

Vergaderjaar 2014–2015

**34 176**

**Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van 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 (PbEU 2013, L 182) (Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening)**

**Nr. 6**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 25 juni 2015

## **1. Inleiding**

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de vragen en opmerkingen van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP, het CDA en D66 over het wetsvoorstel ter uitvoering van 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 (PbEU 2013, L 182) (hierna: richtlijn jaarrekening). Graag ga ik in deze nota in op de vragen die zij hebben gesteld in het verslag.

## **2. De richtlijn en de implementatie**

### **2.1 Reikwijdte en definities**

De leden van de VVD-fractie vragen naar de drempelwaarden op basis waarvan de verschillende categorieën rechtspersonen, te weten klein, middelgroot en groot, worden berekend. Dit is van belang voor rechtspersonen die aan het hoofd staan van een groep, aldus deze leden. Zij wijzen erop dat de richtlijn jaarrekening in beginsel uitgaat van berekening van de drempelwaarden op enkelvoudige basis. De leden vragen in te gaan op de overwegingen om het uitgangspunt van de richtlijn jaarrekening niet over te nemen.

De richtlijn jaarrekening vervangt de vierde richtlijn van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (78/660/EG) (PbEEG 1978, L 222) (hierna: vierde richtlijn) waarin reeds voorschriften over het opstellen van de enkelvoudige jaarrekening waren opgenomen. Deze richtlijn zweeg over de wijze waarop de drempelwaarden voor de verschillende categorieën rechtspersonen dienden te worden berekend. Nederland heeft er destijds voor gekozen de drempelwaarden op geconsolideerde basis te berekenen. Dit betekent dat een moederonderneming om te bepalen welk regime zij moet toepassen voor het opstellen van haar eigen, enkelvoudige jaarrekening, uitgaat van het balanstotaal, de netto-omzet en het aantal werknemers van de groepsmaatschappijen van haar gehele groep (vgl. artikel 2:396 lid 2 en 397 lid 2 BW). Daartoe is destijds overgegaan om te voorkomen dat de leidende onderneming zou kunnen volstaan met een vereenvoudigde jaarrekening, ook als het concern als geheel de criteria van een kleine rechtspersoon ver overschrijdt (Kamerstukken II 1979/80, 16 326, nr. 3, p. 34). De richtlijn jaarrekening bepaalt dat lidstaten kunnen eisen dat moederondernemingen hun drempelwaarden niet op individuele basis maar op geconsolideerde basis berekenen (artikel 3, twaalfde lid, van de richtlijn jaarrekening). Het is daarom mogelijk het Nederlandse systeem van berekening van de drempelwaarden op geconsolideerde basis te behouden. Er is overwogen om het systeem aan te passen. Dat zou echter tot gevolg kunnen hebben dat wanneer een moederonderneming voor het opstellen van haar enkelvoudige jaarrekening alleen kijkt naar haar eigen cijfers, zij als kleine rechtspersoon kwalificeert en daarom gebruik kan maken van de vrijstellingen die gelden voor deze categorie rechtspersonen. Dit betreft onder meer vrijstellingen ten aanzien van inzicht in het eigen vermogen van de rechtspersoon (artikel 2:387 BW), vorderingen op groepsmaatschappijen, aandeelhouders en deelnemingen (artikel 2:370 BW) en inzicht in deelnemingen en vorderingen op deelnemingen (artikel 2:367 BW). Wanneer de moeder als kleine rechtspersoon kwalificeert, heeft dit tot gevolg dat zij is vrijgesteld van het weergeven van de begin- en eindstand en de wijzigingen van alle posten van haar eigen vermogen gedurende het boekjaar in een overzicht. Zij behoeft mutaties alleen weer te geven voor de herwaarderingsreserve (artikel 2:396 lid 5 BW). Wat de vorderingen betreft, zal de moeder alleen het totaal aan kortlopende vorderingen en het totaal aan langlopende vorderingen op moeten geven (artikel 2:396 lid 3 BW). De (vorderingen op) deelnemingen behoeven door kleine rechtspersoon geheel niet te worden vermeld (artikel 2:396 lid 3 BW). Met name de onderlinge groepsverhoudingen die in een enkelvoudige jaarrekening van een moederonderneming zijn opgenomen zijn van groot belang voor het inzicht in de positie van de onderneming. Het betreft informatie die juist voor aandeelhouders en crediteuren van een moederonderneming van belang is.

Verder zou een wijziging van het systeem geen significante lastenverlichting opleveren. De moederonderneming heeft de benodigde informatie reeds tot haar beschikking in het kader van de verplichting tot het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Vanwege het belang van informatieverschaffing is ervoor gekozen het Nederlandse systeem te behouden. De richtlijn jaarrekening biedt expliciet deze ruimte.

De leden van de PvdA-fractie steunen de keuze om de drempelwaarden van moederondernemingen op geconsolideerde basis te berekenen. Zij vragen waarom in de richtlijn jaarrekening ervoor is gekozen om dit optioneel voor de lidstaten te houden. Ook vragen zij of reeds bekend is welke lidstaten de drempelwaarden niet op geconsolideerde basis berekenen. Zij vragen in hoeverre dit tot dispariteiten in Europa en wellicht tot verslaggevingslekken kan leiden. Ook de leden van de SP-fractie steunen dat wordt voorgesteld van de lidstaatoptie gebruik te

maken om de drempelwaarden van moederondernemingen op geconsolideerde basis te berekenen en vragen om de argumenten voor deze keuze.

Omdat de vierde richtlijn geen voorschriften bevatte omtrent de berekening van de drempelwaarden van moederondernemingen hebben lidstaten sinds de totstandkoming van de vierde richtlijn in 1978 zelf kunnen beslissen wat zij hieromtrent voorschrijven. Zo is van het VK en Italië bekend dat de drempelwaarden op geconsolideerde basis worden berekend en dat er op dit moment geen wijziging van dat systeem wordt voorzien. In Duitsland en Denemarken worden de drempelwaarden op enkelvoudige basis berekend. In Denemarken is daarbij echter wel voorgeschreven dat wanneer een onderneming verplicht is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, de onderneming voor haar enkelvoudige jaarrekening in ieder geval de vereisten moet toepassen die gelden voor middelgrote ondernemingen. Op die wijze zijn voor moederondernemingen voor een groot deel dezelfde vereisten met betrekking tot de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening van toepassing.

Het uiteen lopen van de voorschriften omtrent de berekening van de drempelwaarden heeft tot op heden niet tot nadelige effecten geleid binnen Europa die zouden noodzaken tot harmonisatie van deze voorschriften. Ik verwacht ook niet dat dergelijke effecten zich in de toekomst zullen voordoen.

De leden van de D66-fractie vragen hoeveel procent van de Nederlandse bedrijven onder de definitie van micro-onderneming valt. Zij vragen waarom voor de specifieke criteria met betrekking tot het balanstotaal, netto-omzet en gemiddeld personeelsbestand is gekozen. Zij vragen ook waarom niet voor vijftien werknemers is gekozen. De leden constateren dat door middel van verschillende criteria gedifferentieerd kan worden tussen micro-, kleine en middelgrote ondernemingen waar vervolgens verschillende vrijstellingen aan gekoppeld kunnen worden. Zij vragen waarom niet is gekozen voor het opstellen van additionele differentiatie voor nieuwe ondernemingen.

Op grond van berekeningen van de Kamer van Koophandel wordt geschat dat 94,4% van het totaal aantal rechtspersonen als micro-onderneming zal kwalificeren. Dat zijn 654.192 rechtspersonen.

