

VOORWOORD

Ik heb beoogd een compact en hanteerbaar handboek op het terrein van Country-by-Country Reporting te schrijven. Het betreft nieuwe regelgeving waarbij zowel belastingdiensten als multinationale ondernemingen tegen allerlei nog niet eerder beantwoorde vraagstukken aanlopen. Het aantal onderwerpen dat uitgediept kan worden is dan ook haast onuitputtelijk.

Allereerst bespreek ik het doel van Country-by-Country Reporting en haar ontstaansgeschiedenis. Vervolgens ga ik in op de inhoud van het landenrapport, het groepsdossier en het lokaal dossier. Tevens wordt uitgebreid ingegaan op ontvangen en verzenden van landenrapporten en specifieke onderwerpen zoals boetes, gepast gebruik en vertrouwelijkheid van de informatie. Speciale aandacht krijgt de toekomst van CbC Reporting, waaronder de OESO 2020-evaluatie met enkele kritische kanttekeningen en het vraagstuk van publieke CbC Reporting. De hiervoor genoemde onderwerpen worden zowel vanuit Nederlands, OESO- als EU-perspectief toegelicht.

De ingenomen standpunten in dit boek weerspiegelen mijn persoonlijke opvatting. Het schrijven van dit boek is afgesloten op 1 oktober 2018. Ontwikkelingen na deze datum zijn niet in de tekst opgenomen.

Tot slot wil ik gebruikers van deze Fiscale Monografie oproepen hun vragen en opmerkingen met mij te delen, zodat ze in een volgende druk kunnen worden verwerkt. U kunt uw commentaar bij voorkeur per e-mail sturen naar nsmetsers@hotmail.com.

Roosendaal, 1 oktober 2018

Niels Smetsers

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Multinationale ondernemingen en belastingdiensten staan beide voor het vraagstuk hoe de winst van multinationale ondernemingen over de diverse landen waar ze actief is ten behoeve van de belastingheffing verdeeld dient te worden. Met andere woorden: hoe dient de totale taart aangesneden en verdeeld te worden tussen de landen? De internationale standaard die hiervoor gehanteerd wordt is het arm's-lengthbeginsel. In zowel het OESO-modelverdrag als in het VN-modelverdrag is het arm's-lengthbeginsel opgenomen. Ook Nederland hanteert dit beginsel.

Belastingdiensten hebben in de praktijk een informatieachterstand over de wijze waarop MNO's georganiseerd zijn. Waar bevinden zich de belangrijkste functies, activa en risico's? Kortom, waar bevinden zich de activiteiten die het meeste waarde toevoegen aan de bedrijfsprocessen van een MNO? Deze vragen zijn voor de belastinginspecteur van achter het bureau niet altijd gemakkelijk te beantwoorden. Andere relevante vragen voor de belastinginspecteur zien bijvoorbeeld op de aanwezigheid van tax-havenvennootschappen binnen een MNO. En waar het eigen vermogen van de MNO rendeert.

Country-by-Country Reporting geeft belastingdiensten snel inzicht in de verdeling van de inkomsten, activa, eigen vermogen, belastingen en bedrijfsactiviteiten per belastingjurisdictie waar de MNO actief is. Hierdoor zijn belastingdiensten beter in staat risicoanalyses uit te voeren ter detectie van structuren die (potentieel) leiden tot grondslaguitholling en/of winstverschuiving.

De aanvullende verrekenprijsdocumentatie (wetgeving) geldt in Nederland vanaf 1 januari 2016 voor bedrijven welke onderdeel van een multinationale groep uitmaken. De aanvullende verrekenprijsdocumentatie bestaat uit de drieluik: landenrapport, groepsdossier en lokaal dossier. Het landenrapport dient opgesteld te worden door multinationale groepen die in het verslagjaar onmiddellijk voorafgaande aan het verslagjaar ten minste € 750 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten hebben behaald. De verplichting voor het opstellen van een groepsdossier en een lokaal dossier geldt voor groepsentiteiten van een multinationale groep die in het verslagjaar dat onmiddellijk voorafgaat aan het verslagjaar een geconsolideerde groepsopbrengst van ten minste € 50 miljoen realiseert.

