

GECOMBINEERDE COMMISSIE VENNOOTSCHAPSRECHT
van de
Nederlandse Orde van Advocaten
en de
Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie

Advies inzake het consultatiedocument met het concept Besluit houdende regels ter implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (PbEU 2022, L322) (Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering; hierna: "Concept-besluit").

I. Inleiding

1. De Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van de NOvA en de KNB ("de GCV") heeft kennisgenomen van de consultatie over het Concept-besluit en de gelijktijdig ter consultatie gepubliceerde concept Nota van Toelichting bij het Concept-besluit ("Nota van Toelichting" of "NvT").¹ Het Concept-besluit voorziet gedeeltelijk in een nieuw, zelfstandig, besluit – het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Het Concept-besluit leidt daarnaast tot aanpassingen van enkele bestaande besluiten, waaronder het Besluit inhoud bestuursverslag en het Besluit instelling auditcommissie alsmede tot intrekking van het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie.
2. Het Concept-besluit implementeert onderdelen van Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (PbEU 2022, L 322), hierna aangeduid als de *Corporate Sustainability Reporting Directive* ("CSRD"). De (implementatie van de) CSRD leidt ertoe dat ondernemingen die onder het toepassingsbereik van de CSRD vallen als onderdeel van hun bestuursverslag duurzaamheidsinformatie moeten publiceren.
3. Het Concept-besluit is op 22 november 2023 ter openbare consultatie gepubliceerd. De wettelijke grondslag voor het Concept-besluit is art. 2:391a BW. Dit artikel zal worden ingevoerd door de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting, waarvan het voorstel van wet op 5 december jl. door de Eerste Kamer is aangenomen.² Over (het voorstel voor) deze wet heeft de GCV in oktober 2022 en in september 2023 adviezen uitgebracht.³ Daarnaast heeft de GCV op 9 september 2023

¹ <https://www.internetconsultatie.nl/duurzaamheidsrapportage/b1>.

² Eerste Kamer, vergaderjaar 2022–2023, 36 157.

³ Advies van de GCV van 4 oktober 2022 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"), resp. Aanvullend advies van de GCV van 9 september 2023 inzake het voorstel van wet tot

advies uitgebracht over het ambtelijk voorontwerp van het op 17 juli 2023 ter openbare consultatie gepubliceerde voorstel voor de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering (“Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD”).⁴

4. In de hierboven genoemde adviezen heeft de GCV er meermaals op gewezen de versnipperde implementatie van de CSRD in de Nederlandse wet- en regelgeving geen gelukkige keuze te vinden. Die kanttekeningen zal de GCV in dit advies niet herhalen, verwezen wordt naar de reeds gemaakte opmerkingen.
5. De kern van het Concept-besluit is het implementeren van de verplichting om te rapporteren over duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag. De materiële rapportage-standaarden voor het duurzaamheidsverslag – de *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)* – zijn (en worden) opgesteld door de Europese Commissie in de vorm van rechtstreeks werkende Europese uitvoeringsverordeningen. Het Concept-besluit bevat om die reden met name bepalingen die het toepassingsbereik regelen van de verplichting om duurzaamheidsinformatie te publiceren.
6. In de NvT bij het Concept-besluit wordt vooropgesteld wat het uitgangspunt is bij het implementeren in het Concept-besluit: “Aangezien de richtlijn een wijziging inhoudt van de Jaarrekeningrichtlijn en die richtlijn is geïmplementeerd in het ondernemingsrecht in Boek 2 BW, staan de artikelen in dit implementatiebesluit en de terminologie die in de duurzaamheidsrapportering gehanteerd moet worden in de context van de Jaarrekeningrichtlijn en het BW. Daarom sluit deze implementatie aan bij de systematiek van Boek 2 van het BW (rechtspersonen) in het algemeen en van titel 9 (jaarrekening en bestuursverslag) van dat boek in het bijzonder. Het besluit volgt de tekst van de richtlijn nauwgezet en wijkt daar alleen van af als dat noodzakelijk is om aan te sluiten bij de terminologie en het systeem van het Nederlandse ondernemingsrecht en het jaarrekeningenrecht. Er worden geen andere eisen gesteld ten aanzien van inhoud en toepassingsbereik van de rapporteringsplicht dan die de richtlijn voorschrijft of toelaat.”⁵
7. In dit advies heeft de GCV enige voorbeelden opgenomen van voorgestelde artikelen in het Concept-besluit waarbij, in de zienswijze van de GCV, onzeker is of de wens om aan te sluiten bij de terminologie en systematiek van Boek 2 BW wordt bereikt (paragraaf III). Hieraan vooraf gaan enkele opmerkingen over fundamentele onduidelijkheden in het Concept-besluit (paragraaf II). Zoals de GCV ook in haar