Artikel 36 vindt zijn grondslag in richtlijn 2012/6/EU betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen wat micro-entiteiten betreft (PbEU 2012, L 81) in de richtlijn jaarrekening. Deze richtlijn micro-entiteiten betrof een wijziging van de vierde richtlijn met daarin de lidstaatoptie om een regime voor micro-ondernemingen door te voeren. Aanvankelijk had de Europese Commissie in 2009 voorgesteld lidstaten de mogelijkheid te bieden micro-ondernemingen geheel vrij te stellen van de verplichtingen uit de vierde richtlijn (COM(2009) 83). Daarbij ging de Commissie uit van de drempelwaarden van een balanstotaal van € 500.000 euro, een netto-omzet van € 1 miljoen en een gemiddeld personeelsbestand van 10 werknemers. Tijdens de onderhandelingen bleek er veel verzet onder de lidstaten te bestaan over deze mogelijkheid tot vrijstelling. Er werd een compromis gevonden in de lidstaatoptie om micro-ondernemingen toe te staan een beperkte jaarrekening op te stellen. Daarbij werd ook een compromis bereikt over de drempelwaarden voor micro-ondernemingen.

De drie criteria – balanstotaal, omzet en aantal werknemers – zijn tot nu toe gebruikt om de drie verschillende categorieën van rechtspersonen – klein, middelgroot en groot – te onderscheiden. Beoordeling van micro-ondernemingen op basis van nieuwe criteria zou kunnen leiden tot

overlap van een micro-onderneming met een kleine onderneming. De huidige criteria functioneren goed, het gaat om informatie die centraal staat in de weergave van de financiële bedrijfsvoering van een onderneming en die objectief de omvang ervan kan bepalen.

## **2.2 De balans en de winst- en verliesrekening**

De leden van de SP-fractie vragen in hoeverre de gewijzigde voorschriften omtrent de methode van verwerking van goodwill de problemen voor MKB-ondernemingen om bankfinanciering te verkrijgen, zal verkleinen.

Op dit moment kan goodwill op drie manieren worden verwerkt. Dit betreft ten eerste het activeren en afschrijven van goodwill via de winst- en verliesrekening (artikel 2:386 BW). Daarnaast kan goodwill rechtstreeks van het eigen vermogen worden afgeboekt. Ook kan goodwill ineens ten laste van het resultaat worden gebracht (artikel 2:389 lid 7 BW). Op grond van de richtlijn jaarrekening blijft alleen de eerste verwerkingswijze, dat wil zeggen het activeren en afschrijven van goodwill, over. Tot nu toe hadden MKB-ondernemingen al de mogelijkheid om voor deze verwerkingswijze te kiezen indien zij van mening waren dat dit een positief effect zou hebben op hun solvabiliteit en op die wijze kon bijdragen aan het verkrijgen van bankfinanciering. Ik verwacht daarom niet dat de uitvoering van de richtlijn jaarrekening directe gevolgen zal hebben voor de besluitvorming van banken om al dan niet over te gaan tot financiering. Banken zullen beoordelen of de onderneming de rente over de lening zal kunnen betalen en of aflossing mogelijk is. Bij die beslissing spelen (ook) andere aspecten een rol, zoals liquiditeit, winstgevendheid, incidentele factoren (bijvoorbeeld een boekwinst bij verkoop van activa), marktontwikkelingen en vergelijking met ondernemingen binnen dezelfde bedrijfstak. Daarbij mag verwacht worden dat de banken bij hun oordeelsvorming nu al rekening hebben gehouden met de verschillende methoden voor verwerking van goodwill.

## **2.3 Toelichting op de jaarrekening**

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de gevolgen van de begrenzing van de toelichtingsvereisten voor kleine ondernemingen in de richtlijn jaarrekening voor Nederlandse bedrijven en Nederlandse regelgeving.

In artikel 16, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening is opgenomen welke informatie kleine rechtspersonen dienen te verschaffen in de toelichting op de jaarrekening. Het tweede lid van artikel 16 bevat een lidstaatoptie om aanvullende toelichtingsvereisten aan kleine rechtspersonen voor te schrijven, die ook gelden voor middelgrote en grote rechtspersonen. Lidstaten mogen daarnaast geen additionele toelichtingsposten voorschrijven aan kleine rechtspersonen. Deze maximumharmonisatie in de richtlijn jaarrekening heeft tot gevolg dat de toelichtingsvereisten in titel 9 van boek 2 BW voor kleine rechtspersonen dienen te worden aangepast. Dit betreft bijvoorbeeld het nieuwe vereiste dat onvoorziene gebeurtenissen worden toegelicht (wijziging artikel 2:381 BW) en de beperking voor kleine rechtspersonen van de toelichting over het aantal werknemers en de personeelskosten tot het gemiddeld aantal werknemers gedurende het boekjaar (wijziging artikel 2:396 lid 5 juncto 382 BW). In de literatuur is erop gewezen dat het wetsvoorstel niet compleet is ten aanzien van de toelichtingsvereisten voor kleine rechtspersonen. Dit betreft bijvoorbeeld het voorschrift dat de koers over langlopende schulden moet worden vermeld (artikel 2:375 lid 2 BW), dat voor kleine rechtspersonen moet worden geschrappt. Voor middelgrote en grote rechtspersonen kunnen deze voorschriften in stand worden gehouden. Het wetsvoorstel wordt bij nota van wijziging aangepast, waarbij de

voorgestelde wijzigingen ten aanzien van de toelichting op de jaarrekening nader worden toegelicht.

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts waarom er geen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid in de richtlijn jaarrekening om kleine rechtspersonen te verplichten informatie te verschaffen over de rechtspersoon die aan het hoofd van de groep staat. Zij vragen hoe deze keuze zich verhoudt tot de strijd tegen witwassen, belastingontduiking en belastingontwijking en tot het centraal aandeelhoudersregister. Zij vragen verder of het opnemen van informatie over de aandeelhouder in de toelichting bijdraagt aan het tegengaan van financieel-economische fraude.

In het wetsvoorstel is opgenomen dat kleine rechtspersonen worden vrijgesteld van de verplichting informatie te verschaffen over de rechtspersoon die aan het hoofd van de groep staat. De richtlijn jaarrekening gaat er van uit dat deze informatie niet behoeft te worden vermeld door kleine rechtspersonen (artikel 16, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening), maar biedt de mogelijkheid om kleine rechtspersonen voor te schrijven dat zij ook de naam en zetel vermelden van hun directe moederonderneming die hun financiële gegevens consolideert (artikel 16, tweede lid, van de richtlijn jaarrekening). In het wetsvoorstel is het uitgangspunt gehanteerd dat alleen waar de richtlijn noopt tot aanpassing van inhoudelijke wijzigingen, de Nederlandse wetgeving wordt aangepast. Zo wordt er bijvoorbeeld geen gebruik gemaakt van de lidstaatoptie om kleine rechtspersonen te verplichten *off balance arrangements* te vermelden, omdat zij deze thans ook niet behoeven te vermelden. Van dit standpunt is afgeweken ten aanzien van de vermelding van de rechtspersoon die aan het hoofd van de groep staat. Omdat de richtlijn jaarrekening een verplichting tot vermelding van deze informatie heeft veranderd in een lidstaatoptie, is in het wetsvoorstel oorspronkelijk voorgesteld gebruik te maken van de mogelijkheid een verplichting en daarmee lasten te schrappen. De lastenverlichting die daarmee gepaard zou gaan, is echter niet substantieel. Ook zouden de zeggenschapsverhoudingen binnen de groep moeilijker te achterhalen zijn, omdat deze informatie alleen via de moederonderneming te vinden zou zijn. Vanwege het belang dat deze informatie beschikbaar is voor belanghebbenden, zal bij nota van wijziging het wetsvoorstel op dit punt worden aangepast. Dit is tevens in overeenstemming met het standpunt van de Raad voor de Jaarverslaggeving hierover.