De ontwikkelingen rondom Country-by-Country Reporting zijn afgelopen jaren in sneltreinvaart gegaan. Waar een paar jaar geleden verrekenprijsdocumentatieverplichtingen nog een stoffig karakter hadden, staat het sinds de publicatie van het eindrapport van actiepunten 13 van het OESO-BEPS-project in de warme belangstelling van bedrijfsfiscalisten, adviseurs,

belastingdiensten en politiek. Country-by-Country Reporting is inmiddels wereldwijd door veel landen op een gestandaardiseerde wijze ingevoerd.

Dit boek geeft achtergronden en toelichtingen op de totstandkoming en toepassing van het landenrapport, het groepsdossier en het lokaal dossier. Ook wordt aan de hand van de casestudie¹ 'VOC NV' de werking van het landenrapport verduidelijkt. Een evaluatie van het landenrapport is voorzien in het jaar 2020. De evaluatie van het landenrapport wacht ik met belangstelling af. De ontwikkelingen omtrent transparantie lijken voorlopig nog niet ten eind.

1 Bijlage 7.

HOOFDSTUK 2

Doel en ontstaansgeschiedenis van CbCR

2.1 Inleiding

De OESO-richtlijnen¹ noemen de volgende drie doelen van verrekenprijsdocumentatieverplichtingen. Ten eerste ervoor zorgen dat de belastingplichtige passende aandacht geeft aan de te hanteren verrekenprijzen bij het vaststellen van de prijzen en andere voorwaarden voor transacties tussen gelieerde ondernemingen en aan de rapportage van de inkomsten uit dergelijke transacties in hun belastingaangifte. Ten tweede belastingdiensten voorzien van informatie die nodig is om een goede transfer pricing risicobeoordeling uit te kunnen voeren. En ten slotte belastingdiensten voorzien van bruikbare informatie ten behoeve van het uitvoeren van een grondige controle op het gebied van transfer pricing van entiteiten die onderworpen zijn aan belasting in hun rechtsgebied, hoewel het noodzakelijk kan zijn aanvullende informatie te verstrekken naarmate de controle vordert. Het groepsdossier en lokaal dossier haken aan bij deze laatste doelstelling. Country-by-Country Reporting voor fiscale doeleinden haakt aan bij de tweede doelstelling van documentatieverplichtingen.

2.2 Doel Country-by-Country Reporting

2.2.1 Algemeen

Afhankelijk van het doel van het instrument Country-by-Country Reporting verschilt de opzet en inhoud van de specifieke regelgeving en daarmee tevens de inhoud van de rapporten. Van den Berg en Kloosterhof² onderscheiden drie soorten doelstellingen met betrekking tot CbCR. De eerste ziet op het inzichtelijk maken van de opbrengsten van de exploitatie van natuurlijke hulpbronnen met als beoogd effect het stimuleren van goed bestuur door overheden. De tweede ziet op het publiek ter verantwoording roepen van MNO's met betrekking tot de omvang van de betaalde belasting per land. De derde beoogt belastingdiensten inzicht te geven in de verdeling van winsten en belastingen over de verschillende landen waar de MNO actief is.

¹ Par. 5.5 OESO-richtlijnen.

² I.T. van den Berg en S. Kloosterhof, 'Het Country-by-Country Reporting-template van de OESO', TFO 2015/139.2.

2.2.2 Fiscaal doel

Bij de beoordeling van verrekenprijzen is het belangrijk om zich niet te beperken tot sec het vraagstuk (puzzelstuk) dat voorligt, maar om het totaalplaatje (de gehele puzzel) te overzien. Dit om het vraagstuk in de juiste context te kunnen plaatsen. Country-by-Country Reporting gaat nog een stap verder; het maakt niet alleen het totaalplaatje van de MNO inzichtelijk, maar helpt ook bij het vinden van het vraagstuk (puzzelstukje) dat aandacht verdient van de Belastingdienst. Country-by-Country Reporting opent als het ware de luiken van een MNO waardoor de Belastingdienst gemakkelijk van buiten naar binnen kan kijken om te beoordelen of er een potentieel verrekenprijrisico aanwezig is.³

