelegd voor het grensbedrag van de inkomsten van de uiteindelijke moedermaatschappijen. De uiteindelijke moedermaatschappij van het bijkantoor moet voldoen aan het vereiste van meer dan € 750 miljoen aan geconsolideerde inkomsten. De omvang van de groepsmaatschappij die het bijkantoor heeft opgericht, is niet relevant. Als het bijkantoor is opgericht door een op zichzelf staande vennootschap, dan moet deze laatste voldoen aan het vereiste van meer dan € 750 miljoen inkomsten (eerste lid, onderdeel b). Als de uiteindelijke moedermaatschappij naast het bijkantoor

ook een of meer dochtermaatschappijen in de lidstaten van de EU heeft (zie artikel 5), dan ligt de rapportageverplichting ingevolge artikel 3 bij die dochter(s) en is het bijkantoor ervan vrijgesteld (eerste lid, onderdeel c).

De verplichting betreft het openbaar maken van het verslag inzake de winstbelasting in het handelsregister en het toegankelijk maken ervan op de website (eerste lid, zie ook nader artikel 11). Die verplichting is bij het bijkantoor gelegd. Omdat een bijkantoor geen rechtspersoonlijkheid en daarmee ook geen formeel bestuur heeft, kan er geen taak bij het bestuur worden gelegd. In artikel 6, derde lid, is de verantwoordelijkheid voor deze taak nader gespecificeerd. Het bijkantoor heeft net als de dochtermaatschappijen uit artikel 3 geen verplichting tot het opstellen van het verslag. Alleen als de moedermaatschappij of de oprichter van het bijkantoor de informatie weigert aan te leveren, moet het bijkantoor een verslag opstellen met de informatie die het wel voorhanden heeft en een verklaring dat de moedermaatschappij of oprichter de benodigde informatie niet beschikbaar heeft gesteld (zie artikel 6). Bij een uiteindelijke moedermaatschappij moet het verslag betrekking hebben op haar hele groep (artikel 4, tweede lid).

Artikel 5

Artikel 5 implementeert artikel 48*ter*, zesde lid, van de richtlijn en stelt dochtermaatschappijen en bijkantoren vrij van de verplichting om een verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken als hun uiteindelijke moedermaatschappij of op zichzelf staande vennootschap en één dochter of bijkantoor een dergelijk verslag openbaar maakt (aanhef eerste lid). Dat verslag moet zijn opgesteld overeenkomstig de inhoudelijke vereisten van artikel 7 (aanhef eerste lid). Het moet gratis en in een elektronisch, machineleesbaar formaat dat is vastgesteld door de Europese Commissie (zie de toelichting bij artikel 11) openbaar toegankelijk zijn op de website van die moedermaatschappij of op zichzelf staande vennootschap. Het verslag moet zijn opgesteld in een van de talen van de EU (eerste lid, onderdeel a) en hoeft dus niet in het Nederlands opgesteld te zijn. Het moet uiterlijk twaalf maanden na afloop van het boekjaar op de website worden gezet en daar ten minste vijf jaar blijven staan (eerste lid, onderdelen a en c). Verder moeten in het verslag de naam en het hoofdkantoor van één dochtermaatschappij in de EU worden vermeld die het verslag in de eigen lidstaat heeft openbaar gemaakt bij het handelsregister. Datzelfde geldt voor de vermelding van de naam en het adres van één enkel bijkantoor dat in een EU-lidstaat het verslag openbaar heeft gemaakt (eerste lid, onderdeel b). Alle overige dochtermaatschappijen en bijkantoren in de EU zijn dan vrijgesteld van het openbaar maken van het verslag. Dat betekent dat uiteindelijk slechts één dochtermaatschappij of bijkantoor in de EU de rapportageverplichting op zich hoeft te nemen. Ook hier geldt dat als er een dochtermaatschappij in de EU is gevestigd, alle bijkantoren zijn vrijgesteld op basis van artikel 4, eerste lid, onderdeel c.

Het tweede lid brengt tot uitdrukking dat dochtermaatschappijen en bijkantoren die zijn vrijgesteld maar die enkel dienen om onder die vrijstelling te vallen, toch een verslag openbaar moeten maken. Het implementeert artikel 48*ter*, zevende lid, van de richtlijn en strekt tot het voorkomen van constructies om deze rapportageverplichting te omzeilen. Dochtermaatschappijen en bijkantoren die in de EU bewust zodanig worden gestructureerd dat ze alle te klein zijn om onder de omzetcriteria van de artikelen 3 en 4 te vallen, zullen alsnog moeten voldoen aan de verplichting om te rapporteren over het hele concern van de buiten de EU gevestigde moedermaatschappij.

Artikel 6

Artikel 6, eerste en tweede lid, implementeert de onderdelen uit artikel 48*ter*, vierde en vijfde lid, van de richtlijn, die gaan over de wijze van informatievergaring door de dochtermaatschappijen en bijkantoren ten behoeve van de openbaarmaking van het jaarlijkse verslag inzake de winstbelasting over de hele groep. Daarvoor moeten ze de informatie over de winstbelasting opvragen bij de buiten de EU gevestigde uiteindelijke moedermaatschappij of op zichzelf staande vennootschap (eerste lid).

