

Verslag inzake de winstbelasting en de controleverklaring van de accountant

A. Dieleman RA¹

Voor boekjaren die aanvangen op of na 22 juni 2024 geldt voor ondernemingen met een omzet van meer dan € 750 miljoen de verplichting om – naast de jaarrekening en het bestuursverslag – een verslag inzake de winstbelasting (landrapport/country by country report) op te maken en openbaar te maken. Dit artikel gaat in op deze verplichting, de inhoud van dat verslag inzake de winstbelasting en de rol van de controlerend accountant met betrekking tot dat verslag.

1. Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

Het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting² is op 14 februari 2024 gepubliceerd.³ Doelstelling van dit Implementatiebesluit, dat is gebaseerd op de Richtlijn (EU) 2021/2101,⁴ is het bevorderen van transparantie van de wereldwijde betalingen van winstbelasting door multinationals. De Richtlijn beoogt het bevorderen van transparantie van betalingen aan winstbelasting om zo de verantwoordelijkheid van bedrijven te benadrukken op dit terrein en daarmee hun bijdrage aan de welvaart, door het betalen van hun ‘eerlijke aandeel’ in de belasting op plaatsen waar hun activiteiten worden verricht.

De verplichting om een dergelijk verslag inzake de winstbelasting op te maken geldt voor de uiteindelijke moedermaatschappij van een multinational met meer dan € 750 miljoen (geconsolideerde) netto-omzet (c.q. inkomsten). De verplichting geldt in Nederland voor de volgende vennootschappen, indien de (geconsolideerde) netto-omzet over twee opeenvolgende verslagjaren ten minste € 750 miljoen bedraagt:⁵

- naamloze en besloten vennootschappen;
- vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen, voor zover alle vennoten die volledig aansprakelijk zijn jegens schuldeisers, kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn;

- op zichzelf staande vennootschappen, die aan de genoemde omzet-criteria voldoen.

Vrijgesteld van het opmaken van een verslag inzake de winstbelasting zijn vennootschappen die uitsluitend zijn gevestigd op Nederlands grondgebied.⁶ Tevens zijn banken en beleggingsondernemingen vrijgesteld, voor zover zij al een vergelijkbaar ‘country-by-country’-report opstellen en openbaar maken.⁷

De verplichting om een verslag inzake de winstbelasting op te maken geldt, onder voorwaarden, verder voor dochtermaatschappijen of bijkantoren van niet in de EU/EER gevestigde (moeder)maatschappijen die aan de genoemde omzetcriteria voldoen.⁸ Dit geldt alleen als de dochtermaatschappij onder Titel 9 Boek 2 BW als middelgrote of grote rechtspersoon kwalificeert.⁹ Voor dergelijke dochtermaatschappijen geldt een vrijstelling als de moedermaatschappij een verslag inzake de winstbelasting heeft opgesteld en beschikbaar gesteld.¹⁰ Tevens gelden in deze situaties vrijstellingen als de Nederlandse dochtermaatschappij als kleine rechtspersoon onder Titel 9 Boek 2 BW kwalificeert,¹¹ of als het bijkantoor qua omzet onder de grens van kleine rechtspersonen onder Titel 9 Boek 2 BW blijft.¹²

Het verslag inzake de winstbelasting moet binnen twaalf maanden na einde van het boekjaar worden opgesteld, bij het Handelsregister worden gedeponeerd en op de website van de onderneming worden gepubliceerd. Hoewel verschillende Nederlandse ondernemingen die verplicht zijn een verslag

1. Anton Dieleman is registeraccountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam, lid van de redactie van Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht en was van 2017 tot medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.
2. Staatsblad 2024, nr. 43.
3. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2024-43.html>. En paragraaf 500.4 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.
4. 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.