De documentatieverplichtingen betreffen een drieluik, namelijk (i) een landenrapport (Country-by-Country Report) welke inzicht geeft in de wereldwijde winstverdeling, belastingheffing en andere indicatoren met informatie over de locatie van economische activiteiten van de MNO, (ii) een groepsdossier (master file) met informatie welke relevant is voor alle groepsentiteiten en (iii) een lokaal dossier (local file) met specifieke aandacht voor materiële transacties in relatie tot de lokale belastingplichtige.⁴ Het idee achter het gestandaardiseerde landenrapport is dat belastingdiensten daardoor efficiënter hun risicoanalyses van verrekenprijzen kunnen uitvoeren.⁵ Blijkt uit deze risicoselectie een hoog risico op winstverschuiving of grondslaguitholling, dan kan de betreffende belastingdienst het groepsdossier en/of het lokaal dossier opvragen en de zaak verder onderzoeken. De (schaarse) toezichtcapaciteit van de Belastingdienst kan daardoor efficiënter worden ingezet en grondslaguitholling en winstverschuiving kunnen daardoor effectiever worden voorkomen. Het groepsdossier en het lokale dossier hebben daarbij als doel te komen tot een onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijzen. De standaardisatie heeft voor het bedrijfsleven als voordeel dat de documentatieverplichtingen uniform door veel landen wordt toegepast en daardoor minder nalevingskosten oproept vergeleken met de situatie dat landen verschillende documentatie eisen stellen.

Het OESO-BEPS-project heeft de lat voor verrekenprijzen verhoogd. Enerzijds heeft dit te maken met de inhoudelijke wijzigingen van de OESO-richtlijnen⁶ en anderzijds met de transparantie-initiatieven zoals ruling uitwisseling, mandatory disclosure en Country-by-Country Reporting. Waarbij ik sterk de indruk heb dat de wetenschap bij MNO's en belastingadviseurs dat belastingdiensten over meer relevante informatie gaan beschikken dan voorheen al een zelfreinigend effect heeft. MNO's gaan zelf ook hun structuren en verrekenprijzenmodel kritisch tegen het licht houden. MNO's kijken naar hun eigen situatie door de bril van de belastinginspecteur. Hetgeen vervolgens leidt tot het managen van gesignaleerde risico's bijvoorbeeld door aanpassingen van het verrekenprijzenmodel of de structuur. Dit anticiperend effect treedt reeds op voordat belastingdiensten zelf enig toezicht hebben uitgeoefend en is de eerste winst van de transparantie maatregelen.

- 3 Voor een uiteenzetting over de materiële verrekenprijzaspecten verwijs ik naar Van Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational* (FM nr. 115), Deventer: Kluwer 2017.
- 4 Par. 5.16 en 5.17 OESO-richtlijnen.
- 5 Zie Bijlage 7 voor een casestudie van een landenrapport.
- 6 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports*.

2.3 Ontstaansgeschiedenis Country-by-Country Reporting

2.3.1 Maatschappelijke organisaties

In oktober 2002 spraken John Christensen en Richard Murphy, beide verbonden aan de NGO Tax Justice Network met elkaar over problemen in relatie tot verrekenprijzen.⁷ Tijdens dat gesprek kwam Richard Murphy met het idee om in de commerciële boekhoudregels op te nemen dat melding moest worden gemaakt van gerealiseerde winsten per land. Om het bruikbaar te laten zijn moesten tevens gelieerde transacties per land inzichtelijk worden gemaakt. Drie maanden later had Richard Murphy een voorstel uitgewerkt om de internationale accountancyregels (IAS) aan te passen. Het voorstel genaamd Reporting Turnover and Tax by Location⁸ was het begin van het avontuur Country-by-Country Reporting.