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 Zie <https://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetduurzaamheidsrapportering/b1> en het advies van de GCV daarover van 9 september 2023 (Advies inzake het consultatiedocument met het voorstel tot Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Wet op het financieel toezicht, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten in verband met de implementatie van richtlijn (EU) 2022/2464 met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (PbEU 2022, L 322) (Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering; hierna: “Wetsvoorstel”).”

⁵ NvT, p. 10.

eerdere adviezen heeft opgemerkt, is een gevolg van de versnipperde implementatie dat gedurende de loop van het wetgevingsproces inzake implementatie van de CSRD nieuwe vragen kunnen ontstaan. De in het onderhavige advies van de GCV opgenomen vragen en opmerkingen moeten daarom niet als uitputtend worden opgevat.

II. Algemene opmerking – uitstel van duidelijkheid over keuzes bij lidstaatopties onwenselijk

8. In het advies van 9 september 2023 over het Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD heeft de GCV opmerkingen gemaakt over de onwenselijke situatie dat onduidelijkheid bestaat over de wijze van implementeren van lidstaatopties. Als één van de voorbeelden is daarbij gewezen op het assurance-onderzoek van duurzaamheidsinformatie. De CSRD bevat op dit punt twee lidstaatopties die, kort gezegd, ruimte bieden om een andere partij de duurzaamheidsinformatie te laten controleren dan de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening.
9. Over de wijze waarop invulling wordt gegeven aan deze lidstaatopties is in de Memorie van Toelichting (“MvT”) bij het Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD opgemerkt dat deze lidstaatopties “verder worden verkend”.⁶ In de NvT (p.13) bij het Concept-besluit wordt dit herhaald, waarbij is opgemerkt dat “[n]a besluitvorming hierover (...) een en ander [zal] worden verwerkt in het wetsvoorstel [het hierboven genoemde Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD] en, waar nodig, in het onderhavig besluit.”
10. Ziet de GCV het goed, dan is deze passage in de NvT bij het Concept-besluit niet in lijn met de voorgestelde tekst van art. 8, lid 1, Concept-besluit. Daarin wordt namelijk het volgende bepaald: “De accountant aan wie de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening is verleend, bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, verricht een assuranceonderzoek van de duurzaamheidsrapportering.” De voorgestelde bewoordingen van art. 8 Concept-besluit suggereren, in tegenstelling tot de tekst in de NvT, dat wordt voorgesorteerd op de uitkomst van de wijze van implementeren van de lidstaatoptie.
11. Hoewel inhoudelijk voor die keuze naar het oordeel van de GCV veel te zeggen is⁷, kan dat in de praktijk tot (rechts)onzekerheid leiden. Het is immers niet ongebruikelijk dat ondernemingen de opdrachtverlening tot controle van de jaarrekening agenderen in de aandeelhoudersvergadering die plaatsvindt voorafgaand aan, of in, het te controleren boekjaar. Omdat voor de eerste groep ondernemingen vanaf boekjaar 2024 geldt dat assurance dient plaats te vinden van de duurzaamheidsinformatie op grond van de (implementatie van de) CSRD, zal bij ondernemingen de wens kunnen bestaan om in de aandeelhoudersvergadering die in 2024 plaatsvindt een accountant te benoemen die de jaarrekening over boekjaar 2024 – en niet zelden (ook) over boekjaar 2025 – dient te controleren. De huidige bewoordingen van art. 8 Concept-besluit suggereren dat daarmee dan ook de opdracht tot beoordeling van de duurzaamheidsverslaggeving is (of moet worden) gegeven. Tegelijkertijd wordt echter de mogelijkheid uitdrukkelijk opgehouden dat dit gedurende het

⁶ MvT bij Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD op p. 3, resp. p. 22.