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts waarom er voor is gekozen dat transacties met verbonden partijen die onder marktvoorwaarden worden verricht, niet hoeven te worden vermeld. Zij vragen of het voor belastingdiensten inzichtelijker wordt of voldaan is aan de fiscale verrekenprijzenregels als zij inzicht hebben in de transacties die plaatsvinden tussen groepsvennootschappen. Verder vragen zij in hoeverre het vermelden van transacties met verbonden partijen helpt in de strijd tegen belastingontduiking. Ten slotte vragen zij of deze informatie derden een beter inzicht geeft in de daadwerkelijke staat van de onderneming.

Transacties met verbonden partijen dienden op basis van de vierde richtlijn alleen te worden vermeld wanneer deze niet onder normale marktvoorwaarden waren verricht. In de vierde richtlijn was niets opgenomen over transacties die onder normale marktvoorwaarden waren verricht. Nederland heeft bij de uitvoering van dit voorschrift de richtlijn gevolgd (vgl. Kamerstukken II 2007/08, 31 508, nr. 3). Er is geen aanleiding de wet op dit punt aan te passen. Met betrekking tot de inzichtelijkheid voor belastingdiensten in fiscale verrekenprijzen wordt momenteel binnen OESO-verband gewerkt aan het Base Erosion and Profit Shifting Project

(BEPS). In dat verband wordt voorgesteld dat de OESO zal aanbevelen dat belastingdiensten informatie over transacties met verbonden partijen kunnen opvragen bij belastingplichtigen omdat risico's bestaan dat wordt afgeweken van marktvoorwaarden om zo de belastingdruk te verlagen. Er loopt dus een separaat traject ten behoeve van de strijd tegen belastingontduiking.

De leden van de SP-fractie vragen of het klopt dat op basis van artikel 43, eerste lid, onder 6, van de vierde richtlijn alle betalingen aan de overheid moeten worden vermeld indien het totaal aan betalingen aan de overheid 100.000 euro overstijgt. Zij vragen om welke reden is bepaald dat enkel betalingen die voortvloeien uit winnings- en/of houtkapactiviteiten moeten worden gerapporteerd.

In artikel 43, eerste lid, is een *de minimis*-bepaling opgenomen. Op basis hiervan hoeft een betaling niet te worden vermeld als die minder bedraagt dan € 100.000. Dat geldt voor afzonderlijke bedragen of voor bedragen in een reeks die samenhangen.

De winnings- en houtkapsectoren zorgen voor een aanzienlijk aandeel in de inkomsten van met name grondstofrijke derdewereldlanden. De Europese Commissie heeft met deze verslagleggingsverplichting aangesloten bij een aantal internationale en EU-ontwikkelingen waarbij deze sectoren reeds onderwerp zijn van soortgelijke rapportageverplichtingen. De Commissie heeft deze ontwikkelingen daarmee willen ondersteunen.

Ten eerste heeft de Europese Commissie met deze rapportage aangesloten bij het Extractive Industries Transparency Initiative (EITI), waarvoor de Commissie al eerder publiekelijk haar steun had uitgesproken. EITI is een wereldwijd samenwerkingsverband van regeringen, ondernemingen en maatschappelijke organisaties, dat zich inzet om transparantie te bevorderen ten aanzien van de inkomsten uit natuurlijke bronnen. Bedrijfsleven en overheid maken in dat verband vrijwillig afspraken, waarbij de overheid de inkomsten en het bedrijfsleven de betalingen inzichtelijk maakt. Een onafhankelijke partij controleert de rapportages, verklaart de verschillen en maakt de resultaten openbaar. Naar aanleiding van de bereidheid van de verschillende partijen om mee te werken aan dit initiatief heeft de Commissie regelgeving voorgesteld waarin openbaarmakingsvereisten voor ondernemingen uit de winningsindustrie worden opgelegd.

De tweede aanleiding was een soortgelijke steunbetuiging in de concluderende verklaring van de G8-top in het Franse Deauville van mei 2011. In die verklaring is het belang benadrukt van transparantie ten aanzien van betalingen door en ontvangsten uit de winningsindustrie. De G8-landen verklaarden zich in te zetten voor wetgeving of vrijwillige normstelling waarbij olie-, gas- en mijnbouwbedrijven worden verplicht om betalingen aan overheden openbaar te maken.

Ten derde heeft het Europees parlement in een resolutie van 8 maart 2011 (over belastingen en ontwikkeling – samenwerking met ontwikkelingslanden met het oog op goed bestuur in belastingaangelegenheden (2010/2102(INI), overweging 42 e.v.) verzocht om de invoering van financiële-rapportageverplichtingen per land voor grensoverschrijdende bedrijven in de winningsindustrieën.

Ten slotte is het voorstel vergelijkbaar met de Amerikaanse Dodd-Frank Act uit juli 2010. Deze verplicht vennootschappen uit de olie-, gas- en mijnbouw die in Amerika beursgenoteerd zijn, hun betalingen aan

overheden op een landen- en projectspecifieke basis openbaar te maken. De Securities and Exchange Commission (SEC, de toezichthouder op de Amerikaanse beurzen) bereidt uitvoeringsbepalingen voor die hier nadere uitwerking aan moeten geven.

Voor wat betreft de houtkapsector is de richtlijn complementair aan het EU FLEGT-actieplan (wetshandhaving, governance en handel in de bosbouw, 21 mei 2003, COM(2003) 251 final) en de houtverordening (nr. 995/2010, PbEU), waarbij handelaren in houtproducten worden verplicht de nodige zorgvuldigheid te betrachten om te verhinderen dat illegaal hout de EU-markt kan binnenkomen.

## **2.4 Accountantscontrole**

De leden van de fracties van de PvdA en van het CDA vragen naar de uitbreiding van het onderzoek van de accountant naar materiële onjuistheden in het bestuursverslag. Deze leden vragen wat het betekent voor de werkzaamheden van de accountant en in hoeverre dit een actieve onderzoeksplicht voor de accountant betreft om materiële onjuistheden in het bestuursverslag te signaleren en daarover te rapporteren in de controleverklaring. Ook vragen zij naar de reikwijdte van het begrip «materiële onjuistheden». De leden vragen of hier ook een oordeel van de accountant over risico's rond herfinanciering, de inrichting van de corporate governance of andere bedrijfsrisico's onder vallen. De leden van de CDA-fractie vragen voorts of de richtlijn jaarrekening ruimte biedt om wijzigingen ten aanzien van de accountantscontrole door te voeren.

Op grond van artikel 34, eerste lid, onderdeel b, van de richtlijn jaarrekening moet de accountant zijn onderzoek van het bestuursverslag uitbreiden naar materiële onjuistheden. Dit voorschrift is overgenomen in de voorgestelde aanpassing van artikel 2:393 lid 3 BW: de accountant dient naast zijn onderzoek of het bestuursverslag overeenkomstig de wettelijke voorschriften is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, ook te onderzoeken of het bestuursverslag in het licht van de tijdens de controle van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving materiële onjuistheden bevat. Op grond van artikel 35 van de richtlijn jaarrekening dient de accountant een verklaring af te leggen of er, in het licht van de tijdens de controle van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, met opgave van de aard van deze onjuistheden. Dit voorschrift wordt overgenomen in het voorgestelde artikel 2:393 lid 5 onderdeel g BW. Toevoeging van een onderdeel aan de accountantsverklaring betekent dat de accountant de jaarstukken hierop heeft gecontroleerd en daarop zijn oordeel op grond van artikel 2:393 lid 6 BW baseert, dat wil zeggen een goedkeurende dan wel afkeurende verklaring, een verklaring met beperking of een verklaring van oordeelonthouding afgeeft. Wanneer de accountant tijdens het onderzoek van het concept-bestuursverslag dat hem door het bestuur is voorgelegd, een materiële onjuistheid constateert, zal hij aan het bestuur moeten mededelen dat hij geen goedkeurende verklaring kan afleggen wanneer het concept niet wordt aangepast. Deze nieuwe voorschriften hebben tot gevolg dat er een actieve onderzoeksverplichting voor de accountant ontstaat om materiële onjuistheden in het bestuursverslag te signaleren en daarover te rapporteren in de controleverklaring; bij zijn onderzoek van het bestuursverslag dient hij de daarin opgenomen informatie te toetsen op de informatie die hem tijdens zijn onderzoek van de jaarstukken ter kennis is gekomen en dient hij, wanneer hij een materiële onjuistheid ontdekt, dit te vermelden in de accountantsverklaring.