De informatie die krachtens de rapportageverplichting in het verslag moet worden opgenomen, komt vrijwel overeen met de informatie die internationaal in OESO-verband is afgesproken voor de uitwisseling tussen belastingdiensten in het kader van verrekenprijzen (zie nader paragraaf 4). Daarom ligt het voor de hand dat de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap de gevraagde informatie eenvoudig voorhanden heeft, omdat ze die reeds uit hoofde van die OESO-verplichtingen aan haar eigen nationale belastingdienst moet aanleveren.¹² Er zijn ca. 140 landen aangesloten bij het OESO-project. Voor het geval de moedermaatschappij weigert de informatie aan de dochtermaatschappij of het bijkantoor ter beschikking te stellen of indien zij niet alle informatie verstrekt, moeten de dochtermaatschappij en het bijkantoor een verslag opstellen met alle informatie waarover zij beschikken en die ze eventueel wel hebben gekregen. Daarnaast moeten zij een verklaring opstellen dat de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap de nodige informatie niet beschikbaar heeft gesteld. Het verslag en de verklaring moeten worden openbaar gemaakt in het handelsregister en toegankelijk worden gemaakt op de website (tweede lid; zie ook artikel 11).

Het derde lid implementeert artikel 48*sexies*, tweede lid, van de richtlijn en beperkt de verantwoordelijkheid voor deze taak van het bestuur van de dochtermaatschappij tot het naar zijn beste weten en vermogen ervoor zorgen dat het verslag inzake de winstbelasting wordt opgesteld op een wijze die strookt met het besluit en dat het openbaar en toegankelijk wordt gemaakt. Voor bijkantoren is er, bij gebrek aan rechtspersoonlijkheid, geen bestuur om deze taak aan toe te wijzen. Daarom ligt de verantwoordelijkheid bij de personen die in de bijkantoren de openbaarmakingsformaliteiten moeten vervullen (zie artikel 41 van de Vennootschapsrichtlijn 2017/1132/EU). In artikel 48*ter*, vierde en vijfde lid, van de richtlijn is sprake van informatie waarover de dochtermaatschappij of het bijkantoor "beschikt c.q. die zij verkregen of verworven heeft". In artikel 6, derde lid, is dit beperkt tot de informatie waar zij over beschikt, aangezien ook informatie die is verkregen of verworven eveneens ter beschikking van de dochtermaatschappij of het bijkantoor staat.

¹² 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» (actiepunt 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).

Artikel 7

Artikel 7 implementeert artikel 48*quater*, eerste tot en met derde lid, van de richtlijn en gaat over de inhoud van het verslag inzake de winstbelasting en over de groep waarover gerapporteerd moet worden. Volgens het eerste lid moet in het verslag de in het artikel voorgeschreven informatie worden opgenomen over alle activiteiten van de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap, inclusief van de rechtspersonen en vennootschappen die een groep of groepsdeel vormen en andere rechtspersonen en vennootschappen die ook worden meegenomen in de geconsolideerde jaarrekening (hierna kortheidshalve aan te duiden als groepsmaatschappijen). Het verslag is dus per definitie een geconsolideerd verslag. De formulering van het eerste lid sluit daarom aan bij artikel 2:405, eerste lid, BW over de consolidatie van de jaarrekening.

Het tweede lid somt de informatie op die moet worden opgenomen in het verslag inzake de winstbelasting. Over sommige onderdelen worden in het tweede tot en met vijfde lid nadere regels gegeven. De informatie in onderdelen a en b is bedoeld om duidelijk te maken om wat voor een onderneming het gaat, zoals de naam en de aard van de activiteiten. In de onderdelen e, f en g staan de belastingbetalingen waar het allemaal om draait. In de overige onderdelen c, d en h staat informatie die enige context geeft aan de belastingbetalingen, namelijk het aantal werknemers, de inkomsten en de winst.

In onderdeel a staat de basisinformatie over de verslag leggende vennootschap: de naam, het betrokken boekjaar, de in het verslag gebruikte munteenheid en, indien van toepassing, de lijst van alle dochtermaatschappijen die voor het desbetreffende boekjaar in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moedermaatschappij zijn opgenomen en die zijn gevestigd in de EU of in een rechtsgebied dat staat op de zogenaamde zwarte of grijze fiscale EU-lijst (zie artikel 8, eerste lid, onder b). In artikel 10 zijn nadere eisen opgenomen over de munteenheid waarin het verslag wordt opgesteld. Het boekjaar kan een gebroken boekjaar zijn. De cijfers in het verslag worden doorgaans geput uit de jaarrekening. Daaruit volgt dat wanneer de onderneming het verslag baseert op de jaarrekening en in de jaarrekening een gebroken boekjaar hanteert, ook het verslag inzake de winstbelasting over een gebroken boekjaar zal gaan.

Ingevolge onderdeel b moet een korte beschrijving worden gegeven van de aard van de activiteiten van de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap en van alle groepsmaatschappijen. In de Nederlandse tekst van de richtlijn is sprake van "haar activiteiten" en dat lijkt enkel terug te slaan op de moedermaatschappij, maar uit de Engelse ("their activities") en de Franse ("leurs activités") teksten valt af te leiden dat het moet gaan om de activiteiten van de hele groep, wat ook in lijn is met het eerste lid van artikel 48*quater* van de richtlijn. Alle informatie die in artikel 7 is voorgeschreven gaat over de hele groep.