⁷ Verwezen wordt naar het advies van 9 september 2023.

wetgevingsproces nog weer kan worden aangepast.

12. In haar advies van 9 september 2023 op het Concept-wetsvoorstel implementatie CSRD wees de GCV er al op dat aan normadressaten tijdig duidelijkheid moet worden verschaft over de wijze van implementeren. Het voorgaande vormt hiervan een illustratie. Indien de wetgever de keuze over de wijze van implementeren van een lidstaatoptie voor zich uit blijft schuiven, zou ten minste aan ondernemingen de nodige flexibiliteit moeten worden geboden om, in afwachting van een uiteindelijke keuze, naar eigen inzicht invulling te kunnen geven aan – bijvoorbeeld – de wijze van het verlenen van de opdracht tot beoordeling van duurzaamheidsinformatie. Bovendien zou een beslissing over de wijze van implementeren door ondernemingen reeds gemaakte keuzes moeten eerbiedigen en geen – ook niet in materieel opzicht – terugwerkende kracht moeten hebben (bijvoorbeeld omdat alsnog in regelgeving zou worden bepaald dat bepaalde benoemingsprocedures moeten worden doorlopen die zien op beoordeling van informatie over reeds aangevangen boekjaren).

III. Opmerkingen bij onderdelen van het Concept-besluit

Art. 1: Onduidelijkheden in definities

13. Art. 1 van het Concept-besluit bevat een opsomming van definities die voor het Concept-besluit gelden. In de NvT is hierover opgemerkt – zoals hiervoor ook kort werd genoemd – dat (deze definities in) het besluit in de “ondernemingsrechtelijke context [staan] en de termen die gebruikt zijn, moeten dan ook in beginsel worden begrepen zoals zij in het jaarrekeningenrecht c.q. het ondernemingsrecht worden gebruikt.”⁸
14. Als algemene opmerking stelt de GCV vast dat het gebruik van dubbele ontkenningen – zoals bijvoorbeeld in de omschrijving van “grote groep” – de leesbaarheid en inzichtelijkheid van bepalingen niet ten goede komt.
15. Aangaande een aantal definities (of juist het ontbreken daarvan) constateert de GCV specifieke onduidelijkheden.

- “Bijkantoor” en toepassingsbereik Titel 9 van Boek 2 BW

De definitie van bijkantoor ziet – blijkens de NvT (p. 26) op een “zelf geen rechtspersoonlijkheid hebbend in Nederland duurzaam aanwezig onderdeel van een rechtspersoon die niet onder het recht van een lidstaat van de EU of de EER valt.” Aan bijkantoren zijn in het Concept-besluit zelfstandige verplichtingen opgelegd, onder meer in art. 10 e.v. van het Concept-besluit.

De wettelijke grondslag voor het Concept-besluit is art. 2:391a BW, zoals eerder is opgemerkt. Art. 2:391a BW behoort tot Titel 9 van Boek 2 BW. Het toepassingsbereik van Titel 9 van Boek 2 BW wordt bepaald door art. 2:360 BW. In het licht van de in dat artikel genoemde rechtsvormen waarop Titel 9 van Boek 2

⁸ NvT, p. 24.

BW van toepassing is verklaard – kort gezegd: naamloze en besloten vennootschappen, verenigingen en coöperaties, (bepaalde) stichtingen, bepaalde commanditaire vennootschappen en vennootschappen onder firma, alsmede (ongeacht de rechtsvorm) banken en verzekeraars – kan de vraag worden opgeworpen of de wettelijke grondslag van art. 2:391a jo. 2:360 BW wel toereikend is om verplichtingen aan bijkantoren (zoals gedefinieerd) op te leggen. Hetzelfde geldt overigens voor de omschrijving van netto-omzet welke zou moeten gelden ten aanzien van rechtspersonen met een buiten de EU of EER gelegen zetel.