5. Art. 2 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
6. Art. 2 lid 2 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
7. Art. 2 lid 3 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
8. Art. 3 en 4 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
9. Art. 3 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
10. Art. 5 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
11. Art. 3 lid 3 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting
12. Art. 4 lid 1a Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

inzake de winstbelasting op te maken en openbaar te maken al een voorloper hierop publiceren (omdat een dergelijk verslag ook al aan fiscale autoriteiten wordt verstrekt), is de verwachting dat veel ondernemingen pas in de loop van 2026 hun (eerste) verslag inzake de winstbelasting over het boekjaar 2025 zullen publiceren.¹³

2. Inhoud verslag inzake de winstbelasting

Het verslag inzake de winstbelasting moet de volgende informatie bevatten¹⁴:

- de naam van de vennootschap of uiteindelijke moedermaatschappij;
- een korte beschrijving van de aard van de activiteiten;
- het gemiddeld aantal werknemers;
- de inkomsten als som van de netto-omzet, de overige bedrijfsopbrengsten, resultaat uit deelnemingen (exclusief dividenden van groepsmaatschappijen), opbrengsten uit andere effecten en voorrechten die tot de vaste activa behoren, overige rentebaten en soortgelijke opbrengsten; of
- inkomsten volgens het in de jaarrekening gehanteerde verslaggevingsstelsel, exclusief waardecorrecties en van groepsmaatschappijen ontvangen dividenden;
- het resultaat vóór belastingen;
- het bedrag van de toerekenbare winstbelasting;
- de betaalde winstbelasting; en
- het bedrag van de gecumuleerde winst aan het eind van het boekjaar.

3. Aansluiting met de jaarrekening

Het verslag inzake winstbelasting betreft een verslag (landenrapport) dat afzonderlijk van de jaarrekening wordt opgesteld en openbaar gemaakt. Veel van de in het verslag inzake de winstbelasting op te nemen gegevens hebben uiteraard wel een (soms niet-directe) relatie met informatie in de jaarrekening. Ik verwijs naar het artikel van A. Breckling hierover in dit Tijdschrift.¹⁵ Enkele opmerkingen van mijn kant bij de verschillende gegevens in het verslag inzake de winstbelasting en de jaarrekening.

De inkomsten die in het verslag inzake de winstbelasting gerapporteerd moeten worden sluiten (meestal) niet rechtstreeks aan met de informatie in de jaarrekening. De belangrijkste redenen hiervoor zijn:

- ‘inkomsten’ in het verslag inzake de winstbelas-

ting omvat ook opbrengsten die niet als netto-omzet kwalificeren; zoals overige bedrijfsopbrengsten en resultaten uit deelnemingen en rentebaten (en sluiten daardoor niet aan bij de netto-omzet zoals opgenomen in de jaarrekening);

- de opgave van de inkomsten in het verslag inzake de winstbelasting bevat ook de omzet uit transacties met verbonden partijen. Van deze transacties zal in de geconsolideerde jaarrekening het grootste gedeelte (als intercompany-transacties) worden geëlimineerd.

De toerekenbare winstbelasting in het verslag inzake de winstbelasting zal in veel gevallen afwijken van de in de winst-en-verliesrekening (in de jaarrekening) gepresenteerde post belastingen. Het bedrag dat in het verslag inzake de winstbelasting wordt gepresenteerd bevat, in tegenstelling tot de posten in de jaarrekening, namelijk geen mutaties voor latente belastingen en evenmin belastingcorrecties over voorgaande jaren.

De posten ‘winst voor belasting’ en het ‘gemiddeld aantal werknemers’ zullen waarschijnlijk wel rechtsreeks uit de jaarrekening af te leiden zijn. Voor het gemiddeld aantal werknemers is dit (mede) een logisch gevolg van het feit dat in het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting een expliciete verwijzing naar de vermelding van het aantal werknemers in de jaarrekening is opgenomen.¹⁶

In het eerdergenoemde artikel geeft A. Breckling aan dat ‘inhoudelijke aansluiting of brugvorming met de belastingtoelichting in de jaarrekening wenselijk is’. Ik begrijp deze oproep, maar het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting kent (helaas) een dergelijke verplichting niet. In het gepubliceerde Tax report over 2025 van Signify (als voorloper op het verslag inzake de winstbelasting) is een dergelijke aansluiting overigens wel opgenomen.¹⁷