Onderdeel c schrijft voor het gemiddeld aantal werknemers op te nemen in het verslag, dat moet worden uitgedrukt in voltijdequivalenten (fte's). De formulering in artikel 48*quater*, tweede lid, onderdeel c, van de richtlijn spreekt alleen over het aantal werknemers in voltijdequivalenten. In het besluit is dit aangevuld met de in titel 9 van Boek 2 BW gebruikelijke formulering (bijv. artikel 2:382 BW) dat het gaat om het gemiddeld aantal werknemers dat gedurende het boekjaar bij de vennootschap werkzaam is.

Onderdeel d en het derde lid gaan over de inkomsten. Die kunnen op twee manieren worden berekend. Ten eerste als de som van de volgende posten uit de winst-

en verliesrekening zoals genoemd in artikel 2:377 BW: (1) netto-omzet, (2) overige bedrijfsopbrengsten, (3) resultaat uit deelnemingen, exclusief van groepsmaatschappijen ontvangen dividenden, (4) opbrengsten uit andere effecten en vorderingen die tot de vaste activa behoren en (5) overige rentebaten en soortgelijke opbrengsten. Het gaat dan om de som van de categorische kostensplitsing van het derde lid of de som van de functionele kostensplitsing van het vierde lid van artikel 2:377. Ten tweede kunnen de inkomsten worden berekend op basis van het stelsel voor financiële rapportage op basis waarvan de jaarrekening wordt opgesteld. Doel van deze tweede wijze van berekening is tegemoet te komen aan de vele stelsels voor de regels waaraan jaarrekeningen moeten voldoen. Het kan immers ook gaan om de inkomsten van een uiteindelijke moedermaatschappij die in een derde land is gevestigd. Verder zijn hiermee de internationale standaarden voor het opstellen van jaarrekeningen bedoeld, waarbij het vooral gaat over de IFRS (International Financial Reporting Standards van de IASB). In deze gevallen van het tweede lid worden waardecorrecties en van groepsmaatschappijen ontvangen dividenden buiten beschouwing gelaten. Volgens het derde lid moeten bij de inkomsten ook de inkomsten uit transacties met verbonden partijen worden meegenomen. Het begrip "verbonden partij" is gedefinieerd in artikel 2, onderdeel 3, van de Jaarrekeningrichtlijn en heeft dezelfde betekenis als "related party" in IAS 24 (International Accounting Standards van de IASB). Daaronder vallen niet alleen de groepsmaatschappijen en joint ventures, maar o.a. ook de gezinsleden van bestuursleden van de vennootschap.

Onderdeel e schrijft voor dat het bedrag van de winst of het verlies vóór winstbelasting moet worden vermeld.

Onderdeel f en het vierde lid gaan over de vermelding van het bedrag van de aan het betrokken boekjaar toerekenbare winstbelasting. Die moeten worden berekend als de belastinglasten van het lopende boekjaar die in de betrokken fiscale jurisdictie zijn erkend met betrekking tot de belastbare winsten of verliezen van het boekjaar. Volgens het vierde lid hebben de belastinglasten van het lopende jaar alleen betrekking op de activiteiten van de vennootschap of het bijkantoor in het relevante boekjaar en omvatten ze geen uitgestelde belastingen of voorzieningen voor onzekere belastingverplichtingen.

Ingevolge onderdeel g en het vijfde lid moet de betaalde winstbelasting op kasmiddelenbasis worden vermeld. Dit is het bedrag van de winstbelasting die tijdens het betrokken boekjaar daadwerkelijk is betaald. Onder deze betaalde belastingen vallen ook de door andere vennootschappen betaalde bronbelastingen in verband met betalingen aan vennootschappen en bijkantoren binnen een groep.

Ten slotte schrijven onderdeel h en het zesde lid voor dat het bedrag vermeld moet worden van de gecumuleerde winst aan het eind van het betrokken boekjaar. Onder gecumuleerde winst wordt de som verstaan van de winsten van voorgaande boekjaren en het betrokken boekjaar, ten aanzien waarvan nog geen beslissing over de uitkering is genomen. Bij bijkantoren gaat het bij de gecumuleerde winst om de winst van de vennootschap die het bijkantoor heeft geopend. Op basis van artikel 8, derde lid, moet de informatie worden toegeschreven aan de belastingjurisdicties waar een plaats van vestiging is. Echter, voor een onderneming die verschillende bijkantoren heeft geopend in verschillende lidstaten, zou dat tot gevolg kunnen hebben dat voor iedere lidstaat de gecumuleerde winst moet worden gegeven. Dit zou in strijd zijn met het voorschrift van artikel 8, vijfde lid, dat stelt dat informatie over een bepaalde activiteit niet gelijktijdig aan meer dan één fiscale jurisdictie mag worden toegewezen. In een door de Europese Commissie georganiseerd implementatieoverleg is door de de Commissie en de lidstaten besproken dat de gecumuleerde winst enkel hoeft te worden toegeschreven aan de belastingjurisdictie waarin de oprichter van de bijkantoren is gevestigd.

Het zevende lid maakt het mogelijk dat in het verslag uitleg wordt gegeven over eventuele materiële discrepanties tussen de toerekenbare winstbelasting uit onderdeel f en de gecumuleerde winst uit onderdeel g. Daarbij kunnen zo nodig ook de overeenkomstige bedragen in vorige boekjaren worden betrokken. De bedoeling achter deze bepaling is om het bredere publiek uitleg en achtergrondinformatie te kunnen geven bij de abstracte cijfermatige informatie.