Het begrip «materiële onjuistheden» is in de artikelen 34 en 35, noch in de overwegingen van de richtlijn jaarrekening nader gespecificeerd. Op dit moment is een dergelijke verplichting noch in EU-wetgeving, noch in het Burgerlijk Wetboek opgenomen. Aangezien het een nieuw vereiste betreft, gaat het dus om andere zaken dan de tekortkomingen met betrekking tot het voldoen aan de wettelijke vereisten voor het jaarverslag waarover moet worden gerapporteerd (vgl. artikel 34, eerste lid onder a ii van de richtlijn jaarrekening, reeds uitgevoerd door artikel 2:393 lid 3 juncto lid 5 onder e BW). Gedacht kan worden aan informatie over risico's en corporate governance, waaronder de in-control verklaring van het bestuur ten aanzien van de beheersing van de financiële verslaggevingsrisico's (artikel 20, eerste lid onder c, van de richtlijn jaarrekening en artikel 3a van het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag (Stb. 2004, 747)).

De richtlijn jaarrekening en de bepalingen in titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek betreffende de accountantscontrole zijn algemene bepalingen. De normen bieden ruimte om nader te worden ingevuld wanneer hier in de praktijk behoefte aan bestaat. Dit gebeurt onder meer door de Raad voor de Jaarverslaggeving (vgl. de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving) en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (vgl. de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden). Ook de nieuwe voorschriften wat betreft het bestuursverslag bieden ruimte voor zo'n nadere uitwerking.

## **2.5 Vrijstellingen**

De leden van de fractie van D66 vragen naar de mogelijkheid om balansinformatie van micro-ondernemingen bij de Belastingdienst aan te leveren die de informatie vervolgens doorstuurt naar het handelsregister. Zij vragen naar de vermindering van de administratieve lasten van het gebruik van deze vrijstellingsmogelijkheid.

Nu de leden van de VVD-fractie in paragraaf 3 dezelfde en aanvullende vragen stellen over dit onderwerp, verwijs ik naar mijn antwoorden op die vragen.

## **2.6 Verslag van betalingen aan overheden**

De leden van de PvdA-fractie vragen de regering er voor te zorgen dat het verslag over betalingen aan overheden wordt aangeleverd overeenkomstig de open data beginselen die door de Nederlandse overheid worden gestimuleerd teneinde de relatie en informatie-uitwisseling tussen overheid en burgers en ook tussen burgers en ondernemingen onderling te verbeteren. Minimaal zou het verplichte elektronische verslag over betalingen aan overheden aangeleverd moeten worden in een open en leesbaar format. Ook vragen de aan het woord zijnde leden of het mogelijk is een bepaling op te nemen dat, in overeenstemming met de open data beginselen, digitale kopieën van verslagen bij voorkeur gratis of anders tegen administratiekosten beschikbaar zijn.

De richtlijn jaarrekening bevat geen voorschriften over de wijze van openbaarmaking van het verslag, anders dan door middel van verwijzing naar openbaarmaking overeenkomstig hoofdstuk 2 van Richtlijn 2009/101/EG (PbEU 2009, L 258). Deze schrijft openbaarmaking in het handelsregister voor en daartoe moeten de stukken langs elektronische weg kunnen worden aangeleverd. Over het format is in die richtlijn niets voorgeschreven. Gezien het beperkte aantal verslagen dat in Nederland naar verwachting gedeponeerd zal worden, zal hiervoor een eenvoudige voorziening bij de Kamer van Koophandel getroffen worden, waarbij de



verslagen in een machineleesbaar en open format opvraagbaar zijn, net als de jaarrekeningen tegen administratiekosten.

De leden van de PvdA-fractie vragen te preciseren wat in de definitie van project moet worden verstaan onder wezenlijke verbondenheid van operationele activiteiten en welke criteria hierbij worden gehanteerd.

Het staat een lidstaat niet vrij om in de uitvoeringsregeling van de richtlijn jaarrekening begrippen uit die richtlijn anders te definiëren dan zij in de richtlijn zijn geformuleerd. Hoofdstuk 10 over het verslag van betalingen aan overheden wordt geïmplementeerd in het Besluit rapportage van betalingen aan overheden (<http://www.internetconsultatie.nl/betalingenaanoverheden>). Het besluit volgt nauwgezet de tekst van hoofdstuk 10. In de toelichting bij het ontwerpbesluit wordt een nadere uitleg gegeven over de betekenis van de definitie van «project», die ook te vinden is in de preambule van de richtlijn jaarrekening. Volgens overweging 45 uit de preambule moeten «wezenlijk met elkaar verbonden» overeenkomsten worden begrepen als een geheel van operationeel en geografisch geïntegreerde overeenkomsten met in wezen dezelfde voorwaarden, die met de overheid worden ondertekend en waardoor er betalingsverplichtingen ontstaan. Dergelijke overeenkomsten kunnen worden vastgelegd in één enkel contract, in een joint venture, een productiedelingsovereenkomst, of een andere overkoepelende overeenkomst.

Verder vragen de leden van de PvdA-fractie aan te geven of, en zo ja, waarom de huidige definitie van project afdoende is om de doelen van deze wet te verwezenlijken.

Vooralsnog zie ik geen redenen om aan te nemen dat die definitie niet afdoende is en heb ik ook geen beleidsvrijheid om daaromtrent iets anders op te nemen dan er in de richtlijn staat. De praktijk zal er vanaf boekjaar 2016 ervaringen mee opdoen. Zij zal daarbij geholpen worden door de definitie, de hiervoor weergegeven nadere uitleg daarbij in de preambule en door het doel en de strekking van de richtlijn jaarrekening. Daarbij spelen ook algemene beginselen een rol die in hoofdstuk 10 en in het ontwerpbesluit zijn vastgelegd. Dat is bijvoorbeeld het uitgangspunt dat de rapportering dient te stroken met het wezen boven de vorm (het uit het jaarrekeningenrecht bekende beginsel van «substance over form») van de betrokken betaling en het uitgangspunt dat betalingen en activiteiten niet kunstmatig mogen worden gesplitst of samengevoegd om de toepassing van de richtlijn te omzeilen (artikel 43, vierde lid). Bovendien is de projectmatige rapportage inmiddels ook in EITI-verband opgenomen, zodat veel mijnbouwondernemingen ook voor die verslagen hun verslaglegging op projectniveau zullen moeten inrichten (zie EITI-Requirement 5.2 onder e; zie over EITI hierboven in het antwoord op de laatste vraag van de SP-fractie in paragraaf 2.3). Bij de evaluatie van deze rapportageverplichting die tegen 21 juli 2018 moet zijn afgerond, zal blijken of deze definitie afdoende is. Volgens artikel 48 van de richtlijn jaarrekening zal de Europese Commissie bij die gelegenheid de toepassing en de doeltreffendheid van hoofdstuk 10 van de richtlijn evalueren.

De leden van de PvdA-fractie verwijzen naar artikel 51 van de richtlijn jaarrekening dat stelt dat de sancties doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend behoren te zijn. Voornoemde leden vragen of het voorstel van de regering van een maximale geldboete van € 20.250 te rijmen is met de drie criteria voor sancties. Zij vragen om toe te lichten op grond van welke redenen verwacht wordt dat de hoogte van de vastgestelde maximale boete afdoende is en of het wenselijk zou zijn de strafmaat op te hogen

teneinde de druk te maximaliseren om te voldoen aan de wetgeving. Zij vragen of een hogere, eventueel oplopende, strafmaat mogelijk is die afdoende doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend is voor ondernemingen die geen verslag maken over de betalingen aan de overheden. Ook de leden van de SP-fractie vragen of de boete voldoende afschrikwekkend is.

