

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

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").

I. Inleiding

1. De Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van de NOvA en de KNB ("de GCV") heeft kennisgenomen van de consultatie over het Wetsvoorstel en de gelijktijdig ter consultatie gepubliceerde concept Memorie van Toelichting op het Wetsvoorstel ("Memorie van Toelichting" of "MvT").¹ Het Wetsvoorstel leidt tot aanpassingen van, onder meer, de Wet op het financieel toezicht ("Wft"), de Wet toezicht accountantsorganisaties ("Wta"), Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ("BW") en de Wet op het accountantsberoep ("Wab").
2. Het Wetsvoorstel implementeert – gedeeltelijk – 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 "richtlijn duurzaamheidsverslaggeving". In de literatuur en in het – hierna te noemen – eerdere advies van de GCV wordt deze Europese richtlijn ook wel 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 Wetsvoorstel is op 17 juli 2023 ter openbare consultatie gepubliceerd. De consultatieperiode loopt tot en met 10 september 2023. De consultatieperiode bedraagt derhalve acht weken, waarvan het overgrote deel in de (zomer)vakantieperiode valt. De richtlijn duurzaamheidsverslaggeving dient op 6 juli 2024 in nationale regelgeving te zijn omgezet. In het licht van deze (korte) implementatietermijn is een korte termijn voor consultatie van het Wetsvoorstel verklaarbaar. Daar staat tegenover dat over de inhoud van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving al in het najaar van 2022 op Europees niveau het politiek akkoord was bereikt, waarmee de uiteindelijke inhoud van die richtlijn vaststond. De Europese richtlijn zelf is vervolgens op 14 december 2022 vastgesteld en op 16 december 2022 in het Europese

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

Publicatieblad gepubliceerd.² Hoewel de GCV het prijzenswaardig vindt dat (dit deel van) de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving (wel) openbaar wordt geconsulteerd, stelt zij vast dat de gekozen consultatieperiode en -termijn afbreuk doen aan de effectiviteit van consulteren. Praktisch gezien hebben belanghebbenden, waartoe ook de GCV zich rekent, nauwelijks tijd (gehad) om te reageren op het Wetsvoorstel. Het gevolg hiervan is dat de in het onderhavige advies van de GCV opgenomen vragen en opmerkingen niet als uitputtend moeten worden opgevat. Niet uit te sluiten is dat in de loop van het wetgevingsproces van het Wetsvoorstel nog nieuwe vragen rijzen die de GCV nopen tot aanvulling van het onderhavige advies.

4. De kern van het Wetsvoorstel, zoals op p. 1 van de Memorie van Toelichting wordt erkend, betreft "implementatie van de wijzigingen die de richtlijn duurzaamheidsrapportering brengt in de regelgeving voor accountantsorganisaties en externe accountants door de voorgeschreven controle van duurzaamheidsrapportering. Ook implementeert het wetsvoorstel de voorschriften over het algemeen beschikbaar stellen van de duurzaamheidsrapportering door beursvennootschappen."³ Omdat de GCV niet tot haar kerngebied rekent om te adviseren over onderwerpen die primair liggen op het terrein van regulering van accountant(s)organisaties, is het onderhavige advies toegespitst op die onderdelen van het Wetsvoorstel die Boek 2 BW raken. In samenhang daarmee wordt hieronder eerst een aantal algemene opmerkingen gemaakt, waarna vervolgens enkele specifieke opmerkingen volgen die Boek 2 BW betreffen. Hierbij wijst de GCV tevens op haar in oktober 2022 uitgebrachte advies over, kort gezegd, de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting ("GCV-advies Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting").⁴ Dit advies is aangehecht als bijlage II.

II. Algemene opmerkingen

Versnipperde implementatie in Wetsvoorstel en in Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting is onwenselijk

5. De belangrijkste algemene opmerking houdt verband met de opmerking in de MvT dat "[d]e inhoudelijke duurzaamheidsrapporteringsverplichtingen voor ondernemingen zullen worden uitgevoerd in een algemene maatregel van bestuur gebaseerd op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek."⁵ De MvT bepaalt hierover verder dat "[t]hans (...) een wetsvoorstel aanhangig [is] waarin wordt voorgesteld een nieuw artikel 391a aan Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek toe te voegen" en dat "[h]et streven is om de verplichtingen uit de richtlijn duurzaamheidsrapportering te implementeren op basis van die nieuwe rechtsgrondslag. Het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie zal daarbij worden ingetrokken."⁶

² PbEU 2022, L 322/15, van 16 december 2022.