2.3.2 Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)

Het idee van het Extractive Industries Transparency Initiative werd in 2002 door Tony Blair gelanceerd. EITI moest een antwoord geven op publieke discussies inzake 'Resource Curse'⁹ mede onder de aandacht gebracht door NGO's als 'Publish What You Pay' en 'Global Witness'. In 2003 werd EITI opgericht en de EITI-standaard is inmiddels in 51 landen geïmplementeerd. De EITI-standaard vereist informatie over de waardeketen van de extractieve industrie vanaf het punt van winning, hoe de inkomsten hun weg door de overheid maken en hoe het bijdraagt aan de economie. Dit omvat hoe licenties en contracten worden toegewezen en geregistreerd, wie de uiteindelijk gerechtigden zijn van deze operaties, wat de fiscale en juridische afspraken zijn, hoeveel wordt geproduceerd, hoeveel wordt betaald, aan wie die inkomsten zijn toegewezen en wat de bijdrage is aan de economie, inclusief werkgelegenheid. Het doel van EITI is het inzichtelijk maken van de opbrengsten van de exploitatie van natuurlijke hulpbronnen met als beoogd effect het stimuleren van goed bestuur door overheden.

BHP Billiton is een mijnbouwbedrijf met activiteiten verspreid over de wereld en staat bekend om haar transparantie. In 2002 was dit bedrijf reeds lid van het EITI-initiatief. Haar transparantie rapport 2017¹⁰ 'Economic contributions Report' is publiek beschikbaar en geeft een goed beeld van de bijdragen van BHP Billiton aan de diverse overheden. BHP Billiton is een first-mover met betrekking tot transparantie en ziet dit als een asset in haar externe communicatie.

2.3.3 Dodd-Frank Act (VS)

De Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (Dodd-Frank Act) is een Amerikaanse wet die als doel heeft de financiële stabiliteit in de Verenigde Staten te

7 R. Murphy, 'Country-by-Country Reporting', *Tax Justice Focus*, volume 9 nummer 1.

8 R. Murphy, 'A Proposed International Accounting Standard: Reporting Turnover and Tax by Location', *Association for Accountancy and Business affairs* (2003).

9 De 'resource curse' ziet op de paradox dat landen met veel natuurlijke rijkdommen minder economische groei en minder democratie en minder economische ontwikkeling kennen.

10 Zie tevens het BHP Billiton-rapport uit 2016 'Economic contributions and payments to governments'.

vergroten. De Dodd-Frank Act is een federale wet en geldt daarom in alle staten van de Verenigde Staten. Sectie 1504 van de Dodd Frank-Act houdt een rapportageverplichting in voor bij de SEC geregistreerde bedrijven met betrekking tot commerciële ontwikkeling van olie, aardgas of mineralen. Dit ziet zowel op betalingen aan de Amerikaanse overheid als aan een buitenlandse overheden. Ook betalingen door groepsvennootschappen dienen bekend gemaakt te worden. In oktober 2017 heeft US Treasury de aanbeveling¹¹ gegeven sectie 1504 van de Dodd Frank-Act in te trekken.

2.3.4 Ontstaan van CbCR in de EU

2.3.4.1 Inleiding

Op Europees niveau zijn in navolging van transparantie-initiatieven EITI en de Dodd-Frank Act in de VS soortgelijke transparantie-initiatieven ontstaan. Deze niet fiscale CbCR-initiatieven worden later gevolgd door fiscale CbCR-initiatieven. In navolging van de OESO gaat de EU ook over tot het implementeren van fiscale CbCR regelgeving. De EU heeft zich dan ook langere tijd als trendvolger in plaats van trendsetter opgesteld. Inmiddels lijkt de EU wel het initiatief naar zich toetrokken te hebben door publieke Country-by-Country Reporting serieus op de agenda te zetten.

2.3.4.2 EU-Gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie

Op 27 juni 2006 heeft de Raad van de Europese Unie de Gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de Europese Unie (EU-TPD) aangenomen.¹² Belangrijke reden voor deze gedragscode was de wens om de documentatieverplichting binnen de Europese Unie te uniformeren. De EU-TPD bestaat uit een master file en landen-specifieke documentatie. Dit is later mede de basis geweest van het OESO-groepsdossier¹³ en het OESO-lokaal dossier.¹⁴ De EU-TPD kende dus nog niet de verplichting tot het opstellen van een landenrapport. MNO's kunnen de EU-TPD optioneel toepassen.

2.3.4.3 Richtlijn kapitaalvereisten

Ter versterking van het vertrouwen van het publiek in de financiële sector is op 26 juni 2013 de European Capital Requirements Directive (CRD IV)¹⁵ voor krediet- en beleggingsinstellingen vastgesteld. De richtlijn is van toepassing op krediet- en beleggingsinstellingen met

11 A Financial System That Creates Economic Opportunities: Capital Markets, U.S. Department of the Treasury (2017), p. 29.

12 Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, van 27 juni 2006 betreffende een gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de Europese Unie (EU-TPD), (2006/C 176/01).

13 Zie bijlage 3 voor het model groepsdossier.

14 Zie bijlage 4 voor het model lokaal dossier.

15 Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (*PbEU* 2013, L 176).

een vestigingsplaats in de Europese Unie. Artikel 89 van de richtlijn ziet op CbCR en lid 1 van dat artikel gaat in op de te publiceren informatie:

“Artikel 89

Verslaggeving per land

1. Met ingang van 1 januari 2015 schrijven de lidstaten voor dat elke instelling jaarlijks de volgende informatie, uitgesplitst naar lidstaat en naar derde land waarin zij een vestiging heeft, op geconsolideerde basis bekendmaakt voor het boekjaar:

- a) benaming(en), aard van de activiteiten en geografische locatie;
- b) omzet;
- c) aantal werknemers in voltijdequivalenten;
- d) winst of verlies vóór belasting;
- e) belasting over winst of verlies;
- f) ontvangen overheidssubsidies.”

Per 1 januari 2014 is de richtlijn kapitaalvereisten in Nederland geïmplementeerd door middel van het Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijn kapitaalvereisten¹⁶ (zie par. 2.3.6.2 hierna).

2.3.4.4 Richtlijn jaarrekening

Op 26 juni 2013 is tevens de richtlijn jaarrekening¹⁷ aangenomen door het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie. Teneinde de transparantie op betalingen aan overheden te verbeteren, moeten grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang die actief zijn in de winningsindustrie of houtkap van oerbossen, significante betalingen aan overheden van de landen waar ze actief zijn op jaarlijkse basis in een afzonderlijk verslag vermelden. Artikel 41 tot en met 48 van de richtlijn ziet op het verslag van betalingen aan overheden. De richtlijn is met betrekking tot CbCR geïnspireerd door het transparantie-initiatief winningsindustrieën (EITI). Het verslag omvat dan ook betalingen die naar hun aard vergelijkbaar zijn met de betalingen die gerapporteerd worden door ondernemingen die deelnemen aan EITI. Bij wet van 30 september 2015 is doormiddel van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening¹⁸ de Europese richtlijn jaarrekening geïmplementeerd in de Nederlandse wet (zie par. 2.3.6.3 hierna).

16 Besluit van 11 september 2014, houdende regels ter uitvoering van de artikelen 89 en 90 van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (*PbEU* 2013, L 176) (Besluit uitvoering publicatieverplichtingen richtlijn kapitaalvereisten), *Stb.* 2014, 334.

17 Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van 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).

18 Wet van 30 september 2015 tot 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), *Stb.* 2015, 349.

2.3.4.5 Richtlijn transparantie

De richtlijn transparantie¹⁹ is op 22 oktober 2013 aangenomen. Teneinde de transparantie op betalingen aan overheden te verbeteren, moeten uitgevende instellingen waarvan de effecten tot de handel op gereguleerde markten zijn toegelaten en die actief zijn in de winningsindustrie of de houtkap in oerbossen, jaarlijks in een afzonderlijk verslag de betalingen vermelden die zijn gedaan aan de overheden van de landen waarin zij actief zijn. Artikel 6 van de richtlijn ziet op het verslag van betalingen aan overheden. Net als bij de richtlijn jaarrekening is ook de richtlijn transparantie op het punt van CbCR geïnspireerd door het transparantie-initiatief winningsindustrieën (EITI), het verslag omvat dan ook betalingen die naar hun aard vergelijkbaar zijn met de betalingen die gerapporteerd worden door ondernemingen die deelnemen aan EITI. Bij wet van 23 december 2015 is door middel van de Implementatiewet wijziging richtlijn transparantie²⁰ de Europese transparantierechtlijn geïmplementeerd in de Nederlandse wet (zie par. 2.3.6.4 hierna).