De sanctionering van niet-naleving van de bepalingen over het verslag van betalingen aan overheden wordt op dezelfde wijze geregeld als voor de jaarrekening en het jaarverslag. Het door de aan het woord zijnde leden aangehaalde artikel 51 is het algemene sanctioneringsartikel dat voor de hele richtlijn jaarrekening geldt. Het verslag over betalingen aan overheden maakt onderdeel uit van deze richtlijn en haakt daarbij aan voor zaken die niet in hoofdstuk 10 van de richtlijn jaarrekening geregeld zijn. Hoewel de belangrijkste doelgroep van het verslag een andere is, namelijk burgers van ontwikkelingslanden, dan de belangrijkste doelgroepen van de jaarrekening – aandeelhouders, (potentiële) investeerders, afnemers etc. – zijn ook investeerders geïnteresseerd in de informatie van het verslag over betalingen aan overheden. Ik zie dan ook geen redenen om de sanctionering van de niet-naleving van deze rapportageverplichting anders te regelen dan wanneer het gaat om de jaarrekening en het bestuursverslag.

Bovendien is de sanctionering niet beperkt tot een boete. Die boete geldt enkel wanneer er geen verslag openbaar wordt gemaakt. Voor het geval belanghebbenden menen dat een verslag niet juist is of niet volgens de eisen is opgesteld, bestaat de mogelijkheid om de rechter te vragen de onderneming te bevelen het verslag in te richten overeenkomstig de aanwijzingen van de rechter (dit geldt ook in het jaarrekeningenrecht, artikel 2:447 BW). Op deze manier kan alsnog de juiste of volledige informatie verkregen worden, wat een meer doelgerichte procedure is dan het opleggen van een boete. Er kan dan voor de rechter een discussie gevoerd worden over de vraag wat in het concrete geval juiste verslaggeving is en de rechter zal vervolgens een beslissing nemen.

De leden van de SP-fractie vragen waarom de betalingen aan overheden niet in het reguliere jaarverslag maar in een apart verslag dienen te worden opgenomen. Zij noemen als voordelen dat er dan enige vorm van accountantscontrole bij komt kijken en dat dit overzicht dan ook wordt besproken tijdens de algemene aandeelhoudersvergadering. Ook de leden van de CDA-fractie vragen of de richtlijn ruimte biedt om het verslag onderdeel te laten zijn van het bestuursverslag.

In de richtlijn jaarrekening wordt het verslag van betalingen aan overheden voorgeschreven als een afzonderlijk verslag. In overweging 44 van de preambule van de richtlijn staat dat ondernemingen de betalingen «op jaarlijkse basis in een afzonderlijk verslag vermelden». Een accountantscontrole van het verslag is niet in de richtlijn voorgeschreven en kan dan ook niet worden toegevoegd aan de implementatie van de richtlijn, dat zou betekenen dat er een nationale kop op de implementatie wordt gezet, wat niet is toegestaan. Wel is in de evaluatiebepaling bij deze rapportageverplichting opgenomen dat in het evaluatieverslag moet worden ingegaan op de vraag of het verslag over betalingen aan overheden moet worden gecontroleerd. Het voorleggen van dit verslag aan de aandeelhoudersvergadering zou eveneens een ontoelaatbare nationale kop op de implementatie vormen. Het is van belang af te wachten hoe dit verslag zich in de praktijk ontwikkelt en wat de uitkomsten zullen zijn van de evaluatie die de Europese Commissie in juli 2018 zal presenteren.

De leden van de SP-fractie vragen uiteen te zetten waarom een evaluatie van de toepassing pas in 2018 moet worden afgerond door de Europese Commissie. Zij vragen of er eerder geen beeld is te geven van de wijze waarop het rapporteren over betalingen aan de overheden in de praktijk uitpakt en of er al veel onderzoek is gedaan naar het zogenaamde «country-by-country-reporting».

Het verslag van betalingen aan overheden zal voor het eerst moeten worden opgesteld over het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016 (artikel 53, eerste lid, van de richtlijn jaarrekening). De onderneming moet een verslag openbaar maken binnen twaalf maanden na afsluiting van het boekjaar (artikel 30, eerste lid, van de richtlijn). Dat betekent dat de verslagen over het boekjaar 2016 pas in de loop (en waarschijnlijk tegen het einde) van 2017 openbaar gemaakt zullen worden. Het evaluatieverslag dat de Europese Commissie uiterlijk 21 juli 2018 zal moeten presenteren, zal dus slechts de verslagen over één boekjaar betreffen. Een eerdere evaluatie en een eerder beeld over de naleving van deze nieuwe verslaglegging is dus niet goed mogelijk.

Er is naar mijn weten nog niet of nauwelijks onderzoek gedaan naar deze wijze van rapporteren in de praktijk. Ter voorbereiding van deze nieuwe rapportageverplichting in de richtlijn jaarrekening heeft de Commissie een impact assessment uitgevoerd (25 oktober 2011, SEC(2011) 1289 final), maar dat is niet gebaseerd op praktijkervaring. Daarnaast zijn in richtlijn 2013/36/EU (CRD IV, PbEU L 176) bepalingen opgenomen die kredietinstellingen verplichten tot verslaglegging ten aanzien van bepaalde betalingen in de landen waar zij activiteiten ontwikkelen (zoals omzet, behaalde winst of verlies en belastingen). Deze verslaglegging is echter nog maar net aangevangen, zodat er nog geen onderzoek verricht kan zijn naar de daadwerkelijke praktijk van «country-by-country reporting». De verslaggeving die in het kader van EITI (het Extractive Industries Transparency Initiative) al plaatsvindt, is lastig vergelijkbaar met die van de EU. Dit komt door de andere opzet van de EITI-rapportage (zie nader hiervoor in paragraaf 2.3 in het antwoord op de laatste vraag van de SP).

De leden van de SP-fractie vragen aan te geven welke belastingen dienen te worden gerapporteerd door ondernemingen die zowel actief in de winningsindustrie als in de houtkap van oerbossen zijn. Zij vragen waarom de verbruiksbelastingen, zoals belastingen over de toegevoegde waarde, de inkomstenbelastingen en de omzetbelastingen hiervan zijn uitgezonderd.

Ingevolge artikel 41, vijfde lid, onder b, van de richtlijn jaarrekening moeten de rechtspersonen verslag doen over «belastingen over de inkomsten, de productie of de winsten van ondernemingen». Zoals de aan het woord zijnde leden al aangeven, zijn verbruiksbelastingen uitgezonderd van de rapportageverplichting. Alle betalingen die in het verslag vermeld moeten worden, worden verricht in ruil voor de winnings- en de bosbouwactiviteiten of hebben betrekking op de winsten die daarmee worden behaald. De belastingen die zijn uitgezonderd, zijn van een andere aard. Dat zijn zogenaamde indirecte belastingen, die de ondernemingen niet zelf afdragen maar die zijn verwerkt in de prijs van goederen en diensten (zoals BTW). Omdat deze bedragen door anderen in rekening worden gebracht aan eindgebruikers zijn de juiste bedragen lastig te achterhalen voor de ondernemingen en staan zij ook niet in directe relatie tot de winningsactiviteiten. Verder gaat het om de loonbelasting die door de werkgever wordt ingehouden maar in feite door de werknemers betaald wordt.