4. Controleverklaring accountant

De externe accountant die belast is met de controle van de jaarrekening krijgt, via het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting, ook een verantwoordelijkheid met betrekking tot het verslag inzake de winstbelasting. Als de jaarrekening van de rechtspersoon onder de wettelijke controleplicht van art. 2:393 BW valt (waaronder dus middelgrote en grote rechtspersonen), moet de accountant in de controleverklaring vermelden - met betrekking tot het boekjaar dat voorafgaat aan het

13. Een uitzondering hierop vormt Ahold Delhaize dat over boekjaar 2025 al een verslag inzake winstbelasting heeft gepubliceerd (<https://media.aholddelhaize.com/media/faxd0nbz/tax-transparency-report-2025.pdf>).

14. Art. 7 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

15. A. Breckling, ‘Praktijkvraag – Aansluiting van de openbare landenrapportage op andere informatie in de jaarre-

kening’, Tijdschrift voor jaarrekeningenrecht 2026/2, p. 70-73.

16. Nota van Toelichting bij het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting, p. 26.

17. <https://www.assets.signify.com/is/content/Signify/Assets/signify/global/ir/260224-signify-tax-report-2025.pdf> (blz. 18).

boekjaar waarop de controleverklaring bij de jaarrekening betrekking heeft - of:¹⁸

- de rechtspersoon uit hoofde van het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting verplicht was een verslag inzake de winstbelasting openbaar te maken; en, zo ja,
- het verslag in overeenstemming met art. 11 van het Implementatiebesluit openbaar is gemaakt.

Twee algemene opmerkingen vooraf:

Het aantal Nederlandse rechtspersonen dat naar verwachting een verslag inzake de winstbelasting moet opstellen en openbaar te maken zal tussen de 150 en 200 liggen.¹⁹ De verplichte vermelding in de controleverklaring of een verslag inzake de winstbelasting moet worden opgemaakt geldt voor iedere controleverklaring indien sprake is van een wettelijke controle van de jaarrekening van een rechtspersoon²⁰ als bedoeld in art. 2:393 BW. Terzijde merk ik op dat dit een complexe verplichting kan opleveren voor een externe accountant die in Nederland de jaarrekening van een dochtermaatschappij of bijkantoor controleert, maar niet de groepsaccountant is van een (internationale) groep/topholding. Het is in dat geval maar de vraag of de informatie (of de geconsolideerde inkomsten hoger zijn dan 750 miljoen) eenvoudig te verkrijgen is, terwijl de externe accountant in de controleverklaring bij de jaarrekening van de dochtermaatschappij hierover wel met een redelijke (lees 'hoge') mate van zekerheid iets moet melden.

De verplichte vermelding wordt pas in de controleverklaring opgenomen bij de jaarrekening over het (daarop)volgende boekjaar. De reden hiervoor is dat voor het verslag inzake de winstbelasting een opmaak- en publicatietermijn geldt van twaalf maanden na afloop van het boekjaar; dat zal in de meeste gevallen een langere termijn zijn dan de termijn die wordt gehanteerd voor het opmaken van de jaarrekening.

Als de rechtspersoon verplicht is een verslag inzake de winstbelasting op te maken, is de verantwoordelijkheid van de externe accountant beperkt tot het in de controleverklaring melden van het feit dat het verslag openbaar is gemaakt. De accountant heeft blijkbaar geen inhoudelijke verantwoordelijkheid voor het verslag inzake de winstbelasting. Dit betekent dat in de controleverklaring de volgende driedeling ontstaat met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant: a) voor de jaarrekening; b) met betrekking tot het bestuursverslag;

en c) bij het verslag inzake de winstbelasting. Ik verduidelijk dat onderscheid als volgt.