2.3.4.6 Wijziging richtlijn tot verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied

Multinationale ondernemingen hebben meer mogelijkheden tot belastingontwijking en agressieve belastingplanning over te gaan dan kleine ondernemingen en particulieren. Om dat tegen te gaan hebben belastingdiensten informatie nodig met betrekking tot de structuur, het verrekenprijsbeleid en de interne transacties van multinationals. Daarom heeft de Europese Commissie op 28 januari 2016 als onderdeel van haar Anti Tax Avoidance Package²¹ een voorstel gepubliceerd tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.²² Dit voorstel

19 Richtlijn 2013/50/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2013 tot wijziging van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten, Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en Richtlijn 2007/14/EG van de Commissie tot vaststelling van concrete uitvoeringsvoorschriften van een aantal bepalingen van Richtlijn 2004/109/EG (*PbEU* 2013, L 294).

20 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2013/50/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2013 tot wijziging van Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten, Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en Richtlijn 2007/14/EG van de Commissie tot vaststelling van concrete uitvoeringsvoorschriften van een aantal bepalingen van Richtlijn 2004/109/EG (*PbEU* 2013, L 294) (Implementatiewet wijziging richtlijn transparantie), *Stb.* 2016, 31.

21 Europese Commissie, Mededeling van de Europese Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, Pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU, COM(2016) 23 final.

22 Europese Commissie, Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied COM(2016) 25 final, V-N 2016/12.6.

en de daarbij behorende bijlage²³ moet ervoor zorgen dat Richtlijn 2011/16/EU blijft voorzien in een alomvattende en doeltreffende administratieve samenwerking tussen de belastingdiensten door te voorzien in verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot landenrapporten. In zijn Kamerbrief²⁴ geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat Nederland het richtlijnvoorstel steunt.

In het BNC-fiche²⁵ wordt het richtlijnvoorstel geanalyseerd en de inzet van de regering met de Tweede Kamer gedeeld. Belangrijkste afweging van de regering voor instemming met het richtlijnvoorstel is dat de inhoud van de richtlijn de implementatie met de uitkomsten van het BEPS-project van OESO/G20 met betrekking tot Country-by-Country Reporting tussen belastingdiensten behelst. Nederland had door middel van de wet Overige Fiscale Maatregelen 2016²⁶ al de OESO/G20 regelgeving met betrekking tot Country-by-Country Reporting in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd.²⁷ Op 8 maart 2016 heeft de Raad van de Europese Unie (Ecofin) een politiek akkoord bereikt over het bovengenoemde voorstel van de Europese Commissie. Het belangrijkste openstaande discussiepunt betrof het verplichte karakter van het secundaire mechanisme (local filing) bij EU-dochterondernemingen, waar de uiteindelijke moedermaatschappij van de multinationale groep geen EU-fiscaal ingezetene is of niet verplicht is om een landenrapport in te dienen. Naar aanleiding van een voorstel van de Duitse Minister van Financiën, hebben alle lidstaten ingestemd met het verplicht stellen van deze meldingsplicht, maar dat de invoering hiervan uitgesteld mag worden tot 2017. Deze politieke overeenstemming was een eerste stap in de richting van de formele goedkeuring van de Richtlijn, die vervolgens nog de unanieme instemming van alle lidstaten vereiste. De Richtlijn is ook ter consultatie voorgelegd aan het Europees Parlement.

Op 25 mei 2016 heeft de Commissie voor economische en monetaire zaken van het Europees Parlement het CbCR-voorstel van de EC aangenomen. Tevens heeft de Europese Commissie op 25 mei 2016 de definitieve Richtlijn (EU) 2016/881²⁸ gepubliceerd. De richtlijn zorgt er voor dat MNO's jaarlijks voor elke jurisdictie over hun winst, de verschuldigde en betaalde belasting, het aantal werknemers, het vermogen, de ingehouden winsten en hun activa dienen te rapporteren. De Commissie beoogt daarmee belastingautoriteiten in staat te stellen schadelijke belastingpraktijken tegen te gaan door verandering van wetgeving, risicoselectie en controles. De toegenomen transparantie zou ook multinationals een impuls moeten geven om hun 'fair share' te betalen in de staat waar de winst

23 Europese Commissie, Bijlage bij het Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, COM(2016) 25 final Annex I.

24 Brief Staatssecretaris van Financiën van 19 februari 2016, nr. AFP/2016/217 U, V-N 2016/18.4.

25 Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 19 februari 2016 (Fiche 1), nr. Minbuza-2016.106129, V-N 2016/18.3.