³ MvT, p. 1.

⁴ 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).

⁵ MvT, p. 1.

⁶ MvT, p. 3 resp. 4.

6. Uit deze passages blijkt dat dit, voor ondernemingen zeer belangrijke, onderdeel van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving wordt geïmplementeerd in de nog op te stellen algemene maatregel van bestuur waarvoor de rechtsgrondslag wordt gewijzigd in de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting. Bij dit wetsvoorstel, dat op 6 juli 2023 is aangenomen door de Tweede Kamer en thans aanhangig is bij de Eerste Kamer⁷, heeft de GCV in het vorig jaar uitgebrachte GCV-advies Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting een aantal fundamentele kanttekeningen geplaatst. Deze kanttekeningen zien (onder meer) op de gemaakte beleidsmatige keuzes en afwegingen rondom het onduidelijke onderscheid in de nieuw voorgestelde leden 1 en 2 van art. 2:391a BW (en de gevolgen daarvan voor strafbaarstelling op grond van de Wet economische delicten) en inconsistenties bij de vormgeving van de rol van de Autoriteit Financiële Markten. Verwezen wordt naar paragrafen 3 tot en met 6 van het GCV-advies Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting.
7. Gedurende de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer is aan deze kanttekeningen geen (zichtbare) aandacht geschonken. Verder bevat het thans in de Eerste Kamer aanhangige voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting naar de GCV voorkomt (nog steeds) wet-technische fouten.⁸ Het gevolg is dat, in de zienswijze van de GCV, (nog steeds) kanttekeningen te plaatsen zijn bij de wijze van implementeren van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving en deze kanttekeningen vanwege de versnipperde wijze van implementeren opnieuw naar voren (moeten) worden gebracht. Tegelijkertijd kan aan een deel van de kanttekeningen, zo de wetgever naar aanleiding daarvan aanpassingen zou willen doorvoeren, slechts worden tegemoetgekomen door reeds door de Tweede Kamer aangenomen wetgeving te amenderen.
8. De keuze voor een versnipperde implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving resulteert in een weinig transparant implementatietraject van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving, waarbij de kans op inconsistenties bij de implementatie aanzienlijk is.⁹ Dit kan – nog steeds – worden voorkomen door alsnog ervoor te kiezen om alle onderdelen van de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving in één zelfstandig wetsvoorstel op te nemen. Naar het oordeel van de GCV is hiervoor veel te zeggen. Zij adviseert om die reden om alle onderdelen van de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving in het Wetsvoorstel te implementeren en, daar waar nodig, in het Wetsvoorstel aanpassingen voor te stellen van het thans in de Eerste Kamer aanhangige voorstel voor Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting.

Uitstellen, respectievelijk niet op wetsniveau maken, van keuzes bij lidstaatopties leidt tot onduidelijkheden

9. Een tweede algemene opmerking – die overigens in het verlengde ligt van de keuze om de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving verspreid en deels op het niveau van een algemene maatregel van bestuur

⁷ Eerste Kamer, vergaderjaar 2022–2023, 36 157, A.

⁸ Verwezen wordt bijvoorbeeld naar het voorgestelde Artikel IV van de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting dat, naar de GCV voorkomt, onjuist is (zie ook onderdeel 6 van het GCV-advies Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting). Het bij de Eerste Kamer aanhangig voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting bevat deze onjuistheid nog steeds.

⁹ Een voorbeeld hiervan is opgenomen in alinea 20 hierna.

te implementeren – betreft het gebrek aan parlementaire betrokkenheid en duidelijkheid voor marktpartijen bij het uitstellen van het maken van keuzes bij lidstaatopties.