Het verslag kan volgens het achtste lid worden opgesteld op basis van de toelichting op het landenrapport in bijlage A en de toelichting op tabel 1, zoals opgenomen bij de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen.¹³ Dit leidt ertoe dat de informatie in het verslag inzake de winstbelasting kan worden gebaseerd op de rapportage aan de Belastingdienst in het kader van genoemde regeling (zie ook hetgeen hierover is opgemerkt in par. 4 van het algemeen deel van deze toelichting). De vennootschappen hebben dus de keuze uit de jaarrekening of de verrekenprijzendocumentatie als bron voor de informatie die in het verslag inzake de winstbelasting moet worden opgenomen. Hierbij is "cherry-picking" overigens niet toegestaan; het hele verslag dient te worden opgesteld volgens de voornoemde regeling of volgens de informatie uit de jaarrekening (zo die van elkaar afwijken). Het negende lid verplicht tot het vermelden van de keuze die is gemaakt: vermeld moet worden of het verslag is opgesteld overeenkomstig het tweede lid dan wel het achtste lid van artikel 7.

Artikel 8

Artikel 8 implementeert artikel 48*quater*, vijfde lid, van de richtlijn, en gaat over de wijze van uitsplitsing van de informatie over EU-lidstaten, EER-landen en derde landen. In het verslag inzake de winstbelasting moet de informatie die in artikel 7, tweede lid, is opgesomd, ten eerste worden uitgesplitst per EU-lidstaat. Als een EU-lidstaat uit verschillende fiscale jurisdicties bestaat, dan wordt de informatie uit die verschillende jurisdicties per informatieonderdeel samengevoegd. Ten tweede moet de informatie worden uitgesplitst over Liechtenstein, Noorwegen en IJsland, indien deze landen zijn betrokken. De richtlijn is relevant voor deze drie landen van de Europese Economische Ruimte, zoals is aangegeven in het opschrift van de richtlijn ("voor de EER relevante tekst"). De EER bestaat uit de EU-lidstaten en de landen van de Europese Vrijhandelsassociatie, zijnde Liechtenstein, Noorwegen en IJsland. Verwijzingen naar ondernemingen die zijn gevestigd in de EU, moeten daarom worden opgevat als verwijzingen die ook betrekking hebben op ondernemingen die in de EER zijn gevestigd. Ten derde moet de informatie worden uitgesplitst per rechtsgebied dat staat vermeld op een van de twee EU-lijsten van rechtsgebieden die niet-coöperatief of coöperatief zijn op belastinggebied (de zogenaamde zwarte en grijze fiscale EU-lijst). Op de zwarte lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden staan de door de EU aangewezen landen die niet voldoen aan criteria van transparantie en informatie-uitwisseling en van eerlijke belastingconcurrentie. Op de grijze lijst van coöperatieve rechtsgebieden staan de door

¹³ Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M, houdende voorschriften ter verdere uitwerking van de aanvullende documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen (Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen), Stcrt. 30 december 2015, nr. 47457. Bij die regeling is een toelichting opgenomen op het landenrapport dat in bijlage A van de regeling staat en een toelichting op tabel 1 uit die bijlage A. Die twee toelichtingen vormen de implementatie van bijlage III, afdeling III, delen B en C, bij Richtlijn 2011/16/EU van de Raad, die is genoemd in artikel 48*quater*, derde lid, van de richtlijn.

de EU-lidstaten aangewezen landen die niet aan die criteria voldoen maar die op hoog politiek niveau hebben toegezegd maatregelen te nemen om eraan te gaan voldoen.

In Nederland zijn de niet-coöperatieve landen opgenomen in artikel 2, onderdeel b, van de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. De landen die coöperatief zijn en op de grijze lijst staan, zijn in het kader van die regeling niet relevant. Daarom is een rechtsgrondslag opgenomen in artikel 2:392a, vijfde lid, BW en in artikel 8, eerste lid, onder b, voor een ministeriële regeling die een overzicht geeft van de rechtsgebieden die op een van beide lijsten staan. In de Regeling niet-coöperatieve en coöperatieve rechtsgebieden ten behoeve van de openbaarmaking van winstbelasting, wordt jaarlijks een update verwerkt van de op EU-niveau vastgestelde lijst van dergelijke rechtsgebieden.¹⁴ Volgens artikel 48^{quater}, vijfde lid, tweede alinea, van de richtlijn moet separaat worden gerapporteerd over een coöperatief rechtsgebied als dat zowel op 1 maart van het boekjaar waarover het verslag wordt opgesteld als op 1 maart van het daaraan voorafgaande boekjaar op de grijze fiscale EU-lijst stond. In de genoemde regeling wordt met deze vermelding op twee opeenvolgende jaren rekening gehouden. In die regeling worden steeds zo snel mogelijk na maart de in oktober van het voorafgaande jaar en in maart van het lopende jaar genomen EU-besluiten over de samenstelling van de zwarte en de grijze lijst verwerkt. Die wijziging is dan telkens van toepassing met ingang van het dan lopende boekjaar waarover het verslag wordt opgesteld. Dat betekent dat een in dat artikel genoemd rechtsgebied in een toepasselijk boekjaar per definitie ook al in maart daaraan voorafgaand op de grijze fiscale EU-lijst stond.