De leden van de SP-fractie vragen waarom alleen ondernemingen die actief zijn in de houtkap en winningsindustrie dienen te rapporteren over hun betalingen aan overheden. Zij vragen of de verplichting tot rapporteren over betalingen aan overheden ook voor andere dan de genoemde activiteiten kan bijdragen aan transparantie en daarmee aan duidelijkheid over de fiscale positie van ondernemingen. Zij vragen wat de argumenten zijn om de verplichting tot rapporteren over betalingen aan overheden enkel voor deze activiteiten in te voeren en niet voor andersoortige bedrijven. In dat kader vragen de aan het woord zijnde leden aan te geven hoe de aangenomen motie-Merkies c.s. over openbaarmaking van belastingafdrachten aan landen (Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 90) wordt uitgevoerd. Zij vragen of de regering zich in Europees verband er reeds hard voor maakt dat bedrijven verplicht worden hun belastingafdracht aan landen openbaar te maken en of de regering zich daarvoor gaat inzetten.

In antwoord op een vraag van de leden van de SP-fractie in paragraaf 2.3 heb ik aangegeven dat de keuze voor de sectoren van de winningsindustrie en de houtkap van oerbossen is ingegeven door internationale en EU-initiatieven die er op beide terreinen reeds zijn. Het gaat hier om sectoren die een aanzienlijk aandeel in de inkomsten van met name grondstofrijke derdewereldlanden genereren. Ik verwijs naar het antwoord in paragraaf 2.3. De mogelijkheid dat rapportage door andere sectoren kan bijdragen aan transparantie over de fiscale positie van ondernemingen is uitdrukkelijk meegenomen in de evaluatiebepaling die in artikel 48 van de richtlijn is opgenomen. In artikel 1, onder 6, van de richtlijn 2014/95/EU over niet-financiële informatie<sup>1</sup> is de evaluatiebepaling uit de richtlijn jaarrekening uitgebreid met de opdracht voor de Europese Commissie om in het evaluatieverslag ook in te gaan op de mogelijkheid om voor grote ondernemingen een verplichting in te voeren om jaarlijks voor elk land waarin zij werkzaam zijn te rapporteren over geboekte winsten, betaalde winstbelastingen en ontvangen overheidssubsidies. Daarnaast heeft de Europese Commissie onlangs bekend gemaakt een onderzoek te zullen starten naar verruiming van de verplichting tot openbaarmaking van bepaalde fiscale inlichtingen door multinationals in alle sectoren. De Commissie zal onderzoek doen naar de voordelen, kosten en vereiste garanties inzake bijvoorbeeld gegevensbescherming, bescherming van bedrijfsgeheimen enz. en naar de mogelijke effecten, mede op het terrein van de internationale concurrentie.

Er wordt dus door de Commissie gewerkt aan uitbreiding van fiscale rapportageverplichtingen. Dit dient weloverwogen te gebeuren en daarom is nu in de richtlijn jaarrekening aangesloten op reeds bestaande internationale ontwikkelingen voor de winnings- en houtkapindustrie. Het evaluatieverslag moet juli 2018 afgerond zijn, maar het kabinet heeft er onlangs bij de Europese Commissie op aangedrongen om niet tot 2018 te wachten met het onderzoek naar de gevolgen van uitbreiding van de fiscale rapportage voor multinationals. Zoals in de motie-Merkies is verzocht, is uw Kamer hierover recent geïnformeerd door de Minister van Financiën bij brief van 2 juni 2015 (Kamerstukken II, 2014/15, 25 087, nr. 102).

De leden van de SP-fractie vragen de regering of een boete van maximaal € 20.250 voldoende afschrikwekkend is om te voorkomen dat bepalingen uit de richtlijn jaarrekening niet worden nageleefd.

---

<sup>1</sup> Richtlijn 2014/95/EU van het Europees parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L 330).

Ik verwijs naar mijn antwoord hierboven op een soortgelijke vraag van de leden van de PvdA-fractie.

Voorts hebben de leden van de SP-fractie een vraag over Nederlandse houdstermaatschappijen waarvan het moederbedrijf is gevestigd in een derde land zonder gelijkwaardige verslagleggingsvereisten. Daarbij gaat het ook om houdstermaatschappijen die niet actief zijn in Nederland, maar wel actief zijn in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen via één of meer buitenlandse dochterbedrijven. Zij vragen of het klopt dat dergelijke houdstermaatschappijen, als zij op geconsolideerde basis voldoen aan de criteria voor grote ondernemingen, een geconsolideerd verslag van betalingen aan overheden moeten publiceren.

De verplichting tot het opstellen en openbaar maken van een verslag van betalingen aan overheden is ingevolge de rechtsgrondslagen in het Burgerlijk Wetboek en de Wet op het financieel toezicht van toepassing op rechtspersonen die zijn opgericht naar het Nederlands recht en dus hier hun zetel hebben en op rechtspersonen die in Nederland een beursnotering hebben. Dit is in overeenstemming met de richtlijn jaarrekening en de richtlijn transparantie, waarin de verslagleggingsplicht voor beursvenootschappen is opgenomen. Alleen dan vallen ze onder de Nederlandse wetgeving. Als de houdstermaatschappij, die de aan het woord zijnde leden in hun voorbeeld noemen, een dochter is van een niet in een EU-lidstaat gevestigde of beursgenoteerde moeder, maar wel een naar Nederlands recht opgerichte rechtspersoon is, dan zal zij hier een geconsolideerd verslag over betalingen aan overheden voor haar en haar dochter(s) openbaar moeten maken (artikel 44 van de richtlijn jaarrekening). Zonder een statutaire zetel in Nederland zal zij dat niet hoeven. Nederlandse dochters van een in een andere EU-lidstaat gevestigde moederonderneming zullen worden meegenomen in het verslag dat die moeder opstelt overeenkomstig de wetgeving van die EU-lidstaat die eveneens de richtlijn zal hebben geïmplementeerd.

De leden van de CDA-fractie vragen of het vanuit het oogpunt van overzichtelijkheid en gebruiksvriendelijkheid verstandig is om het overzicht van betalingen aan overheden onderdeel te laten zijn van het bestuursverslag. Zij vragen of dit bovendien niet als bijkomende voordelen heeft dat er in ieder geval een «lichte» vorm van accountantscontrole plaatsvindt en dat het betalingsoverzicht ook formeel door aandeelhouders aan de orde kan worden gesteld in de algemene vergadering, zodat over de betalingen verantwoording wordt afgelegd door het bestuur aan de algemene vergadering. Graag vernemen deze leden of de richtlijn ruimte biedt voor een dergelijke wijziging.

In de richtlijn jaarrekening wordt het verslag van betalingen aan overheden voorgeschreven als een afzonderlijk verslag waarvoor geen accountantscontrole of voorlegging aan aandeelhouders is vereist. Ik verwijs naar het antwoord op soortgelijke vragen van de leden van de SP-fractie hierboven.

### **3. Lasten voor het bedrijfsleven**

De leden van de VVD-fractie vragen naar de mogelijkheid in de richtlijn om micro-ondernemingen vrij te stellen van de verplichting een jaarrekening te publiceren wanneer de daarin vervatte balansinformatie wordt ingediend bij een instantie welke deze doorstuurt naar het handelsregister. Zij vragen of dit de administratieve lasten voor deze kleine ondernemingen kan verminderen. Zij vragen of de door hen geschatte lastenverlichting van € 100 per micro-onderneming een haalbare lastenverlichting kan zijn.

