



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 15 februari 2017

**Betreft:            Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Wet aanvullende regels  
uitwisseling landenrapporten (34 651)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet aanvullende regels uitwisseling landenrapporten (hierna: het Wetsvoorstel).

Het Wetsvoorstel geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen, gemakshalve zijn deze onderverdeeld in opmerkingen ter zake van het wetsvoorstel (A) en ter zake van de memorie van toelichting (B).

**A.    Wetsvoorstel**

Het voorgestelde artikel 6e Wet op de internationale bijstandsverlening bij heffing van belastingen (hierna: WIB) is de grondslag voor de automatische inlichtingen uitwisseling. De uitwisselingsverplichting is daarin als volgt omschreven:

- Ingevolge lid 1 verstrekt de Minister “*automatisch het door een rapporterende entiteit die fiscaal inwoner is van Nederland (.....) verstrekte landenrapport (....) aan de bevoegde autoriteit van elke lidstaat waarvan, blijkens de informatie in het landenrapport, een of meer groepsentiteiten van de multinationale groep (....) fiscaal inwoner zijn (...).*”
- Ingevolge lid 3 stelt de Minister “*elke lidstaat in kennis van een bericht als bedoeld in artikel 29d, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.*”

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

Onderdeel II Algemene rapportage voorschriften, paragraaf 1, vierde volzin van Richtlijn (EU) 2016/881<sup>1</sup> (hierna: de Richtlijn) refereert aan de situatie dat de groepsentiteit niet alle nodige informatie heeft ontvangen, in welke situatie de groepsentiteit (...) “*de lidstaat waarvan zij fiscaal ingezetene is, ervan in kennis stelt dat de uiteindelijk moederentiteit heeft geweigerd de nodige informatie ter beschikking te stellen.*” De Richtlijn heeft tot doel de ontvangen informatie uit te wisselen met alle lidstaten waar de multinationale groep actief is (artikel 8 bis bis lid 2). Hoewel de Richtlijn (bijlage III, deel II, onder 1) aangeeft dat de lidstaat alle lidstaten in kennis stelt van de weigering, lijkt bedoeld te zijn alle lidstaten waarin de groep actief is. De Orde vraagt zich dan ook af of Nederland met het voorgestelde artikel 6e lid 3 bewust verder wil gaan dan in internationaal verband is afgesproken.

De voorgestelde aanpassing van Artikel 29c lid 3 eerste volzin Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet vpb 1969) leidt tot een versoepeling van de bestaande regeling. In plaats van een in Nederland gevestigde groepsentiteit kan er op basis van het voorstel een in een Europese lidstaat gevestigde groepsentiteit worden aangewezen. De voorgestelde tweede volzin van artikel 29c lid 3 luidt: (“*een groepsentiteit kan niet worden aangewezen als groepsentiteit bedoeld in de eerste volzin indien deze niet alle benodigde informatie heeft ontvangen of verkregen om aan de verplichting, bedoeld in artikel 29d, derde lid, eerste volzin, te kunnen voldoen.*”). De combinatie van het voorgestelde artikel 29c lid 3 en artikel 29d lid 2, leidt ertoe dat een groepsentiteit die van haar uiteindelijk moederentiteit niet alle benodigde informatie ontvangt de inspecteur moet notificeren. Bovendien moet deze entiteit het onvolledige landenrapport verstrekken. Dit roept evenwel een aantal vragen op:

- Opname van de verplichting tot het verstrekken van het onvolledige landenrapport in artikel 29d lijkt wetssystematisch niet logisch omdat artikel 29d op de notificatie ziet. De Orde vraagt zich af of deze verplichting niet beter in artikel 29c Wet vpb 1969 kan worden opgenomen?
- Het is niet duidelijk op welk moment de notificatie dat de informatie niet zal worden ontvangen moet plaatshebben. Kan het moment waarop moet worden genotificeerd wellicht worden uitgesteld tot dit duidelijk is?

Het voorgestelde artikel 29c lid 3 ziet op de situatie dat een multinationale groep in meer dan een lidstaat van de Europese Unie groepsentiteiten heeft die fiscaal inwoner zijn van een lidstaat. In een dergelijk geval “mag de multinationale groep een van die groepsentiteiten aanwijzen om (...) te voldoen aan de verplichting tot verstrekken van een landenrapport (...). Het begrip groepsentiteit omvat zowel lichamen als vaste inrichtingen van lichamen. De Orde vraagt zich af of een vaste inrichting kan optreden als surrogaatmoeder dan wel aangewezen entiteit?