Voor alle overige landen en jurisdicties wordt de informatie per onderdeel geaggregeerd weergegeven (tweede lid). 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 uitgesplitste en geaggregeerde informatie moet betrekking hebben op de jurisdicties waar de desbetreffende groep of op zichzelf staande vennootschap is gevestigd of een vaste inrichting of permanente bedrijfsactiviteiten heeft en waar zij aan winstbelastingen kunnen zijn onderworpen (derde lid). Indien er in één fiscale jurisdictie verschillende groepsmaatschappijen actief zijn, dan wordt per informatieonderdeel de som genomen van al die groepsmaatschappijen en hun bijkantoren (vierde lid). Informatie over een bepaalde activiteit kan niet aan meer dan één fiscale jurisdictie worden toegewezen (vijfde lid).

In het kader van de behandeling van het voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting kwam de vraag naar voren waar *non resident entities* worden weergegeven (zie hierboven par. 5). Er wordt hier ervan uitgegaan dat daarmee wordt bedoeld op wat ook wel *stateless entities* worden genoemd in de landenrapportage voor de Belastingdienst, uit hoofde van de aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen van artikel 29b e.v. van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op basis van de handleiding van de Belastingdienst over gegevensaanlevering van landenrapporten worden groepsentiteiten die niet zijn gevestigd in een belastingjurisdictie, opgenomen op een afzonderlijke regel in de desbetreffende tabel, naast de regels waarin de belastingjurisdicties worden opgesomd. In de richtlijn is hierover niets opgenomen. De Europese Commissie zal een model opstellen voor het verslag inzake de winstbelasting, dat op het moment van schrijven

¹⁴ Zie hierover 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.

van deze toelichting nog niet bekend was, dus het is nog niet bekend of daarin iets zal worden opgenomen over dergelijke *non resident entities*. Mocht dat niet gebeuren, dan ligt het voor de hand dat de informatie over *non resident entities* wordt meegenomen in de geaggregeerde informatie.

Artikel 9

Artikel 9 implementeert artikel 48*quinquies*, zesde lid, van de richtlijn en biedt ondernemingen de mogelijkheid om bepaalde informatie tijdelijk uit het verslag weg te laten en zo de openbaarmaking ervan maximaal vijf jaar uit te stellen. De weggelaten informatie moet volgens het tweede lid uiterlijk vijf jaar na de datum van de oorspronkelijke weglating alsnog openbaar worden gemaakt in een later verslag inzake de winstbelasting. Als de onderneming na vijf jaar inmiddels gedurende twee opeenvolgende jaren onder de grens van € 750 miljoen inkomsten is gezakt en dus welbeschouwd geen rapportageverplichting meer heeft, dan moet er alsnog een verslag openbaar worden gemaakt waarin enkel de uitgestelde informatie van vijf jaar geleden wordt opgenomen.

Artikel 48*quinquies*, zesde lid, van de richtlijn is een optionele bepaling. Daarvan is gebruik gemaakt. Openbaarmaking van bedrijfsinformatie dient het belang van het handelsverkeer en de kapitaalmarkt en in het geval van dit besluit het belang van eerlijke belastingbetalingen, maar het is ook noodzakelijk het evenwicht tussen die belangen en het concurrentiebelang van de onderneming 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 de winstbelasting. Op basis van die berekening zouden (toekomstige) concurrenten eenvoudig kunnen bepalen hoe zij zich een concurrerende marktpositie zouden kunnen verwerven.

Het moet gaan om een of meer specifieke gegevens uit de informatie-onderdelen die in het verslag moeten worden opgenomen ingevolge artikel 7, tweede of achtste lid. Informatie die betrekking heeft op de rechtsgebieden die op de zogenaamde zwarte en grijze fiscale EU-lijst staan, mag niet worden weggelaten (derde lid). Het criterium voor het weglaten luidt dat de openbaarmaking van die gegevens bijzonder nadelig zou zijn voor de concurrentiepositie van de vennootschap waarop de gegevens betrekking hebben. In het verslag moet duidelijk worden aangegeven welke informatie is weggelaten. Het informatieonderdeel dat is weggelaten moet dan worden benoemd. Bovendien moet die weglating terdege worden gemotiveerd, wat er overigens niet toe moet leiden dat de weggelaten informatie in feite alsnog wordt gegeven. Maar omdat de weggelaten informatie per definitie cijfermatige informatie is, zal vooral de bekendmaking van de hoogte van dat cijfer (zoals de inkomsten en bepaalde winstbelasting) bijzonder nadelig zijn voor de concurrentiepositie van de verslaglegger. Er moet in ieder geval een duidelijke reden zijn voor het weglaten van het desbetreffende cijfer.