10. In de Memorie van Toelichting bij het voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting is, toegespitst op de keuze om art. 2:391a BW aan te passen¹⁰, opgemerkt dat "[d]e parlementaire betrokkenheid is verzekerd doordat er een voorhangprocedure is opgenomen. Voor deze aanpak pleit tevens dat er *meestal nauwelijks tot geen optionele bepalingen voor lidstaten in deze rapportagerichtlijnen zitten, zodat de beleidskeuzes bij de implementatie beperkt zijn of zelfs geheel ontbreken* (cursivering toegevoegd GCV)."¹¹
11. In lijn met bovengenoemde argumentatie in de Memorie van Toelichting bij het voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting ligt het voor de hand dat indien bij de implementatie van Europese regelgeving wél sprake is van beleidskeuzes, implementatie in een algemene maatregel van bestuur minder voor de hand ligt. Immers, die wijze van implementeren heeft tot gevolg dat sprake is van een beperkte(re) parlementaire betrokkenheid dan bij totstandkoming van wetgeving in formele zin. Weliswaar is gedurende de parlementaire behandeling van de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting door de Tweede Kamer erop aangedrongen de parlementaire betrokkenheid te vergroten – hetgeen geresulteerd heeft in amendering van het oorspronkelijke wetsvoorstel waardoor in het thans bij de Eerste Kamer aanhangige voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting is voorzien in een zogenoemde "verzwaarde voorhangprocedure"¹² – maar ook in een verzwaarde voorhangprocedure is de parlementaire betrokkenheid minder vergaand dan bij (een) wetgeving(sproces) in formele zin.
12. Hieraan kan worden toegevoegd dat het implementeren van Europese regelgeving door middel van implementatie in een algemene maatregel van bestuur tot gevolg heeft dat normadressaten minder tijd hebben om met die nieuwe voorschriften rekening te houden – bijvoorbeeld bij het (moeten) doorvoeren van organisatorische aanpassingen of het niet langer kunnen gebruiken van vrijstellingen – omdat de doorlooptijd van wetgeving in formele zin over het algemeen een stuk langer is dan de totstandkomingsperiode van een algemene maatregel van bestuur. Die benodigde aanpassingstijd rechtvaardigt dat indien Europese regelgeving lidstaatopties bevat, aan normadressaten tijdig duidelijkheid wordt verschaft over het al dan niet implementeren van lidstaatopties. In het Wetsvoorstel gebeurt dit (vooralsnog) echter niet – of niet expliciet – hetgeen hieronder aan de hand van enkele voorbeelden wordt geïllustreerd.
13. Het eerste voorbeeld betreft het assurance-onderzoek van duurzaamheidsinformatie. Op p. 3 van de MvT wordt opgemerkt dat – kort gezegd – de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving twee lidstaatopties bevat die ruimte bieden om een andere partij de duurzaamheidsrapportering te laten controleren dan

¹⁰ Welk artikel, zoals opgemerkt, ook de grondslag zal (gaan) vormen voor een deel van de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving.

¹¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2021–2022, 36 157, nr. 3, p. 2.

¹² Gewijzigd Amendement Idsinga e.a. (Tweede Kamer, vergaderjaar 2022–2023, 36 157, nr. 11).

de accountant die belast is met de controle van de jaarrekening. Lidstaten kunnen toestaan dat ook een andere accountant(sorganisatie) die beoordeling doet of een "onafhankelijke verlener van assurediensten." In de MvT wordt hieraan toegevoegd dat aan deze lidstaatopties "invulling [zou] kunnen worden gegeven met regels gebaseerd op een voorgestelde nieuwe grondslag in het Burgerlijk Wetboek. Deze lidstaatopties worden verder verkend", maar ook dat "[d]eze lidstaatoptie (...) in de uitvoering nog de nodige vragen op[roept]. Indien gewenst, kan op een later moment gebruik gemaakt worden van deze lidstaatoptie. De grondslag in het Burgerlijk Wetboek in het voorgestelde artikel 2:391a BW, biedt ruimte om een derde persoon of organisatie aan te wijzen die de duurzaamheidsinformatie kan onderzoeken en daarover een verklaring kan opstellen."¹³