De vraag rijst wat de reikwijdte is van de verwijzing naar “*de verplichting, bedoeld in artikel 29d, derde lid, eerste volzin*”? Artikel 29d lid 3 tweede volzin, verwijst naar de verplichting in de eerste volzin. Deze verplichting is echter het verzoek aan de uiteindelijke moeder.

---

<sup>1</sup> 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 hier bedoeld op de verplichting bedoeld in artikel 29c (indienen van een landenrapport)? In dat geval verdient dat naar de Orde meent verduidelijking.

Het voorgestelde artikel 29c lid 3 tweede volzin bevat een beperking ter zake van de aan te wijzen groepsentiteit. Door de verwijzing naar artikel 29d lid 3 eerste volzin zouden de voorwaarden voor aanwijzing van een Nederlandse entiteit strikter zijn dan die gelden voor de aanwijzing van een in een andere lidstaat gevestigde entiteit. Is dat wat met deze aanpassing is beoogd?

In hoeverre kan ingevolge artikel 29c lid 3 sprake zijn van een aangewezen groepsentiteit, als de lidstaat van vestiging van deze groepsentiteit voor het verslagjaar 2016 nog geen surrogaatmoeder rapportage mogelijkheid kent?

Een in Nederland gevestigde entiteit kan op grond van artikel 29c lid 2 een verplichting tot “local filing” hebben. Deze entiteit kan echter ook worden aangewezen als “EU surrogate” ex artikel 29c lid 3. Indien nu onverhoopt de moeder de benodigde informatie niet of niet volledig verstrekt, herleeft dan de verplichting van artikel 29c lid 2? Of kan de entiteit volstaan met de verstrekking van de onvolledige informatie?

Aangezien de definitie van het begrip groepsentiteit in artikel 29b Wet vpb 1969<sup>2</sup> afwijkt van de door de OESO<sup>3</sup>/EU gehanteerde definitie rijst de vraag of dit tot een situatie kan leiden dat een door de multinationale groep aangewezen groepsentiteit die aan de definitie van groepsentiteit in OESO/EU voldoet niet wordt erkend als een groepsentiteit ex artikel 29b waardoor de verplichting tot verstrekken van het landenrapport op de Nederlandse belastingplichtige zou komen te liggen ex artikel 29c lid 2?

---

<sup>2</sup> Artikel 29b onderdeel c. groepsentiteit:

- 1°. een lichaam van een multinationale groep dat is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep voor de financiële verslaggeving, of dat daarin zou worden opgenomen indien aandelenbelangen in een lichaam van de multinationale groep op een openbare effectenbeurs worden verhandeld;
- 2°. een lichaam van een multinationale groep dat enkel op grond van omvang of materieel belang niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep; of
- 3°. een vaste inrichting van een lichaam van een multinationale groep als bedoeld onder 1° of 2°, indien het lichaam voor de vaste inrichting een afzonderlijke jaarrekening opmaakt met het oog op de financiële verslaggeving, het naleven van regelgeving, het voldoen aan fiscale verplichtingen of de interne beheerscontrole.

<sup>3</sup> *Constituent Entity*

For purposes of completing Annex III, a Constituent Entity of the MNE group is

- (i) any separate business unit of an MNE group that is included in the Consolidated Financial Statements of the MNE group for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of the MNE group were traded on a public securities exchange;
- (ii) any such business unit that is excluded from the MNE group’s Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds; and
- (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes.

Het niet langer vereist laten zijn van de voorwaarden opgenomen in artikel 29c lid 4 sub a tot en met e voor EU surrogaatmoederentiteiten, gaat ervan uit dat alle EU lidstaten tijdig de richtlijn geïmplementeerd zullen hebben. Is dit een reëel uitgangspunt?

Door de toevoeging van de bewoording “aangewezen groepsentiteit” in artikel 29d lid 1 vraagt de Orde zich af wat het verschil is tussen een aangewezen groepsentiteit en een surrogaatmoederentiteit in de Europese Unie?

Het voorgestelde artikel 29d lid 3 legt aan de Nederlandse belastingplichtige, die uit hoofde van artikel 29c lid 2 het landenrapport dient te verstrekken, de verplichting op om haar uiteindelijk moederentiteit te verzoeken haar alle benodigde informatie te verstrekken om aan de verstrekking van het landenrapport te kunnen voldoen. Indien zij niet alle benodigde informatie heeft ontvangen om aan die verplichting te voldoen dan:

1. bericht zij de inspecteur hierover; en
2. verstrekt zij een rapport met alle in haar bezit zijn de informatie.