Artikel 10

Artikel 10, eerste en tweede lid, implementeert artikel 48*quater*, achtste lid, van de richtlijn en gaat over de munteenheid waarin het verslag inzake de winstbelasting moet worden opgesteld. Dat is dezelfde munteenheid als waarin de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moedermaatschappij of de jaarrekening van de op zichzelf staande vennootschap wordt openbaar gemaakt (eerste lid). Dat geldt dus ook als de uiteindelijke moedermaatschappij buiten de EU is gevestigd. Dan kan bijvoorbeeld het verslag inzake de winstbelasting in Japanse yen of Zuid-Afrikaanse rand worden openbaar gemaakt. Dat voorkomt problemen met omrekenen en met valutaschommelingen. Als de dochtermaatschappij niet de vereiste medewerking van haar uiteindelijke moedermaatschappij krijgt en eerstgenoemde zelf een verslag inzake de winstbelasting moet opstellen met de informatie waarover zij wel beschikt, dan past de dochtermaatschappij daarbij dezelfde munteenheid toe als waarin zij haar eigen jaarrekening opstelt (tweede lid). Als zij immers geen enkele medewerking heeft gekregen, heeft zij waarschijnlijk weinig meer informatie dan die over haar eigen vennootschap.

Artikel 10, derde lid, regelt de omrekening van het grensbedrag van € 750 miljoen naar de nationale munteenheid van het land waar de uiteindelijke moedermaatschappij is gevestigd, indien dat buiten de EU en de EER is. Die omrekening geschiedt volgens de wisselkoers die gold op 21 december 2021, de datum van de inwerkingtreding van de richtlijn.

Artikel 11

Artikel 11 implementeert artikel 48*quinquies* van de richtlijn en gaat over de openbaarmaking van het verslag inzake de winstbelasting en van de eventuele verklaring over het ontbreken van medewerking aan dat verslag door de uiteindelijke moedermaatschappij of de op zichzelf staande vennootschap. Naast de openbaarmaking van het verslag en van de verklaring in het handelsregister moeten beide ook toegankelijk worden gemaakt op de website van de vennootschap. De openbaarmaking in het handelsregister (eerste lid) kan worden beschouwd als de formele openbaarmaking. Daarom wordt hiervoor in lijn met artikel 2:394 BW de term openbaarmaking gebruikt en wordt een andere term – toegankelijk maken – gebruikt als het niet gaat om het handelsregister maar om de website. Het toegankelijk maken op de website van de vennootschap (tweede lid) is vooral bedoeld voor het grote publiek, ter bevordering van de discussie over de wijze waarop multinationals belasting betalen (zie daarover par. 1 van het algemeen deel van de toelichting). Het verslag en de verklaring moeten toegankelijk worden gemaakt op de website van de in de EU gevestigde uiteindelijke moedermaatschappij of op zichzelf staande vennootschap. Als het een verslag is dat door een dochtermaatschappij openbaar moet worden gemaakt, dan moet het toegankelijk worden gemaakt op de website van die dochtermaatschappij of van een groepsmaatschappij.

In artikel 48*quinquies*, tweede lid, onderdeel b, van de richtlijn is sprake van het toegankelijk maken op de website van "een verbonden onderneming" en volgens artikel 2, onderdeel 12, van de Jaarrekeningrichtlijn zijn verbonden ondernemingen de ondernemingen binnen een groep. Daarom is in artikel 11, tweede lid, onderdeel ii aangesloten bij de term groepsmaatschappij uit artikel 2:24b BW. Hiermee is een andere onderneming bedoeld dan de dochtermaatschappij, die behoort tot dezelfde groep van

de uiteindelijke moedermaatschappij als waartoe de desbetreffende dochtermaatschappij behoort. Is het ten slotte een verslag dat door een bijkantoor openbaar gemaakt moet worden, dan moet het toegankelijk worden gemaakt op de website van het bijkantoor, van de vennootschap die het bijkantoor heeft opgericht of van een groepsmaatschappij. Ook hier spreekt de richtlijn van een verbonden onderneming, in de Nederlandse context een groepsmaatschappij van de groep waartoe ook de oprichtende vennootschap behoort. In een door de Europese Commissie georganiseerd implementatieoverleg is door de Commissie en de lidstaten besproken dat de mogelijkheid tot publicatie op de website van een van die verbonden ondernemingen is bedoeld om enige flexibiliteit te bieden, die nodig is omdat de vorming en het onderhoud van websites van een groep kunnen variëren. Zo kan bijvoorbeeld de relevante domeinnaam het eigendom zijn van een dergelijke verbonden onderneming, die in de EU of in een derde land gevestigd kan zijn, en worden gedeeld door diverse verbonden ondernemingen.

Het verslag moet op de website gratis toegankelijk zijn in ten minste een van de officiële talen van de EU. Volgens artikel 48*quater*, vierde lid, van de richtlijn stelt de Europese Commissie een model en een machineleesbaar formaat voor elektronische verslaglegging op, aan de hand waarvan de informatie moet worden gepresenteerd. In een door de Europese Commissie georganiseerd implementatieoverleg heeft de Commissie aangegeven dat ze in de uitvoeringsverordening waarin het model en het formaat worden vastgesteld, mogelijk zal verduidelijken dat model en formaat ook gelden bij publicatie in het handelsregister en op de website. Op het moment van schrijven van deze toelichting was die uitvoeringsverordening nog niet bekend.

Zowel de openbaarmaking in het handelsregister als het toegankelijk maken op de website dienen binnen twaalf maanden na afloop van het boekjaar te gebeuren. De formulering "na afloop van het boekjaar" sluit aan bij de formulering zoals die gebruikelijk is voor de openbaarmakingsverplichting voor de jaarrekening in artikel 2:394, derde lid, BW. De informatie moet ten minste vijf jaar op de website blijven staan (derde lid). De richtlijn geeft geen voorschriften voor de bewaartermijn van de informatie die in het handelsregister wordt openbaargemaakt. Daarop is de reguliere bewaarplicht van zeven jaar uit de artikelen 2:10, derde lid, en 2:394, zesde lid, BW van toepassing (derde lid).