- “Dochtermaatschappij”/”moedermaatschappij” en relevantie voor consolidatieplicht en -kring

Het Concept-besluit bevat een verwijzing naar het begrip “dochtermaatschappij” (als bedoeld in art. 2:24a BW) en introduceert het begrip “moedermaatschappij”. Hierover wordt in de NvT opgemerkt (p. 25) dat (onderstreping toegevoegd GCV) “[e]en moedermaatschappij wordt gedefinieerd als een vennootschap (ongeacht beursnotering) of een bank of verzekeringsmaatschappij (ongeacht beursnotering of rechtsvorm) die aan het hoofd staat van een groep als bedoeld in artikel 2:24b BW. De term moedermaatschappij sluit zo mede aan bij de reeds bestaande term dochtermaatschappij in artikel 2:24a BW.”

Minst genomen is deze passage in de NvT niet volledig. In Boek 2 BW is primair bepalend voor de consolidatieplicht (en -kring) voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening of sprake is van een groep (als bedoeld in art. 2:24b BW), alsmede van een groepshoofd (art. 2:406 BW). Indien een rechtspersoon een dochtermaatschappij (in de zin van art. 24a BW) heeft, doch geen groepsrelatie bestaat is in beginsel geen sprake van een groepshoofd en (dus) evenmin van een verplichting tot het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening. Hoewel in de praktijk vaak sprake zal zijn van samenvaal van het zijn van dochtermaatschappij en groepsmaatschappij, is dat niet per definitie het geval. Hierdoor is niet uit te sluiten dat bepaalde vrijstellingen (volgend uit art. 5 Concept-besluit) voor het opnemen van duurzaamheidsverslaggeving in het bestuursverslag bij aanwezigheid van een moeder-dochter verhouding als bedoeld in het Concept-besluit van toepassing zijn, terwijl géén sprake is van een geconsolideerde jaarrekening(plicht) omdat een groepsrelatie afwezig is. Om dit mogelijke uiteenlopen te voorkomen, adviseert de GCV om het aanknopingspunt voor consolidatie(plicht) van jaarrekeningen (thans op grond van Boek 2 BW: de aanwezigheid van een groepsrelatie) te laten samenvallen met het aanknopingspunt voor (vrijstelling in groepsverhoudingen van) het opstellen van duurzaamheidsverslaggeving.

- Ontbreken van een definitie van “geconsolideerd bestuursverslag”

In verschillende bepalingen van het Concept-besluit (waaronder artikel 6) komt de term “geconsolideerd bestuursverslag” voor. De GCV heeft wel een beeld bij wat hiermee wordt bedoeld, maar met het oog op de rechtszekerheid ligt definiëring van deze term in de rede, ook omdat de term evenmin is omschreven in Boek 2 BW. De GCV adviseert om die reden deze term te definiëren in art. 1.

Art. 8: Voorsorteren op beoordeling duurzaamheidsrapportering door accountant die jaarrekening controleert