Het bepaalde in het voorgestelde lid 3 gaat er vanuit dat bedoelde belastingplichtige op de hoogte is van het gegeven dat deze niet alle benodigde informatie heeft ontvangen. Het is niet ondenkbeeldig dat belastingplichtige hiervan niet op de hoogte is. De Orde vraagt zich af wat daar het gevolg voor de belastingplichtige van is?

In het geval dat de belastingplichtige heeft gemeld dat deze niet alle informatie heeft ontvangen, verstrekt deze een landenrapport dat niet voldoet aan de definitie van artikel 29e. Omdat de grondslag voor uitwisseling (op basis van het voorgestelde artikel 6e lid 1 WIB) alleen voorziet in uitwisseling van een landenrapport ex artikel 29e Wet vpb 1969 komt de vraag op of een dergelijk incompleet rapport wordt (c.q. kan worden) verstrekt door de Nederlandse bevoegde autoriteit?

Uit hoofde van het voorgestelde artikel 6e lid 3 WIB moet elke lidstaat in kennis worden gesteld van een bericht als bedoeld in artikel 29d lid 3. Daarmee komt de vraag op wat de inhoud van een dergelijke mededeling dient te zijn, respectievelijk wat aan elke lidstaat wordt gemeld?

Indien een in een andere lidstaat gevestigde groepsentiteit is aangewezen om aan de verplichting tot het verstrekken van een landenrapport als bedoeld in artikel 29e Wet vpb 1969 te voldoen en deze groepsentiteit onvoldoende informatie heeft verkregen, is er dus sprake van een “incompleet rapport”. Wat zijn dan de consequenties voor de in Nederland gevestigde groepsentiteit(en)? Is dan ondanks de aanwijzing (en notificatie) de verplichting ex artikel 29c lid 2 Wet vpb 1969 van toepassing? Zou artikel 29c lid 3 tweede volzin dienen te worden uitgebreid zodat deze ook betrekking heeft op groepsentiteiten binnen de EU die niet alle nodige informatie hebben verkregen?

In de hiervoor beschreven situatie zijn twee scenario's denkbaar:

1. de Nederlandse belastingplichtige is/was op de hoogte van het feit dat niet alle gegevens/informatie werd verstrekt; of
2. de Nederlandse belastingplichtige was hiervan niet op de hoogte.

Indien de Nederlandse belastingplichtige ervan op de hoogte was/naar alle redelijkheid hiervan op de hoogte had kunnen zijn, is er dan ingevolge artikel 29h sprake van opzet?

In de boetebepaling opgenomen in artikel 29h leden 1 en 3 Wet vpb 1969 wordt een verwijzing naar artikel 29d Wet vpb 1969 opgenomen. Artikel 29d Wet vpb 1969 ziet op de zogenoemde notificatieplicht. Omdat de rapporterende entiteit niet per definitie dezelfde hoeft te zijn als de groepsentiteit die ingevolge artikel 29d de notificatieplicht heeft, zou de bewoording van artikel 29h verder aangepast dienen te worden om ook te zien op groepsentiteiten die een notificatieverplichting hebben.

Zoals hiervoor is opgemerkt gaat het bepaalde in het voorgestelde artikel 29d lid 3 er vanuit dat bedoelde belastingplichtige op de hoogte is van het gegeven dat deze niet alle benodigde informatie heeft ontvangen. Het is niet ondenkbeeldig dat belastingplichtige hiervan niet op de hoogte is. Wat is de impact op het bovenstaande van de toevoeging van artikel 29d aan artikel 29h lid 3?

Door de wijziging van artikel 29h kan het doen van een onjuiste notificatie worden bestraft met hechtenis of een geldboete. In de praktijk zal het op het moment van de notificatie vaak nog onduidelijkheid kunnen bestaan over de vraag wie de rapporterende entiteit kan zijn. Zou het daarom passend zijn om de belastingplichtige de mogelijkheid te geven om een mogelijk onjuiste notificatie aan te passen? Zou in het verlengde daarvan dan de initiële notificatie in beginsel boetenvrij moeten zijn?

De voorgestelde wetswijzigingen zijn van toepassing op verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2016. Effectief betekent dit terugwerkende kracht. De vraag komt op of de boetebepalingen van artikel 29h terugwerkende kracht kunnen hebben? Daarnaast komt de vraag op of de goedkeuring tot uitstel van de eerste notificatie tot 1 september 2017 gehandhaafd blijft?