De taak van het openbaar en toegankelijk maken is gelegd bij het bestuur van de desbetreffende vennootschappen en bij het bijkantoor (eerste en tweede lid). In dit laatste geval komt die taak terecht bij de personen die in het bijkantoor de openbaarmakingsformaliteiten moeten vervullen (zie artikel 41 van de Vennootschapsrichtlijn 2017/1132/EU).

Er is geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid voor de lidstaten in artikel 48*quinqüies*, 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 dossier af te wijken. Tevens dienen de websites van de ondernemingen 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, kunnen dan de gewenste informatie vinden.

Artikel 12

Artikel 12 implementeert artikel 48^{septies} van de richtlijn en gaat over de signalering door de accountant of een rechtspersoon onder de rapportageverplichting van dit besluit valt. Voor het publiek is het niet altijd zichtbaar of een vennootschap of bijkantoor onder de rapportageverplichting valt, vooral niet als de uiteindelijke moedermaatschappij niet in de EU is gevestigd. Daarom is bij de accountant de taak neergelegd om in zijn verklaring omtrent de jaarrekening op te nemen of een middelgrote of grote rechtspersoon verplicht is een verklaring omtrent de winstbelasting openbaar te maken en zo ja, of dat is gebeurd in overeenstemming met artikel 11. Deze constatering dient dan betrekking te hebben op het boekjaar dat voorafgaat aan het boekjaar waarbij de verklaring wordt opgesteld, omdat het verslag over het boekjaar waarbij de verklaring wordt opgesteld op dat moment doorgaans nog niet is openbaar gemaakt. Dit artikel geldt alleen als er een verplichting voor de accountantscontrole bestaat krachtens artikel 2:393 BW. Die verplichting bestaat voor de jaarrekening van alle middelgrote en grote rechtspersonen, waartoe de relevante dochtermaatschappijen die op basis van dit besluit een verslag inzake de winstbelasting moeten opstellen indien hun uiteindelijke moedermaatschappij buiten de EU is gevestigd.

Artikel 13

Artikel 13 wijzigt artikel 2 van het Besluit inhoud bestuursverslag, waarin werd verwezen naar artikel 2:391, vijfde lid, BW. Dat artikellid is bij de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting vervangen door artikel 2:391a BW. Het gaat hier om de aanwijzing van de Nederlandse corporate governance code als gedragscode, die nu staat in artikel 2:391a, tweede lid, onderdeel e, BW.

Artikel 14

Artikel 14 gaat over het Besluit rapportage van betalingen aan overheden. In de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting is artikel 2:392a BW herschikt en verplaatst naar artikel 2:391a BW, dat een algemene rechtsgrondslag is geworden voor de uitvoering van EU-richtlijnen die verplichten tot het opstellen en openbaar maken van bestuursverslagen en aanverwante jaarlijkse verslagen en verklaringen. Het Besluit rapportage van betalingen aan overheden valt daar nu ook onder. Artikel 392a had eerder enkel betrekking op het verslag van betalingen aan overheden en in het tweede lid was de termijn van openbaarmaking van het verslag van betalingen aan overheden geregeld. Ingevolge de herschikte rechtsgrondslag kan de openbaarmaking bij algemene maatregel van bestuur worden geregeld. Artikel 14 verplaatst daarom de inhoud van dat tweede lid naar het Besluit rapportage van betalingen aan overheden, dat de inhoud van dat verslag regelt. Inhoudelijk is er niets gewijzigd.

Artikelen 15 en 16

Artikel 15 regelt de inwerkingtreding van het besluit. Het treedt in werking op de eerste dag volgend op de datum van publicatie in het Staatsblad. Het besluit is dan van toepassing op verslagen inzake de winstbelasting die worden opgesteld over de boekjaren die aanvangen op of na 22 juni 2024. Aangezien bij de meeste betrokken vennootschappen de boekjaren samenlopen met de kalenderjaren, betekent dit dat het verslag inzake de winstbelasting doorgaans voor het eerst over boekjaar 2025 opgesteld moet worden. Zouden de boekjaren van een vennootschap lopen van bijvoorbeeld 1 juni tot 31 mei, dan moet deze vennootschap voor het eerst rapporteren over het boekjaar dat loopt van 1 juni 2025 tot 1 juni 2026. Aangezien een vennootschap pas onder de rapportageverplichting valt als zij de grens van € 750 miljoen geconsolideerde inkomsten op twee opeenvolgende balansdata overschrijft (zie artikel 2), moet bij het bepalen van de eerste toepasselijkheid van het besluit ook rekening worden gehouden met de inkomsten over boekjaar 2024. Dus een vennootschap die rapporteert op basis van kalenderjaren, moet voor het eerst rapporteren over boekjaar 2025, mits ze zowel in 2025 als in 2024 meer dan € 750 miljoen geconsolideerde inkomsten had. In een door de Europese Commissie georganiseerd implementatieoverleg is door de Commissie en de lidstaten besproken dat in het (zeldzame) geval van een dochtermaatschappij die een verslag moet publiceren over de winstbelasting van de uiteindelijke moedermaatschappij die buiten de EU is gevestigd en die een boekjaar heeft dat niet synchroon loopt met het boekjaar van die moeder, de dochtermaatschappij in het verslag de boekjaren van de moeder moet volgen en niet haar eigen boekjaar.

Artikel 16 bevat de citeertitel voor het besluit.

Transponeringstabel

In onderstaande transponeringstabel zijn niet de gebruikelijke kolommen toegevoegd die een omschrijving geven van de beleidsruimte en een toelichting op keuze bij de invulling van die beleidsruimte. De richtlijn bevat slechts twee leden waarin een optie voor de lidstaten staat. De eerste optie in artikel 48*quater*, zesde lid, van de richtlijn is overgenomen in artikel 9 van het besluit. De toelichting op die keuze staat hierboven in de artikelsgewijze toelichting. De tweede optie in artikel 48*quinquies*, derde lid, van de richtlijn is niet overgenomen. De toelichting op die keuze staat hierboven in de toelichting op artikel 11 van het besluit.

Richtlijn	Besluit en Burgerlijk Wetboek (BW)
Tussen haakjes staat het artikelnummer zoals het luidt in de Jaarrekeningrichtlijn 2013/34/EU	
Artikel 1, onderdeel 1 (artikel 1, lid 1 <i>bis</i>)	Artikel 1 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>bis</i> , lid 1, onderdeel 1)	Artikel 1 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>bis</i> , lid 1, onderdeel 2)	Niet geïmplementeerd, bestaand recht in artikel 2:405 BW
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>bis</i> , lid 1, onderdeel 3)	Artikel 1 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>bis</i> , lid 1, onderdeel 4)	Artikel 1 lid 1 Besluit

Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>bis</i> , lid 2)	Artikel 1 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 1, eerste en tweede alinea)	Artikel 2 lid 1, onderdeel a, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 1, derde en vierde alinea)	Artikel 2 lid 1, onderdeel b, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 2)	Artikel 2 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 3)	Artikel 2 lid 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 4, eerste alinea)	Artikel 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 4, tweede alinea)	Artikel 6 leden 1 en 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 4, derde alinea)	Artikel 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, eerste alinea)	Artikel 4 lid 1, onderdelen a en b, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, tweede alinea)	Artikel 6 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, derde alinea)	Artikel 6 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, vierde en vijfde alinea)	Artikel 4 lid 1, onderdeel a, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, zesde alinea)	Artikel 4 lid 1, onderdelen b en c, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 5, zevende alinea)	Artikel 4 lid 1, onderdeel a, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 6)	Artikel 5 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>ter</i> , lid 7)	Artikel 5 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 1)	Artikel 7 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 2, eerste alinea (aanhef en onderdelen a-h))	Artikel 7 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 2, tweede alinea)	Artikel 7 lid 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 2, derde alinea)	Artikel 7 lid 4 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 2, vierde alinea)	Artikel 7 lid 5 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 2, vijfde alinea)	Artikel 7 lid 6 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 3)	Artikel 7 lid 8 Besluit

Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 4)	Artikel 11 lid 4 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, eerste alinea)	Artikel 8 lid 1, onderdeel a, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, tweede alinea)	Artikel 8 lid 1, onderdeel b, Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, derde alinea)	Artikel 8 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, vierde alinea)	Artikel 8 lid 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, vijfde alinea)	Artikel 8 lid 4 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 5, zesde alinea)	Artikel 8 lid 5 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 6, eerste alinea)	Artikel 9 lid 1 Besluit (Optionele bepaling die is toegepast, zie toelichting bij artikel 9 Besluit).
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 6, tweede alinea)	Artikel 9 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 6, derde alinea)	Artikel 9 lid 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 7)	Artikel 7 lid 7 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 8, eerste alinea)	Artikel 10 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 8, tweede alinea)	Artikel 10 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 9)	Niet van toepassing, betreft landen die de euro niet hebben ingevoerd.
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quater</i> lid 10)	Artikel 7 lid 9 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quinquies</i> lid 1)	Artikel 11 lid 1 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quinquies</i> lid 2)	Artikel 11 lid 2 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quinquies</i> lid 3)	Optionele bepaling, niet toegepast, zie toelichting bij artikel 11 Besluit.
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>quinquies</i> lid 4)	Artikel 5 lid 1, onderdeel c, en artikel 11 lid 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>sexies</i> lid 1)	Artikel 2 lid 1, aanhef, artikel 11 leden 1 en 2 Besluit, jo artikelen 2:9, 129/239 en 140/250 lid 2 BW
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>sexies</i> lid 2)	Artikelen 3, 4 en 6 leden 1 en 3 Besluit
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>septies</i>)	Artikel 12
Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>octies</i>)	Artikel 15

Artikel 1, onderdeel 2 (artikel 48 <i>nonies</i>)	De bepaling richt zich tot de Europese Commissie (evaluatie)
Artikel 2	Behoeft naar zijn aard geen implementatie (omzetting richtlijn)
Artikel 3	Behoeft naar zijn aard geen implementatie (inwerkingtreding richtlijn)
Artikel 4	Behoeft naar zijn aard geen implementatie (adressaten richtlijn)

De Minister voor Rechtsbescherming,