Op grond van artikel 36, eerste lid, onderdeel d, van de richtlijn jaarrekening, kunnen lidstaten micro-ondernemingen vrijstellen van de verplichting om de jaarrekening te publiceren op voorwaarde dat de daarin vervatte balansinformatie wordt neergelegd bij een bevoegde autoriteit. Wanneer die autoriteit een andere dan het handelsregister is, moet deze autoriteit de neergelegde balansinformatie aan het handelsregister verstrekken. Uit overweging 15 van de richtlijn jaarrekening volgt dat de doorgifte ertoe dient dat op verzoek een afschrift van de balansinformatie kan worden verkregen. Zo blijft de balansinformatie dus toegankelijk voor het publiek. Het gebruik van deze optie zou in de lidstaten een lastenverlichting kunnen opleveren, indien bij een andere autoriteit dan het handelsregister dezelfde informatie dient te worden aangeleverd die op basis van de richtlijn jaarrekening door micro-ondernemingen in de balans moet worden opgenomen. De kosten verbonden aan het deponeren van de balansinformatie bij het handelsregister zouden dan vervallen. In Nederland wordt geen gebruik gemaakt van deze lidstaatoptie omdat er geen sprake is van een dergelijke autoriteit. Er is dus ook geen lastenverlichting te behalen.

De leden van de VVD-fractie vragen of een lastenverlichting kan worden bereikt door te faciliteren dat de Belastingdienst de balansinformatie destilleert uit de aangifte vennootschapsbelasting en deze informatie op verzoek van de desbetreffende micro-onderneming namens deze onderneming deponeren bij het handelsregister. Zij vragen of deze procedure in de plaats kan komen van de procedure dat iedere micro-onderneming of zijn adviseur verplicht blijft apart individueel de vereiste informatie op te stellen en te deponeren. Zij vragen of dit zou kunnen door een aanpassing van de uniforme standaard (Standard Business Reporting) welke al verplicht is voor het doen van de aangifte vennootschapsbelasting. Zij vragen naar de voor- en nadelen van deze mogelijkheid. De leden stellen dat de constructie al van toepassing is op beursfondsen die de jaarrekening deponeren bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM), die deze doorstuurt naar het handelsregister. Zij vragen naar de uitvoerbaarheid van het door de Belastingdienst geautomatiseerd doorsturen van het publicatiestuk van micro-ondernemingen naar de Kamer van Koophandel. De informatie die bij de Belastingdienst moet worden aangeleverd ten behoeve van de aangifte vennootschapsbelasting (aangifte Vpb) is niet gelijk aan de balansinformatie in de jaarrekening die micro-ondernemingen moeten opstellen. Ten eerste is er in beginsel een verschil tussen de grondslagen waarop de informatie in de jaarrekening en de informatie in de aangifte vennootschapsbelasting (aangifte Vpb) is gebaseerd. Op grond van het BW dienen bij het opstellen van de jaarrekening de grondslagen zoals vermeld in afdeling 6 van titel 9 in acht te worden genomen. Als waarderingsgrondslagen komen in aanmerking de verkrijgings- of vervaardigingsprijs of de actuele waarde. De waarderingsgrondslagen die worden gebruikt voor de aangifte Vpb zijn neergelegd in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Zij worden beheerst door het beginsel van «goed koopmansgebruik». De financiële gegevens, ook al betreffen zij soortgelijke posten, zijn daarom niet gelijk in de aangifte Vpb en in de jaarrekening.

Ook wanneer gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om bij het opstellen van de jaarrekening de activa en passiva te waarderen op basis van de fiscale waarderingsgrondslagen zoals die gebruikt worden voor de aangifte Vpb, is er geen sprake van een gelijke set gegevens. Hoewel de totalen van activa en passiva in de balans en de winst- en verliesrekening gelijk of vrijwel gelijk zullen zijn, wijken de posten waaruit deze activa en passiva zijn opgebouwd in de jaarrekening en de aangifte Vpb van elkaar af. Dit geldt dus ook voor de balansinformatie die micro-ondernemingen in de jaarrekening moeten opnemen en deponeren. Waar bijvoorbeeld in

de jaarrekening de post «vaste activa» volstaat, moet die post voor de belastingaangifte worden uitgesplitst in posten zoals gebouwen en terreinen, en machines en installaties Dit betekent dat de Belastingdienst herclassificaties zou moeten maken voordat de aangeleverde fiscale gegevens zouden kunnen voldoen aan de voorschriften voor de te publiceren balans van micro-ondernemingen. Wanneer de Belastingdienst de balansinformatie zou moeten onttrekken aan de aangifte Vpb en zelf zou moeten samenvoegen, zou deze dienst daarmee, onbedoeld, een verantwoordelijkheid krijgen voor de gegevens die via het handelsregister openbaar worden gemaakt. De Belastingdienst zou dan in feite de jaarrekening opstellen. Dit gaat niet samen met het uitgangspunt in het BW en de richtlijn jaarrekening dat het bestuur verantwoordelijk is voor het opstellen en openbaar maken van de jaarrekening (artikel 33 van de richtlijn jaarrekening en 2:101 en 394 BW). De ondernemer is verantwoordelijk voor de gegevens die openbaar worden gemaakt en zou dat moeten blijven.

Bovendien is de hierboven genoemde toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen een optionele bepaling, waarvan niet alle ondernemingen gebruik maken. Deze waarderingsgrondslag dient ook optioneel te blijven, omdat de resultaten op die grondslag gematigder zijn dan op de commerciële waarderingsgrondslagen uit het jaarrekeningenrecht (de verkrijgings- of vervaardigingsprijs of de actuele waarde). Niet iedere ondernemer wil zijn resultaten in de jaarrekening gematigder voorstellen dan ze op commerciële grondslag zijn.

Ook de aanpassing van de door deze leden genoemde Standard Business Reporting (SBR) biedt geen uitkomst. Het gevolg van het gebruik van SBR is dat de deponering van de jaarrekening in de toekomst nauwelijks meer een administratieve belasting zal zijn. De kern van SBR is dat de gegevens in de bedrijfsadministratie van de onderneming zodanig worden gelabeld, dat op eenvoudige wijze verschillende (financiële) verantwoordingen elektronisch aan de overheid (Belastingdienst, Handelsregister, statistische doeleinden) kunnen worden samengesteld en aangeleverd. Kleine rechtspersonen hebben bovendien een alternatief voor de aanschaf van SBR-software in de vorm van de online service «zelf deponeren jaarrekening». Zij kunnen via deze webvoorziening hun jaarrekeninggegevens invoeren en vervolgens elektronisch deponeren bij de Kamer van Koophandel. De online service zorgt voor verdere verwerking via SBR. Zo het wenselijk zou zijn om SBR aan te passen zodat de Belastingdienst die informatie naar het handelsregister zou kunnen sturen, zou de besparing zo gering zijn dat die niet opweegt tegen het invoeren van een nieuwe verplichting en verantwoordelijkheid voor de Belastingdienst, die niet past in de taakstelling en bedrijfsvoering van die overheidsdienst. Het wetsvoorstel waarbij deponering van de jaarrekening via SBR verplicht wordt gesteld, ligt momenteel bij de Raad van State ter advisering.

Beursfondsen kunnen op basis van artikel 5:25o van de Wet op het financieel toezicht inderdaad volstaan met het toesturen van de jaarrekening aan de AFM, die de jaarrekening vervolgens – ongewijzigd – doorstuurt naar het handelsregister. Het beursfonds wordt dan geacht aan zijn deponeringsplicht op basis van het BW te hebben voldaan (artikel 2:394 lid 8 BW). De jaarrekening die het beursfonds bij de AFM dient aan te leveren, is echter identiek aan de jaarrekening die bij het handelsregister dient te worden aangeleverd. Het gaat om dezelfde jaarrekening op commerciële grondslagen die op basis van de voorschriften in het BW (en de IAS-Verordening) is opgesteld. De AFM hoeft geen informatie te destilleren uit een groter geheel. De constructie is dus niet vergelijkbaar.