16. Hierboven in paragraaf II is een aantal algemene opmerkingen gemaakt over art. 8 van het Concept-besluit. In aanvulling daarop merkt de GCV nog het volgende op.
17. De praktijk laat zien dat het overgrote deel van de ondernemingen dat assurance laat verlenen bij duurzaamheidsinformatie, gebruik maakt van een accountant die verbonden is aan de accountantsorganisatie waaraan de opdracht tot controle van de jaarrekening is verleend. Tegelijkertijd is de natuurlijk persoon-accountant die de controleverklaring bij de jaarrekening ondertekent doorgaans een andere persoon dan de accountant die de assurance-verklaring tekent die ziet op de duurzaamheidsinformatie. In de voorgestelde tekst van art. 8 lid Concept-besluit kan deze praktijk worden bestendig; in de tekst wordt verwezen naar de “accountant bedoeld in art. 2:393 lid 1 BW aan wie de opdracht is verleend”. In dat artikel is bepaald dat de opdracht ook kan worden verleend aan een accountantsorganisatie (hetgeen in de praktijk doorgaans het geval is). In de NvT (p. 38) wordt echter opgemerkt dat “[a]rtikel 8, eerste lid, bepaalt dat de externe accountant die ook de jaarrekening controleert, onderzoek dient te doen naar de duurzaamheidsrapportering. Hij geeft zijn oordeel [etc.]”
18. De omschrijving “externe accountant” ziet in de Wet toezicht accountantsorganisaties op de natuurlijke persoon-accountant. Naar het de GCV voorkomt kan het niet de bedoeling zijn om de bestendige praktijk te wijzigen dat verschillende natuurlijk personen-accountants, verbonden aan dezelfde accountantsorganisatie waaraan de opdracht tot controle van de jaarrekening is verleend, een verklaring afgeven bij respectievelijk de jaarrekening en bij duurzaamheidsinformatie. De GCV adviseert daarom in de toelichting op art. 8 Concept-besluit te verduidelijken dat controle van de jaarrekening en beoordeling van de duurzaamheidsinformatie niet door een en dezelfde natuurlijk persoon-accountant hoeft plaats te vinden.

Aanpassingen in het Besluit instelling auditcommissie

19. Onderdeel 19 van het Concept-besluit leidt tot aanpassingen in het Besluit instelling auditcommissie. Kort gezegd worden de taken van de auditcommissie uitgebreid met het oog op het toezien op het totstandkomingsproces van duurzaamheidsverslaggeving.
20. Het voorgestelde nieuwe lid 5 van art. 2 Besluit instelling auditcommissie luidt als volgt: “In afwijking van het tweede en het vierde lid kan een orgaan worden aangewezen dat de aan de auditcommissie toegekende taken met betrekking tot duurzaamheidsrapportering en de assurance van de duurzaamheidsrapportering in hun geheel uitoefent.”
21. In de NvT wordt over deze aanpassing het volgende opgemerkt (p. 47-48, onderstreping toegevoegd GCV): “Verder wordt gebruikgemaakt van de lidstaatoptie die artikel 39, lid 4bis, van de Auditrichtlijn zoals gewijzigd door de CSRD, biedt voor rechtspersonen om de in dit besluit aan de auditcommissie toegekende taken met betrekking tot duurzaamheidsrapportering en de assurance van de duurzaamheidsrapportering ook in hun geheel te laten uitvoeren door een ander orgaan dan de

auditcommissie. Bij zo'n orgaan kan worden gedacht aan een sustainability-commissie of corporate responsibility-commissie."

22. De GCV juicht toe dat de wetgever aan ondernemingen flexibiliteit toekent bij het toekennen van taken die voortvloeien uit Europese regelgeving aan organen van de vennootschap. De vraag kan echter worden opgeworpen of, zoals de NvT suggereert, de auditcommissie – en ook een sustainability-commissie of corporate responsibility-commissie – wel als *organen* van de vennootschap hebben te gelden. De GCV adviseert om dit ofwel te verduidelijken, ofwel op dit punt de toelichting aan te passen.

Den Haag, 18 december 2023

Bijlage:

Samenstelling van de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht

Bijlage

Samenstelling van de Gecombineerde Commissie Venootschapsrecht:

mr. A.F.J.A. (Fons) Leijten, advocaat Stibbe, Amsterdam - voorzitter
mr. Y. (Yvette) Borrius, advocaat Florent, Amsterdam
prof. mr. K.W.H. (Kleis) Broekhuizen, advocaat Keijser Van der Velden, Nijmegen
prof. mr. J.B.S. (Steven) Hijink, advocaat-lid, advocaat CalcuLaw, Rotterdam
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, Amsterdam
mr. H.J. (Hendrik) Portengen, notaris Loyens & Loeff, Rotterdam
prof. mr. G.J.C. (Günther) Rensen, notaris-lid, professional support lawyer Allen & Overy, 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