Met betrekking tot de jaarrekening heeft de controlerend accountant de meest vergaande verantwoordelijkheid. In de controleverklaring – voor zover die betrekking heeft op de jaarrekening – verklaart de accountant over de getrouwheid van de jaarrekening (art. 2:393 lid 5 BW); of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat. Daarbij is sprake van een redelijke (lees 'hoge') mate van zekerheid waarmee de accountant feitelijk verklaart dat inhoud van de jaarrekening, op basis van het gehanteerde stelsel voor waardering en resultaatbepaling, overeenkomt met de achterliggende werkelijkheid bij die cijfers en de bijbehorende toelichting.

Met betrekking tot het bestuursverslag gaat de accountant, basis van art. 2:393 lid 5 letters f, e, g BW, na of dat bestuursverslag:

- in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW (alsmede bijbehorende Besluiten/AMvB) is opgesteld;
- met de jaarrekening verenigbaar is; en
- materiële onjuistheden bevat die de accountant zijn gebleken op basis van de uitgevoerde controle van de jaarrekening.

Dit betreft 'slechts' een marginale toets en gaat dus veel minder ver dan de hiervoor besproken controle van de jaarrekening.

Voor het verslag inzake de winstbelasting is de verantwoordelijkheid van accountant nog beperkter; die omvat alleen het vaststellen of een dergelijk verslag moet worden opgemaakt en openbaar is gemaakt. Een inhoudelijk toets door de accountant blijft hier helemaal achterwege.

Tot slot is de plaats in de controleverklaring voor deze nieuwe vermelding relevant. Bijzonder daarbij is dat deze vermelding betrekking heeft op het verslag inzake de winstbelasting en dat is (juist) geen onderdeel van de jaarrekening. Vaktechnisch leidt dat tot de enigszins gewrongen situatie dat de controleverklaring – voor wat betreft deze vermelding – geen betrekking heeft op informatie die gezamenlijk met de controleverklaring (bij de jaarrekening) openbaar wordt gemaakt. Een situatie die in een verder verleden om die reden expliciet was verboden.²¹ Een niet onlogisch verbod, omdat de controleverklaring onlosmakelijk verbonden is met de documenten waarop deze betrekking heeft; maar dat terzijde. Omdat het verslag inzake de winstbelasting afzonderlijk van de jaarrekening openbaar wordt ge-

18. Art. 12 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting

19. Nota van Toelichting bij het Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting, p. 17.

20. Art. 12 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting noemt letterlijk de term "rechtspersoon", hetgeen de suggestie wekt dat dit niet aan de orde is bij (de controleverklaring bij jaarrekeningen van) "niet-rechtspersonen" zoals (de in art. 2 Implementatiebesluit Richtlijn openbaarmaking winstbelasting genoem-

de) vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen waarvan alle aansprakelijke vennoten kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn.

21. Art. 28 lid 1 van de tot eind 2006 geldende Gedrags- en beroepsregels registeraccountants luidde als volgt: 'Het is de registeraccountant verboden toestemming te geven tot openbaarmaking van zijn verklaring, anders dan tezamen met de verantwoording waarop die verklaring betrekking heeft'.

maakt, is geen sprake van de zogeheten 'andere informatie' (zoals het bestuursverslag en de overige gegevens) die 'onlosmakelijk' met de jaarrekening is verbonden. Dat betekent dat deze nieuwe vermelding in de controleverklaring leidt tot een 'Paragraaf inzake overige aangelegenheden'.

Dit is een nieuwe verplichting die leidt tot een nog uitgebreidere controleverklaring. Of dit voor de ge-

bruiker/lezer van de controleverklaring nuttig is, vraag ik me af. Zeker ook gelet op de verschillende verantwoordelijkheden met afwijkende zekerheidsniveaus in eenzelfde controleverklaring, zoals ik hiervoor heb toegelicht. De gebruiker ziet mogelijk daarmee door de bomen het bos niet meer; en dat is zeker niet de bedoeling van een controleverklaring van de externe accountant.