



**Advies inzake
het voorstel van wet tot Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk
wetboek tot implementatie van Richtlijn (EU) 2021/2101 van het
Europees Parlement en de Raad van 24 november 2021 tot
wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de
openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door
bepaalde ondernemingen en bijkantoren (Implementatiewet
Richtlijn openbaarmaking winstbelasting; hierna: "het
Wetsvoorstel")**

4 oktober 2022

GECOMBINEERDE COMMISSIE VENNOOTSCHAPSRECHT

van de

Nederlandse Orde van Advocaten

en de

Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie

Advies inzake

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

1. Inleiding

De Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van de Nederlandse Orde van Advocaten en de Koninklijke Notariële beroepsorganisatie ("GCV") heeft kennis genomen van het Wetsvoorstel dat op 1 juli 2022 bij Uw Kamer is ingediend.¹

Het Wetsvoorstel strekt primair tot invoering van een wettelijke grondslag voor de implementatie van Richtlijn (EU) 2021/2101 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren ("Richtlijn"). Daarnaast is het Wetsvoorstel gebruikt om de in Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ("BW") opgenomen wettelijke grondslagen voor algemene maatregelen van bestuur voor de inhoud van het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslaggeving te herschikken en uit te breiden. Het Wetsvoorstel bevat hierdoor de wettelijke grondslag om op een later moment de (door de Europese Commissie voorgestelde) Europese *Corporate Sustainability Reporting Directive* ("CSRD")² te implementeren zonder dat nieuwe aanpassingen van Boek 2 BW benodigd zijn, zoals (ook) wordt opgemerkt in de Memorie van Toelichting ("MvT") op het Wetsvoorstel.³

De GCV laat de voorgestelde wijzigingen in Boek 2 BW die primair verband houden met de implementatie van de Richtlijn onbesproken. Onze reactie spitst zich toe op de voorgestelde aanpassingen in Boek 2 BW – alsmede in enige andere wetten, waaronder de Wet op de Economische Delicten ("WED"), de Wet op het financieel toezicht ("Wft") en de Wet toezicht financiële

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2021–2022, 36 157, nrs. 1 e.v.

² COM(2021) 189 final, 2021/0104 (COD).

³ Memorie van Toelichting, Tweede Kamer, vergaderjaar 2021–2022, 36 157, nr. 3, p. 2-3.

verslaggeving ("Wtfv") – die verband houden met de toekomstige implementatie van de CSRD en de (mede in verband daarmee) voorgestelde herschikking en herformulering van de grondslag voor het bij of krachtens algemene maatregel van bestuur stellen van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het bestuursverslag en andere jaarlijkse verslagen en verklaringen.

Over deze wijzigingen in het Wetsvoorstel, en de onderbouwing van deze wijzigingen, heeft de GCV een aantal vragen en observaties. Deze worden hieronder toegelicht.

2. Keuze om openbare consultatie voorontwerp Wetsvoorstel achterwege te laten

Een ambtelijk voorontwerp van het Wetsvoorstel is niet (door middel van een openbare internetconsultatie) openbaar geconsulteerd. Slechts met enkele partijen is een ontwerp van het Wetsvoorstel besproken. In de MvT wordt de keuze om geen internetconsultatie te laten plaatsvinden als volgt gemotiveerd:

"Er heeft geen internetconsultatie plaatsgevonden, omdat dat bij richtlijnimplementatie niet noodzakelijk is (artikel 1:7 van de Algemene Wet Bestuursrecht), vanwege de korte implementatietermijn en omdat er nauwelijks beleidsvrijheid in de richtlijn zit."⁴

De GCV betreurt deze keuze. Naar het de GCV voorkomt is het houden van een openbare internetconsultatie aangaande ambtelijke voorontwerpen van wetgeving de afgelopen jaren goed gebruik geworden en draagt het houden van een dergelijke consultatie bij aan verbetering van de kwaliteit van de wetgeving. Daarenboven merkt de GCV op dat de in de MvT gegeven motivering de keuze voor het achterwege laten van een openbare consultatie niet kan dragen. In het bijzonder voor de aanpassingen in het Wetsvoorstel die niet voortvloeien uit de Richtlijn is (nog) geen sprake van richtlijnimplementatie waarvoor een korte termijn zou gelden. Zoals ook door de Raad van State in zijn advies wordt opgemerkt ("Advies RvS"):

"regelt [het Wetsvoorstel] in die zin niet zozeer een implementatie van de onderhavige richtlijn [openbaarmaking winstbelasting], maar bereidt deze voor. De delegatiegrondslagen uit de eerder genoemde bepalingen worden enigszins veralgemeniseerd en bij elkaar gebracht."⁵

De keuze om de grondslagen voor het stellen van nadere voorschriften voor (onder meer) het bestuursverslag te wijzigen is, anders dan in de MvT wordt opgemerkt, geen richtlijnimplementatie. Voorts bestaat ten aanzien van de wijze waarop de Nederlandse wetgever Europese voorschriften die zien op de inhoud van het bestuursverslag (en aanverwante verslagen en verklaringen) wil vormgeven, juist wel beleidsvrijheid. Het komt de GCV dan ook voor dat de motivering om openbare consultatie van een ambtelijk voorontwerp van het Wetsvoorstel achterwege te laten die keuze niet kan dragen. Dat is te meer van belang omdat, zoals hieronder wordt toegelicht, in het Wetsvoorstel fundamentele (beleids)keuzes worden gemaakt die aanleiding geven tot vragen en opmerkingen.

⁴ MvT Wetsvoorstel, p. 16.

⁵ Advies Raad van State en Nader Rapport, Tweede Kamer, vergaderjaar 2021–2022, 36 157, nr. 4, p. 2.

3. Nieuwe grondslag om in ministeriële regeling voorschriften te stellen is te verstrekend

Het nieuw voorgestelde art. 2:391a lid 2 BW bevat als aanhef dat "bij *of krachtens* algemene maatregel van bestuur" (cursivering GCV) regels kunnen worden gesteld. Deze regels kunnen (onder meer) betrekking hebben op "de wijze van handhaving" van nieuw in te voeren verplichtingen (voorgesteld art. 2:391a lid 2 onder d BW) en "de naleving van een bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gedragscode" (voorgesteld art. 2:391a lid 2 onder e BW).

Als gevolg van de gekozen formulering biedt art. 2:391a lid 2 BW de mogelijkheid tot delegatie van regelgevende bevoegdheid in een ministeriële regeling. Die bevoegdheid lijkt, omdat (onder meer) is bepaald dat het kan gaan om regels die betrekking hebben op "de wijze van handhaving van verplichtingen" zeer verstrekend. De voorgestelde bepaling impliceert dat op het niveau van een ministeriële regeling strafrechtelijke of bestuursrechtelijke handhaving geïntroduceerd kan worden van verplichtingen rondom het opnemen van informatie in het bestuursverslag, afzonderlijke verslagen of daarmee samenhangende verklaringen. Vanuit rechtstatelijk perspectief en in het licht van de rechtszekerheid is dit naar de mening van de GCV zeer onwenselijk. Kunnen reeds vraagtekens worden geplaatst bij het op het niveau van een algemene maatregel van bestuur introduceren van regels die zien op de wijze van handhaving – zie ook de opmerkingen van de RvS aangaande de aanpassingen in de WED in Artikel II van het Wetsvoorstel⁶ - die kanttekeningen gelden te meer bij (de mogelijkheid van) het stellen van dergelijke voorschriften in een ministeriële regeling. De voorgestelde bepaling van art. 2:391a lid 2 BW staat ook op gespannen voet met Aanwijzing voor de Regelgeving 2.24, waarin wordt opgemerkt dat "Delegatie van regelgevende bevoegdheid aan een minister wordt beperkt tot voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld."

De GCV wijst er daarnaast op dat de huidige grondslag van art. 2:391 lid 5 BW om nadere regels te stellen over (onder meer) "de naleving van een bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gedragscode" niet voorziet in de mogelijkheid tot delegatie van regelgevende bevoegdheid in een ministeriële regeling. Waarom – op dit punt – uitbreiding van de mogelijkheid van delegatie van regelgevende bevoegdheid nodig zou zijn, wordt in de MvT niet gemotiveerd.⁷

⁶ Advies RvS en Nader Rapport, p. 3, zie hierover nader paragraaf 4 hierna.

⁷ Op p. 18 van de MvT wordt weliswaar toegelicht waarom het opnemen van een grondslag voor ministeriële regelingen nodig zou zijn, maar die motivering ziet uitsluitend op aspecten die samenhangen met de (implementatie van de) Richtlijn. Er wordt geen rechtvaardiging gegeven voor verruiming van de delegatiegrondslag die op reeds bestaande regelingen – waaronder de voorschriften opgenomen in het Besluit inhoud bestuursverslag (Stb. 2004, 747) – zien.

4. Onderscheid leden 1 en 2 van art. 2:391a BW is onduidelijk, relevantie onderscheid in het licht van strafbaarstelling op grond van de WED is zeer groot

Door de RvS is in zijn advies terecht aandacht gevraagd voor de – (ook) naar de mening van de GCV onwenselijke – uitbreiding van de WED naar de algemene maatregelen van bestuur over het bestuursverslag. In reactie op het Advies RvS is in het Nader Rapport opgemerkt dat:

"De bepaling in het wetsvoorstel over artikel 1 onder 4° WED (...) daarom [is] (...) aanpast [sic]. Het verwijst nu enkel naar artikel 2:392a lid 2, BW [bedoeld is: 2:391a lid 2, GCV], zodat artikel 1 onder 4° WED alleen betrekking heeft op algemene maatregelen van bestuur ter uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen."⁸

Naar het oordeel van de GCV miskent de Minister met deze opmerking dat het onderscheid tussen nationale regelgeving die geen EU-oorsprong heeft – en welke blijkens de MvT zal worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur waarvoor de rechtsgrondslag in art. 2:391a lid 1 BW is gelegen⁹ - en regelgeving die dat wel heeft, in de praktijk niet eenvoudig te maken is. Zo noemt de MvT als voorbeeld van een algemene maatregel voortvloeiend uit nationaal beleid "de verplichting voor grote vennootschappen om in het bestuursverslag te rapporteren over de man-vrouwverhouding in de top en subtop en over de streefcijfers ten aanzien van die verhouding."¹⁰ Dit voorschrift is echter opgenomen in het Besluit inhoud bestuursverslag – een algemene maatregel van bestuur die blijkens voorgesteld art. V van het Wetsvoorstel zal worden "omgehangen" en komt te berusten op art. 2:391a BW. Daarbij wordt echter niet gespecificeerd of de nieuwe grondslag van het Besluit inhoud bestuursverslag is gelegen in het eerste lid van art. 2:391a BW of in het tweede lid van art. 2:391a BW. Zuivere toepassing van het door de Minister genoemde onderscheid om voorschriften die voortvloeien uit nationaal beleid op te nemen in algemene maatregelen van bestuur op de grondslag van het eerste lid 1 van art. 2:391a BW en voorschriften ter uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen op te nemen in algemene maatregelen van bestuur op de grondslag van het tweede lid van art. 2:391a BW, zou ertoe moeten leiden dat de bepalingen uit het huidige Besluit inhoud bestuursverslag worden opgenomen in twee afzonderlijke algemene maatregelen van bestuur (met verschillende rechtsgrondslagen).

Daar komt bij dat de rechtsgrondslag waarop een algemene maatregel van bestuur komt te berusten van belang is met het oog op de voorgestelde strafbaarstelling in art. II van het Wetsvoorstel. Omdat van alle thans geldende op art. 2:391 lid 5 BW berustende algemene maatregelen van bestuur wordt voorgesteld dat deze (mede) op het voorgestelde art. 2:391a BW komen te berusten (dus inclusief het tweede lid), geldt voor alle voorschriften in deze besluiten dat zij (ingevolge art. II van het Wetsvoorstel) in de WED strafbaar worden gesteld. Sowieso is hierdoor, anders dan in de MvT wordt opgemerkt, van "een zuiver technische wijziging" bij de "omhangen" geen sprake. Deze uitbreiding is, mede gezien het verstrekende gevolg van strafbaarstelling, daarnaast onwenselijk Om deze - ook in de ogen van de

⁸ Advies RvS en Nader Rapport, p. 3-4.

⁹ Vergelijk p. 10 MvT: "In het eerste lid van artikel 391a komt de rechtsgrondslag te staan voor nationale regelingen die betrekking hebben op het bestuursverslag."

¹⁰ P. 10 MvT.

Minister voor Rechtsbescherming¹¹ - ongewenste uitbreiding – te voorkomen, dient het voorgestelde art. V (en eventueel ook het voorgestelde art. II) te worden aangepast.

5. Onjuiste aanpassing in voorgesteld art. IV Wetsvoorstel

Naar het de GCV voorkomt is aanpassing in het voorgestelde Artikel IV van het Wetsvoorstel onjuist. Voorgesteld Artikel IV van het Wetsvoorstel bepaalt dat in art. 1, onderdeel d, onder 8° van de Wtfv de passage "bedoeld in artikel 392a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek" wordt vervangen. In genoemd artikel van de Wtfv bestaat deze zinsnede echter niet. Wel bevat dit artikel in de Wtfv de zinsnede "bedoeld in artikel 5:25e van de Wet op het financieel toezicht of in artikel 392a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek". De GCV heeft de indruk dat ten onrechte het woord "bedoeld" is meegenomen in de aan te passen passage en dat de te vervangen passage "of in artikel 392a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek" moet zijn.

6. Inconsistentie rol Autoriteit Financiële Markten ("AFM") in Boek 2 BW en de Wtfv

De wijzigingen zoals voorgesteld in art. I, onderdelen E tot en met I en in art. IV van het Wetsvoorstel lijken onderling niet consistent. Art. IV van het Wetsvoorstel laat het toepassingsbereik van de Wtfv ongewijzigd tot "het opgemaakte jaarlijks verslag over betalingen aan overheden" nu dat zinsdeel in de voorgestelde wijziging behouden blijft in art. 1, onderdeel d, onder 8° Wtfv. Dat lijkt ook uitdrukkelijk de bedoeling, zo volgt uit p. 21 van de MvT bij het Wetsvoorstel.¹² Tegelijkertijd wordt in de MvT uitdrukkelijk opgemerkt dat de voorgestelde aanpassingen in de artikelen 2:447 tot en met 2:451 BW¹³ tot doel hebben deze "artikelen aan te vullen zodat de procedure voor de ondernemingskamer ook betrekking zal hebben op *alle* in artikel 391a genoemde afzonderlijke jaarlijkse verslagen en verklaringen [cursivering, GCV]" en dat "[i]n artikel 448, tweede lid (...) de AFM [wordt] uitgesloten van de ondernemingskamerprocedure voor zover het gaat om het verslag inzake de winstbelasting (...)".¹⁴ Naar het de GCV voorkomt leidt dit tot een inconsistentie. Enerzijds wordt op deze wijze (in art. I, onderdelen E tot en met I van het Wetsvoorstel) wél geregeld dat (ook) de AFM aangaande alle genoemde afzonderlijke verslagen en verklaringen een procedure bij de Ondernemingskamer kan entameren.¹⁵ Anderzijds wordt tegelijkertijd niet het toepassingsbereik uitgebreid van de Wtfv – waarin het "voortraject" voor de AFM is opgenomen alvorens zij een procedure bij de Ondernemingskamer kan entameren – door de Wtfv op al die verslagen en verklaringen van toepassing te verklaren. Als gevolg hiervan dient de AFM voorafgaand aan het entameren van een procedure bij de Ondernemingskamer

¹¹ Vergelijk immers de opmerking op. 3 van het Advies RvS en Nader Rapport: "Een uitbreiding naar alle algemene maatregelen van bestuur die over het bestuursverslag gaan, gaat de reikwijdte van dit wetsvoorstel te buiten".

¹² Alwaar is opgemerkt: "De verwijzing naar artikel 392a in de Wet toezicht financiële verslaggeving wordt vervangen door een indirecte verwijzing naar het Besluit rapportage van betalingen aan overheden, nu het nieuwe artikel 391a deze rapportageverplichting niet meer bij naam noemt. (...) Het gebruik van het woord "desbetreffende" verwijst naar het in dit onderdeel van artikel 1 van de Wet toezicht financiële verslaggeving genoemde "jaarlijkse verslag over betalingen aan overheden".

¹³ De wijzigingen voorgesteld in art. I, onderdelen E tot en met I van het Wetsvoorstel.

¹⁴ MvT, p. 20.

¹⁵ Behoudens inzake de uitdrukkelijk in voorgesteld art. 2:448 lid 2 BW uitgezonderde verslagen inzake de winstbelasting.

die betrekking heeft op een jaarrekening, bestuursverslag of verslag over betalingen aan overheden eerst de voorprocedure van de Wtfv te doorlopen, terwijl voor alle andere (toekomstige) in artikel 2:391a BW bedoelde afzonderlijke jaarlijkse verslagen en verklaringen die voorprocedure niet behoeft te worden doorlopen. Voor zover dit verschil is beoogd, zou het op zijn minst in de rede hebben gelegen die keuze in de MvT te motiveren.

Den Haag, 4 oktober 2022



Bijlage

Samenstelling van de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht:

mr. A.F.J.A. (Fons) Leijten, advocaat Stibbe, Amsterdam - voorzitter

mr. Y. (Yvette) Borrius, advocaat Florent, Amsterdam

mr. G.C. (Gerco) van Eck, notaris Loyens & Loeff, Rotterdam

prof. mr. J.B.S. (Steven) Hijink, advocaat Stibbe, Amsterdam

prof. mr. L.G.H.J. (Louis) Houwen, advocaat Dirkzwager, Nijmegen

mr. L.W. (Laurens) Kelterman, notaris n/p notarial partners, Amsterdam

prof. mr. B. (Bastiaan) Kemp, advocaat Loyens & Loeff, Amsterdam

mr. drs. R.H. (Reinier) Kleipool, notaris De Brauw Blackstone Westbroek, Amsterdam

mr. M.L.E. (Mariëtte) Plaggemars, notaris Damsté, Enschede

prof. mr. G.J.C. (Günther) Rensen, notaris-lid, professional support lawyer Allen & Overy, Amsterdam

mr. G.P. (Guido) Roth, advocaat Finnius, Amsterdam

mr. K.A. (Karen) Verkerk, notaris Dirkzwager, Arnhem

Secretariaat:

mr. N.J.M. Sjerps

Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB)

Postbus 16020

2500 BA Den Haag

T 070 3307226

E j.sjerps@knb.nl