26 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), *Stb.* 2015, 540.

27 Ook in de literatuur wordt geconcludeerd dat de voorgestelde aanpassingen van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen ten aanzien van het landenrapport in lijn zijn met de internationale OESO-ontwikkelingen en het BEPS-project. F.J.P.M. Hundscheid, 'Implementatie transfer pricing-uitkomsten BEPS-project', *WFR* 2016/52.

28 Europese Commissie, Richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (*PbEU* 2016, L 146).

wordt gemaakt. De Europese Commissie vindt het van belang dit in een richtlijn vast te leggen. Hoewel de meeste EU-lidstaten zich hebben gecommitteerd aan de uitkomsten van het desbetreffende Actiepunt 13 van het OESO/G20 BEPS-project, vindt de Europese Commissie het van wezenlijk belang dat zij dit op een coherente en gecoördineerde wijze in hun wettelijk systeem onderbrengen. Op basis van een Europese richtlijn zijn Europese landen verplicht om de EU-CbCR-regelgeving om te zetten in nationale wetgeving en zij is daarmee minder vrijblijvend voor landen dan een overeengekomen OESO-maatregel.

Nederland had door middel van de wet Overige Fiscale Maatregelen 2016²⁹ al de OESO/G20-regelgeving met betrekking tot Country-by-Country Reporting in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd.

In aanvulling daar op is bij wet van 29 mei 2017 Wet aanvullende regels uitwisseling landenrapporten³⁰ de richtlijn verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied geïmplementeerd in de Nederlandse wet (zie par. 2.3.6.8 hierna).

2.3.4.7 Wijziging richtlijn jaarrekening

Op 23 maart 2016 zijn berichten in de media verschenen dat de Europese Commissie een richtlijn voor publieke CbCR wil voorstellen.³¹ De mediaberichten waren gebaseerd op een onofficieel conceptvoorstel tot aanpassing van de EU-Accounting Directive³² welke publiek was geraakt.

Het onderwerp publieke Country-by-Country Reporting is een beladen onderwerp. Met aan de ene kant van het spectrum fervente voorstanders, zoals NGO's, bepaalde politieke partijen en bepaalde landen en aan de andere kant van het spectrum fervente tegenstanders, zoals bepaalde (belangengroepen van) MNO's. Ik begrijp de agenda's en de achterliggende belangen van de betrokken partijen, maar ik vind de balans per saldo in het voordeel van publieke CbCR doorslaan. Er zijn maar weinig steekhoudende argumenten tegen transparantie. Ik vergelijk het zelf altijd met andere maatschappelijke thema's. Bijvoorbeeld de internationale consensus tegen kinderarbeid of de internationale consensus tegen milieuverontreiniging. In relatie tot de fiscaliteit zou ik de vergelijking willen trekken met het afschaffen van het bankgeheim. De trend is meer transparantie en het heeft mijns inziens geen zin tegen die stroom in te zwemmen. MNO's doen er mijns inziens dan ook goed aan er serieus rekening mee te houden dat op korte tot middellange termijn publieke CbCR ingevoerd gaat worden. Belangrijke vraag voor elke MNO is dan welke publieke verklaringen zij gaat geven over haar CbC-Report?³³

29 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), *Stb.* 2015, 540.

30 Wet van 29 mei 2017 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 houdende aanvullende regels in verband met de automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot landenrapporten (Wet aanvullende regels uitwisseling landenrapporten), *Stb.* 2017, 215.

31 J. Kirwin, 'EU Likely to Expand Public Country-by-Country Reporting', *BNA Transfer Pricing Report* 23 maart 2016.

32 Richtlijn 2013/34/EU.

33 R.M.C. Williams, 'News Analysis: Multinationals: Ready Your Public CbC Explanations', *Tax Notes International* 10 januari 2017.