Overigens is in het wetsvoorstel niet expliciet bepaald dat de mogelijkheid tot het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen voor het opstellen van de commerciële jaarrekening ook openstaat voor micro-ondernemingen. Bij nota van wijziging zal worden voorgesteld deze faciliteit ook aan te bieden aan micro-ondernemingen nu zij als onderdeel van de groep kleine rechtspersonen ook al gebruik konden maken van deze optie.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de mogelijkheid die de richtlijn jaarrekening biedt om middelgrote groepen, met uitzondering van organisaties van openbaar belang, vrij te stellen van de verplichting een geconsolideerde jaarrekening op te stellen. Zij vragen of het klopt dat onder andere Duitsland, Frankrijk, Italië, Ierland, Luxemburg, Finland, Griekenland, Portugal en Spanje deze vrijstelling wel doorvoeren. Zij vragen of een dergelijke vrijstelling een administratieve lastenverlichting teweeg kan brengen zonder dat sprake is van verlies aan informatieverschaffing nu het opstellen en publiceren van enkelvoudige jaarrekeningen van groepsondernemingen gehandhaafd blijft. Zij vragen naar de voor- en nadelen van een mogelijke vrijstelling.

De mogelijkheid om middelgrote groepen vrij te stellen van de consolidatieplicht bestond reeds onder de zevende richtlijn. Nederland heeft destijds geen gebruik gemaakt van deze lidstaattoptie. In Duitsland, Italië, Ierland, Luxemburg, Griekenland en Spanje bestaat inderdaad een vrijstelling van de consolidatieplicht voor middelgrote groepen. Daarbij wordt opgemerkt dat de drempelwaarden aan de hand waarvan de categorie middelgrote groepen in deze lidstaten wordt gekwalificeerd, uiteen lopen. Dat is mogelijk omdat lidstaten vrij zijn deze lager te stellen dan de drempelwaarden in de Europese regelgeving. In de richtlijn jaarrekening wordt voor middelgrote groepen uitgegaan van een balanstotaal van € 20 miljoen, een netto-omzet van € 40 miljoen en totaal aantal werknemers van 250. In de zevende richtlijn waren de drempelwaarden een balanstotaal van € 17,5 miljoen, netto-omzet van € 35 miljoen en 250 werknemers. Zo geldt in Spanje een vrijstelling voor middelgrote groepen met een balanstotaal van € 11,4 miljoen en een netto-omzet van € 22,8 miljoen, terwijl in Luxemburg een balanstotaal van € 17,5 miljoen en een netto-omzet van € 35 miljoen wordt gehanteerd. In Ierland is wetgeving die al wel is vastgesteld, maar nog niet in werking is getreden waarin een vrijstelling is opgenomen voor groepen met een balanstotaal van € 10 miljoen en een netto-omzet van € 20 miljoen. Daarbij wordt opgemerkt dat in een aantal lidstaten nog wetgeving aanhangig of in voorbereiding is waardoor nog niet vaststaat of de vrijstelling voor middelgrote groepen gehandhaafd blijft en welke drempelwaarden zullen gelden. Bij navraag bleek dat in Finland geen gebruik wordt gemaakt van de lidstaattoptie om middelgrote groepen vrij te stellen. Het is mij niet bekend of Frankrijk en Portugal van de lidstaattoptie gebruik hebben gemaakt. Bij de uitvoering van de richtlijn jaarrekening wordt niet voorgesteld alsnog gebruik te maken van deze vrijstelling in Nederland. Wanneer de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen voor een moederonderneming van een middelgrote groep vervalt, brengt dit vanzelfsprekend een verlaging van de administratieve lasten mee. Daar staat echter verlies aan informatie tegenover. Hoewel de rechtspersonen binnen de groep wel zelf jaarrekeningen dienen op te stellen, zou geen informatie worden gegeven over de financiële positie van de groep als geheel. Voor de geconsolideerde jaarrekening worden de financiële gegevens van de rechtspersonen binnen de groep naar hetzelfde tijdstip en op dezelfde grondslagen verwerkt. Onderlinge vorderingen en transacties binnen de groep vervallen, waardoor de financiële positie van de groep als ware het één rechtspersoon wordt weergegeven. Zou deze consolidatieplicht vervallen, dan verdwijnt dit inzicht in de groep als geheel. Gezien de grootte van een



middelgrote groep, zou dit in het maatschappelijk verkeer ongewenst zijn. In Nederland is er in het verleden voor gekozen dat alleen voor kleine concerns een vrijstelling van de consolidatieplicht gepast is. Waar de vierde richtlijn nog een optie aan lidstaten liet om kleine groepen vrij te stellen van de verplichting tot consolidatie, moeten kleine groepen op basis van de richtlijn jaarrekening worden vrijgesteld van de consolidatieplicht. Nu wordt voorgesteld de drempelwaarden voor de categorie klein te verhogen, zullen groepen die voorheen niet binnen de drempelwaarden van een kleine groep vielen maar als middelgrote groep kwalificeerden, gebruik kunnen maken van de vrijstelling van de consolidatieplicht.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe gekomen is tot de bedragen behorend bij het opstellen van een jaarrekening en het aantal geschatte rechtspersonen waarvan is uitgegaan bij de berekening van de geschatte lastenverlichting. Zij vragen of rechtspersonen die thans als klein kwalificeren en geen recht hebben op vrijstellingen, krachtens het wetsvoorstel onder het micro-regime vallen. Zij vragen ook of en hoeveel uitzonderingen hierop zullen bestaan in de praktijk en wat daarvan de achtergrond is.

Voor de kosten die zijn verbonden aan het opstellen van een jaarrekening door kleine, middelgrote en grote rechtspersonen, is uitgegaan van de bedragen die daarvoor zijn opgenomen in de in 2008 uitgevoerde nulmeting van de administratieve lasten als gevolg van wet- en regelgeving van het Ministerie van Justitie. Deze nulmeting wordt gebruikt als basis voor de regeldrukberekeningen bij voorstellen voor wet- en regelgeving van het ministerie. Omdat er thans nog geen categorie micro-ondernemingen bestaat, diende een schatting gemaakt te worden van de kosten van het opstellen van een jaarrekening door ondernemingen die onder het micro-regime vallen. Deze kosten zijn geschat op twee derde van de kosten die verbonden zijn aan het opstellen van een jaarrekening onder het regime voor kleine rechtspersonen, oftewel € 1.000 (2/3 van € 1.498). Deze lastenverlichting volgt met name uit de vrijstelling voor micro-ondernemingen van de verplichting tot het opstellen en publiceren van een toelichting op de jaarrekening. De schattingen van het aantal grote, middelgrote, kleine en micro-ondernemingen zijn gebaseerd op cijfers van de Kamer van Koophandel. Daarbij is voor de omvang van de verschillende categorieën rechtspersonen op basis van de huidige drempelwaarden gekeken naar de gedeponeerde jaarrekeningen in de periode 1 juli 2013 tot 30 juni 2014. De Kamer van Koophandel heeft ook een schatting gemaakt van de omvang van de categorieën rechtspersonen op basis van de voorgestelde nieuwe drempelwaarden.

De groep micro-ondernemingen is onderdeel van de groep kleine rechtspersonen. Wanneer een rechtspersoon voldoet aan de drempelwaarden van een kleine rechtspersoon, kan hij gebruik maken van de vrijstellingen die de wet aan deze groep biedt (vgl. artikel 2:396 BW). Wanneer een rechtspersoon voldoet aan de lagere drempelwaarden van een micro-onderneming, zal hij gebruik kunnen maken van de vrijstellingen voor deze categorie ondernemingen, zoals voorgesteld in artikel 2:395a BW. Hij is daartoe niet verplicht. Het voldoen aan twee van de drie drempelvoorwaarden is bepalend voor het gebruik kunnen maken van het micro-regime, dat wil zeggen een balanstotaal van ten hoogste € 350.000, een netto-omzet van maximaal € 700.000 en ten hoogste 10

werknemers. Verder kan er geen gebruik worden gemaakt van het micro-regime door organisaties van openbaar belang, zoals beursvennootschappen, en door beleggings- en participatieondernemingen.

De Minister van Veiligheid en Justitie,  
G.A. van der Steur