14. Naar het de GCV voorkomt is het wel of niet vergroten van de populatie van mogelijke dienstverleners van assurance-onderzoek van duurzaamheidsinformatie een voor de praktijk zodanig belangrijk onderwerp dat regeling daarvan op het niveau van een wet in formele zin gerechtvaardigd is. Het uitstellen van het maken van een beleidsmatige afweging over deze vraag heeft reeds om die reden niet de voorkeur. Nog minder wenselijk is dat als gevolg van het uitstellen van het maken van deze keuze implementatie in een algemene maatregel van bestuur plaatsvindt. Over deze keuze merkt de GCV op dat in beginsel, indien een Europese richtlijn aan een lidstaat verschillende opties biedt, er veel voor te zeggen is om op nationaal niveau aan partijen eveneens keuzemogelijkheden te bieden. In dit geval komt het de GCV echter voor dat er goede argumenten zijn om van deze lidstaatoptie(s) géén gebruik te maken. Het toestaan dat uiteenlopende organisaties het assurance-onderzoek van de jaarrekening en een deel van het bestuursverslag enerzijds en (het overig deel van) de duurzaamheidsverslaggeving anderzijds, leidt tot een versnipperde beoordeling van jaarrekening en bestuursverslag (inclusief duurzaamheidsinformatie). Tegelijkertijd is de informatie die in de jaarrekening en het bestuursverslag moet worden opgenomen juist in toenemende mate inhoudelijk vervlochten. Dat pleit niet voor (de mogelijkheid van) versnippering van beoordeling van die informatie. Maar wat daar van zij: voor de praktijk is het wenselijk dat duidelijkheid wordt verschaft over de onderbouwde opvattingen van de wetgever over deze mogelijkheden en is het wenselijk dat die duidelijkheid reeds wordt gegeven op het niveau van een wet in formele zin, waarbij (ook) door het parlement daarop voldoende inhoudelijk en tijdig kan worden gereageerd.
15. Een tweede voorbeeld ziet op de mogelijkheid die de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving aan lidstaten biedt om – kort gezegd – "in uitzonderlijke gevallen" toe te staan dat bepaalde duurzaamheidsinformatie niet in het bestuursverslag hoeft te worden gepubliceerd indien "de openbaarmaking van dergelijke informatie ernstige schade zou toebrengen aan de commerciële positie van de onderneming, mits het weglaten van die informatie niet in de weg staat aan een getrouw en evenwichtig begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming alsmede van de effecten van haar activiteiten."¹⁴ Of deze lidstaatoptie in de Nederlandse wet- en regelgeving zal worden geïmplementeerd blijft in het Wetsvoorstel en in de MvT onbesproken.

¹³ MvT op p. 3, resp. p.22.

¹⁴ Deze lidstaatoptie vloeit voort uit het als gevolg van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving aangepaste art. 19bis lid 3, resp. 29bis lid 3 Richtlijn 2013/34/EU.

16. Van een derde lidstaattoptie – de mogelijkheid die lidstaten hebben om in plaats van de auditcommissie een orgaan aan te wijzen om bepaalde taken, ook op het terrein van duurzaamheidsverslaggeving, uit te voeren – kan impliciet uit het voorgestelde art. 24c Wta¹⁵ worden afgeleid dat Nederland van deze lidstaattoptie gebruik maakt. De MvT laat dit echter onbesproken. De GCV adviseert om expliciet in het Wetsvoorstel en de MvT tot uitdrukking te brengen dat en waarom van deze lidstaattoptie gebruik wordt gemaakt.
17. Samenvattend beveelt de GCV aan om daar waar bij de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving nationale beleidskeuzes gemaakt kunnen worden, deze beleidskeuzes te implementeren in een wet in formele zin en daarbij expliciet toe te lichten welke afwegingen geleid hebben tot de gemaakte keuze. Slechts in uitzonderingsgevallen zou, voorzien van een dragende motivering, implementatie moeten plaats vinden op het niveau van een algemene maatregel van bestuur. In dergelijke (uitzonderings)gevallen ligt het in de rede dat eveneens wordt toegezegd dat een ambtelijk concept van de op een later moment vast te stellen algemene maatregel van bestuur tijdig openbaar wordt geconsulteerd – vooruitlopend op de voorhangprocedure – waardoor belanghebbenden in staat worden gesteld te reageren op de voorgenomen wijze van implementeren.

III. Opmerkingen bij onderdelen van het Wetsvoorstel

Aanpassingen in Wft, Wta en Wab

18. De GCV laat de voorgestelde wijzigingen in de Wft, Wta, Wab en Wet tuchtrechtspraak accountants, tegen de achtergrond van de opmerkingen die zijn gemaakt in alinea 4 van dit advies, onbesproken.

Aanpassingen in Boek 2 BW

19. Het Wetsvoorstel bevat een aantal wijzigingen in Boek 2 BW.
20. In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld om in art. 2:392 lid 1, onder a, BW de volgende passage in te voegen: "een andere verklaring van de *accountant* zoals is voorgeschreven bij of krachtens deze titel" (cursivering GCV).¹⁶ Gerelateerd aan deze aanpassing is in de MvT opgemerkt dat "[t]hans (...) een wetsvoorstel aanhangig [is] waarin wordt voorgesteld een nieuw artikel 391a aan Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek toe te voegen [waarmee bedoeld wordt op het eerder genoemde voorstel voor de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting, *toevoeging GCV*]. Op basis van dat voorgestelde artikel kunnen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld omtrent (...) onder andere (...) de verklaringen door een accountant of accountantsorganisatie of door een andere derde persoon of organisatie".¹⁷ Blijkens de MvT beoogt het Wetsvoorstel, hetgeen hierboven in alinea 13 en 14 reeds is aangestipt, de beleidskeuze aangaande welke organisatie(s) het assurance-onderzoek van duurzaamheidsinformatie kunnen verrichten uit te stellen: "de grondslag in het Burgerlijk Wetboek

¹⁵ Art. II, onderdeel P, Wetsvoorstel.

¹⁶ Art. IV, onder A, Wetsvoorstel.

¹⁷ MvT p. 3-4.

in het voorgestelde artikel 2:391a BW, biedt ruimte om een derde persoon of organisatie aan te wijzen die de duurzaamheidsinformatie kan onderzoeken en daarover een verklaring kan opstellen", aldus de MvT.¹⁸ In de voorgenomen aanpassing van art. 2:392, lid 1, onder a, BW in het Wetsvoorstel wordt daarentegen wel voorgesorteerd op deze lidstaatoptie nu in de voorgenomen aanpassing slechts over de "accountant" wordt gesproken. De GCV adviseert deze inconsistentie op te heffen.

21. Onderdeel IV, onderdeel B, van het Wetsvoorstel bevat de tweede wijziging van Boek 2 BW. Ingevolge deze aanpassing worden ondernemingen die onder het toepassingsbereik van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving vallen verplicht om hun (volledige) bestuursverslag kosteloos op hun website openbaar te maken. Indien de onderneming geen eigen website heeft, dient de onderneming op verzoek kosteloos een volledig of gedeeltelijk afschrift van het bestuursverslag te verstrekken. Deze verplichte openbaarmaking op de website geeft invulling aan een lidstaatoptie – de wetgever had op grond van de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving evenzeer ervoor kunnen kiezen verplichte openbaarmaking op de website achterwege te laten¹⁹ – hetgeen illustreert dat het verschaffen van duidelijkheid over de wijze van implementeren van lidstaatopties uit de richtlijn duurzaamheidsverslaggeving op wetsniveau (wel) mogelijk is. In de MvT is de keuze voor deze lidstaatoptie toegelicht door erop te wijzen dat "het van belang is dat het bestuursverslag van ondernemingen die een duurzaamheidsrapportering [sic] opstellen, breed en gemakkelijk toegankelijk is voor belanghebbenden. Publicatie op de website van een onderneming kan daaraan bijdragen."²⁰ De GCV kan zich in die keuze, en de onderbouwing daarvan, vinden.

Den Haag, 9 september 2023

Bijlagen:

- I. Samenstelling van de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht
- II. Advies van de Gecombineerde Commissie Vennootschapsrecht van 4 oktober 2022 inzake Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

¹⁸ MvT, p. 22.

¹⁹ Zie het aangepaste art. 30 lid 1, tweede alinea, Richtlijn 2013/34/EU

²⁰ MvT, p. 31.

Bijlage I

Samenstelling van de Gecombineerde Commissie Venootschapsrecht

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, Amsterdam
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

Advies van de Gecombineerde Commissie Venootschapsrecht van 4 oktober 2022 inzake
Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

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 Venootschapsrecht 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

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

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

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 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

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

⁴ MvT Wetsvoorstel, p. 16.

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

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.

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

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 verstrekkend. 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

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 "omhanging" geen sprake. Deze uitbreiding is, mede gezien het verstrekkende gevolg van

regelingen – waaronder de voorschriften opgenomen in het Besluit inhoud bestuursverslag (Stb. 2004, 747) – zien.

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.

strafbaarstelling, daarnaast onwenselijk Om deze - ook in de ogen van de 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 die betrekking heeft op een jaarrekening, bestuursverslag of verslag over betalingen

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.

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 hoeft 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