De reikwijdte van de huidige wetgeving en de voorgestelde wijzigingen vinden voor het eerst toepassing op het verslagjaar van de multinationale groep dat begint op of na 1 januari 2016. In de praktijk neemt de Belastingdienst het standpunt in dat een groepsentiteit die fiscaal inwoner is van Nederland en een van de moeder afwijkend verslagjaar heeft, een verplichting heeft tot het indienen van een landenrapport op basis van haar eigen verslagjaar. Bijvoorbeeld indien de Nederlandse entiteit als verslagjaar het kalenderjaar heeft en de uiteindelijk moederentiteit een verslagjaar heeft dat aanvangt op 1 november, wordt het standpunt ingenomen dat de Nederlandse entiteit reeds over kalenderjaar 2016 een landenrapport moet indienen. De Orde vraagt te bevestigen dat in dit voorbeeld het eerste verslagjaar van de multinationale groep het verslagjaar van de moeder is, derhalve van 1 november 2016 tot en met 31 oktober 2017, en dat notificatie door de Nederlandse entiteit op grond van artikel 29d lid 2 plaats dient te hebben uiterlijk op 31 oktober 2017.

In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 november 2016<sup>4</sup> is eerder aangekondigd dat er een nieuw besluit zou komen dat “voluntary / parent surrogate filing” in

---

<sup>4</sup> nr. DGBel 2016-0000184128M.

Nederland toe gaat staan. Dit houdt in dat de multinationale groep vrijwillig een landenrapport kan indienen in het land van de uiteindelijkkemoederentiteit ondanks dat dit betreffende land nog geen verplichting daartoe kent in haar nationale wetgeving. Indien voluntary / parent surrogate filing niet wordt toegestaan dient de multinationale groep alsnog apart in Nederland te rapporten, hetgeen leidt tot extra administratieve lasten.

De Orde acht het wenselijk dat de optie van voluntary / parent surrogate filing wettelijk wordt vastgelegd en dat goedkeuring niet middels een besluit zal plaatsvinden. De Orde is van mening dat het wetsvoorstel nauw moet aansluiten bij de door de OESO in december 2016 gepubliceerde “Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting”.

## **B. Memorie van Toelichting**

### **Algemeen Deel**

#### Onderdeel 3.2 Richtlijn (EU) 2016/881, laatste volzin

In overweging 17 van de considerans van de Richtlijn is expliciet vermeldt dat lidstaten het eindrapport van de OESO inzake actiepunten 13 van het BEPS-project bij het implementeren dienen te gebruiken ter illustratie of uitlegging van de Richtlijn.

Hoe verhoudt deze opmerking zich tot het gegeven dat de toelichting in de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen<sup>5</sup> bij onderdeel “*In de jaarrekening opgenomen winstbelasting*” afwijkt van de toelichting in zowel bedoeld OESO rapport als in de Richtlijn?

In de Regeling is opgenomen: “*In de zevende kolom van het model wordt door de uiteindelijkkemoederentiteit de som van de nog te betalen belastinglasten van het onderhavige jaar (...) opgegeven.*” In de Richtlijn is opgenomen: “*In de zevende kolom van het model wordt door de rapporterende MNO de som opgegeven van de toerekenbare belastinglasten van het lopende jaar (...).*”

### **Artikelsgewijs commentaar**

#### Artikel III, onderdeel A (artikel 29c Wet vpb 1969)

In de vierde volzin is aangegeven: “*[D]e aangewezen groepsentiteit verzorgt derhalve de indiening van het landenrapport, inclusief de berichtgeving aan de inspecteur daarover.*”

De aangewezen entiteit kan gevestigd zijn in een andere lidstaat van de EU. Betekent dit dat een niet in Nederland gevestigde entiteit de notificatie in Nederland kan doen?

In de Memorie van Toelichting staat dat het rapport ook in het Engels moet worden uitgewisseld. Hoe verhoudt zich dat tot hetgeen in de regeling aanvullende documentatie

---

<sup>5</sup> Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M, houdende voorschriften ter verdere uitwerking van de aanvullende documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen; in de “Toelichting op tabel 1. Overzicht van verdeling van baten, belastingen en bedrijfsactiviteiten naar belastingjurisdictie”.

verplichtingen verrekenprijzen is opgenomen dat belastingplichtige het landenrapport in het Nederlands of in het Engels kan indienen?

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor aangegeven punten.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen