

Country-by-Country Reporting: implementatie door de ogen van de bedrijfsfiscalist

Mr. M. van Werkhoven, datum 01-08-2017

Datum

01-08-2017

Auteur

Mr. M. van Werkhoven^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

Vakgebied(en)

Internationaal belastingrecht / BEPS

Vennootschapsbelasting / Winstbepaling

Het BEPS-project heeft veel aandacht gekregen in de fiscale gelederen, er lijken maar weinig punten onbesproken te zijn. Onderbelicht is echter de implementatie van Country-by-Country Reporting bij ondernemingen, vanuit het perspectief van de bedrijfsfiscalist. Om tot nieuwe inzichten te komen, heeft de auteur een online survey gehouden onder 145 bedrijfsfiscalisten. De uitkomsten van dit onderzoek staan in de bijdrage beschreven.

1 Inleiding

Er is de afgelopen jaren veel gesproken (en zo mogelijk nog meer geschreven) over het Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS) project van de Organisation of Economic Cooperation and Development (hierna: OECD). Een van de aspecten van dit project is de zogeheten *BEPS Action 13*, die vorm en inhoud geeft aan te delen informatie over de economische structuur en fiscale posities van de belastingplichtige vennootschap met een omzet groter dan 750 miljoen euro. De inhoud van deze verplichte fiscale rapportage (hierna: landenrapport) is gecodificeerd in art. 29b-29h Wet VPB. Deze wetgeving is 1 januari 2016 van kracht geworden en belastingplichtigen hebben twaalf maanden na afloop van het boekjaar 2016 om het landenrapport aan te leveren, al is de verplichting tot het doen van de eerste aanmelding uitgesteld tot uiterlijk 1 september 2017.^[2] In concreto betekent dit voor veel kwalificerende ondernemingen dat 31 december 2017 de uiterste datum is voor hun eerste landenrapport. De relevantie voor de praktijk is onmiskenbaar: volgens 85 procent van de respondenten op de online survey (waarover later meer) heeft het BEPS-project een impact op de huidige werkzaamheden, en voor ontwikkelingen in de toekomst is dit percentage nog hoger. Omdat er al veel aandacht is besteed aan het fenomeen BEPS en het landenrapport ga ik in dit stuk niet verder in op de fiscaaltechnische details van het landenrapport maar zal ik dit fenomeen door de ogen van de bedrijfsfiscalist bezien.

Om de mening van de bedrijfsfiscalist zo objectief en statistisch relevant te kunnen weergeven heb ik een online *survey* afgenomen bij 145 bedrijfsfiscalisten gedurende november en december 2016, waarvan er uiteindelijk 116 de survey volledig hebben ingevuld. Er zijn 29 deelnemers geweest die de survey gedeeltelijk hebben ingevuld. Het initiële verzoek tot deelname is naar 668 bedrijfsfiscalisten die lid zijn van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gestuurd, wat leidde tot een actieve deelname van een kwart van de adressanten. De survey bestond uit 26 vragen verdeeld over de volgende zes onderdelen:

- kwalificatie respondent;
- framing Country-by-Country Reporting (hierna: CbCR);
- implementatie CbCR;
- fiscale Autoriteiten en CbCR;
- mening over CbCR;
- follow-up.

Het beeld dat uit de respons naar voren komt, is vrij consistent, met een aantal aandachtspunten per onderdeel voor zowel de bedrijfsfiscalist als de fiscale autoriteiten. De globale uitkomsten worden per onderdeel besproken, gevolgd door een conclusie.

2 Wie zijn de respondenten?

Om te kwalificeren voor deelname aan de survey dienen respondenten te werken bij de fiscale afdeling van een multinational met operaties in Nederland. 76 procent van de respondenten is tussen de 31 en 45 jaar oud en er hebben iets meer fiscaal juristen (79) dan fiscaal economen (53) geparticipeerd in de survey. Zeven respondenten zijn zowel fiscaal

jurist als fiscaal econoom. De meest voorkomende functiebenaming is die van “tax manager”.

Slechts 30 procent van de respondenten gaf aan enige opleiding op het gebied van informatie technologie (hierna: IT) te hebben genoten. Van die 30 procent gaat het voor het overgrote deel om opleidingen (of cursussen) die via de werkgever zijn gevolgd — al dan niet verplicht. Dit betekent dus dat de beperkte IT-kennis die aanwezig is bij de respondenten meestal niet tijdens de fiscale opleidingen is genoten. De vraag is of de prominente plek die IT in de tegenwoordige bedrijfsvoering inneemt niet meer focus op het onderwerp IT tijdens de (fiscale) universitaire opleiding rechtvaardigt.

3 Framing CbCR

De algemene bekendheid met de BEPS-discussie wordt gemiddeld met een 7,9 beoordeeld, met weinig uitschieters naar boven of beneden. Een bijna gelijk cijfer wordt gegeven voor bekendheid met de vereisten rondom het landenrapport. Als er gevraagd wordt naar de bronnen van deze kennis is er sprake van een gemêleerder beeld; de belangrijkste drie informatiebronnen zijn:

1. Internet (bijvoorbeeld de website van de OECD) voor 81 procent van de respondenten.
2. Gepubliceerde wetgeving voor 67 procent van de respondenten.
3. Vakbladen voor 58 procent van de respondenten.

Op de vraag of er een verantwoordelijke is binnen hun onderneming voor het aanleveren van het landenrapport, geven zeventien respondenten aan dat dit op het moment van het beantwoorden van de survey niet het geval is, terwijl hiervan slechts twee respondenten aangeven niet te vallen onder de aanleveringsverplichting. Dit kan te maken hebben met de timing van de survey en het feit dat er wellicht nog niemand benoemd was op het moment van de survey, maar wel is op het moment van aanleveren.

Op de vraag of de respondent zelf verantwoordelijk is voor het aanleveren van het landenrapport antwoordt 30 procent van wel, 40 procent “gedeeltelijk” en wederom 30 procent van niet.

4 Implementatie CbCR

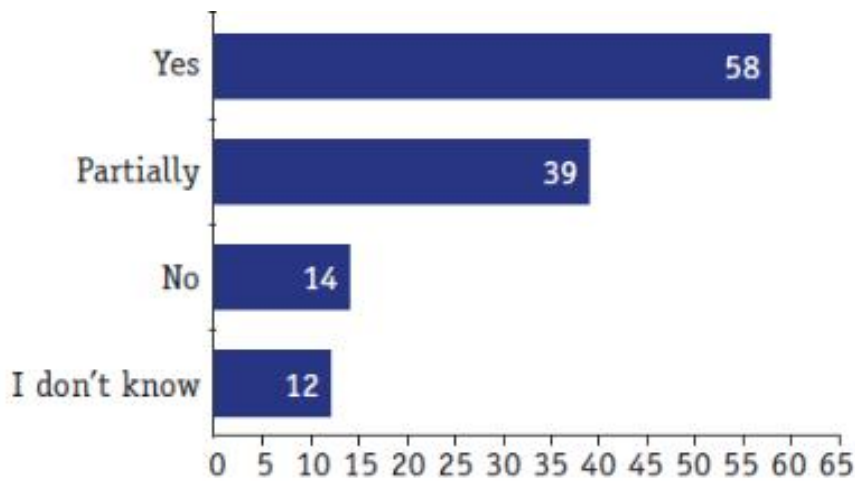
Tabel 1 van het landenrapport geeft een overzicht van verdeling van omzet met onder andere een onderscheid tussen intercompany- en niet-intercompany gerelateerde omzet, winsten voor belasting, betaalde belastingen en nog enkele andere financiële kerngetallen per belastingjurisdictie.

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE Group: Fiscal Year Concerned:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued-Current year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalent
	Un-related Party	Related Party	Total							

Voor het daadwerkelijk vullen van tabel 1 van het landenrapport leunen respondenten op data uit de aanwezige transactionele- / Enterprise Resource Planning-systemen (zoals het in Nederland veelvuldig gebruikte SAP) en het consolidatiesysteem, waar nodig aangevuld met data uit verschillende bronnen zoals het Human Resources-systeem of Microsoft Excel.

Op de vraag of data uitgesplitst tussen intercompanytransacties en transacties met derden kant-en-klaar beschikbaar zijn vanuit de IT-systemen van de onderneming geven respondenten de volgende antwoorden:



43 procent van de respondenten antwoordt hier met “gedeeltelijk” of “niet”. Dit geeft aan dat een vrij fundamentele set gegevens bijna de helft van de respondenten niet, of niet volledig, direct vanuit de IT-systemen ter beschikking staat. Dat respondenten niet direct vanuit het systeem een schifting kunnen maken tussen intercompany en niet-intercompany transacties wil niet zeggen dat dit niet gebeurt, maar geeft aan dat deze schifting dus achteraf gemaakt moet worden (bijvoorbeeld door handmatig grote hoeveelheden data uit te splitsen in Excel). De oorzaak van het niet (of slechts gedeeltelijk) toegang hebben tot uitgesplitste data ligt vermoedelijk in de veelal verouderde inrichting van bestaande IT-systemen.

In tabel 2 van het landenrapport moet informatie worden ingevuld over de activiteiten van de verschillende entiteiten van de onderneming per belastingjurisdictie.

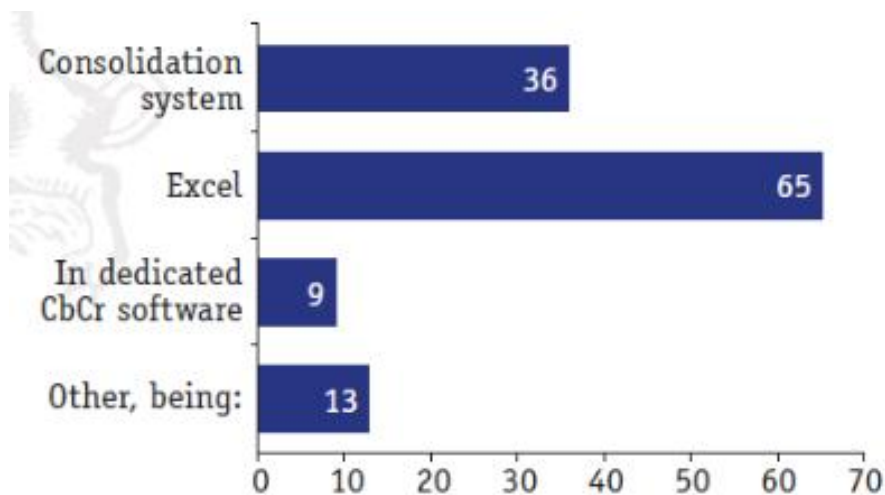
Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE Group: Fiscal Year Concerned:														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

Op de vraag welke informatiebronnen er gebruikt worden voor het invullen van tabel 2 geeft 40 procent van de respondenten aan andere bronnen te gebruiken dan het consolidatie- of het HR-systeem: bronnen die bijna geheel ontsloten worden door een handmatige exercitie qua verzamelen van data, bestaande uit het opvragen en rondsturen van data in allerlei bestandsvormen.

40 procent van de respondenten geeft aan dat er veranderingen in de IT-systemen van de onderneming nodig waren om tot een juiste aanlevering van het landenrapport te komen. Een derde van de respondenten gebruikt, of onderzoekt de mogelijkheid tot het gebruiken van gespecialiseerde software voor het aanleveren van het landenrapport.

Op de vraag waar de data betreffende het landenrapport worden gearchiveerd, geven respondenten het volgende antwoord (waarbij de horizontale as het aantal respondenten in absolute aantallen weergeeft):

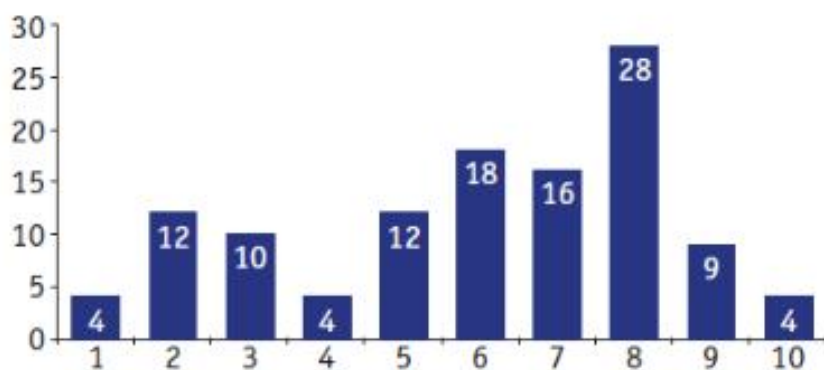


70 procent van de respondenten geeft aan dat Excel gebruikt gaat worden voor het archiefdoel. Excel is echter geen sluitende oplossing voor archiveringsdoeleinden op het gebied van accesmanagement (het beperken van de toegang tot de data) en het veranderen van de data na archivering. Zo is het in Excel nagenoeg onmogelijk om te waarborgen dat de data op het moment van een controle (door een accountant of door de fiscus) nog identiek zijn aan de oorspronkelijke data. De survey heeft ook gevraagd welk cijfer de respondenten zich geven voor het zichzelf in staat achten om het gevraagde landenrapport accuraat én op tijd aan te leveren. Gemiddeld geven de respondenten zichzelf het cijfer "7.8" en geeft 92 procent zichzelf een voldoende (6 of hoger). In het kader van de eerdere beantwoording van de vraag met betrekking tot de beschikbaarheid van de intercompany data direct uit de bestaande IT-systemen zou een lager cijfer te verwachten zijn, aangezien de correcte uitsplitsing tussen intercompany en niet-intercompany transacties een fundamenteel onderdeel is van de aan te leveren data. De benodigde aanvullende handmatige werkzaamheden om toch tot een uitsplitsing te komen brengen het risico van fouten met zich.

5 Fiscale Autoriteiten en CbCR

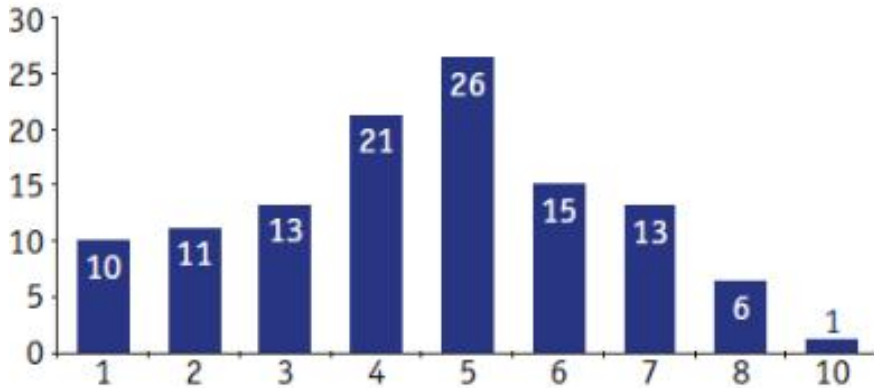
Het cijfer dat respondenten zichzelf gaven in de vorige vraag van de survey was voor het overgrote deel voldoende. Dit was met de vraag "is het u duidelijk hoe de fiscale autoriteiten gaan handelen op basis van de aangeleverde landenrapportage" niet het geval: maar liefst twee derde van de respondenten geeft hier een onvoldoende.

Ook op de vraag of respondenten zich zorgen maakten over wát de fiscale autoriteiten gaan doen met de aangeleverde data was het antwoord wat wisselend. De horizontale as geeft een cijfer tussen de 1 en de 10 weer, 10 zijnde zeer ernstige zorgen, 1 zijnde geen zorgen. De verticale as is het aantal respondenten:



Opvallend is dat een derde van de respondenten zich ernstig tot zeer ernstig (8 of hoger) zorgen maakt. Leidend voor het gebruik van de CbCR-data door de heffende autoriteiten is de volgende zin uit het *Country-byCountry Reporting Implementation Package* van de OECD uit september 2014:^[3] "The [Country Tax Administration] shall use the country-by-country report for purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks in [Country], including assessing the risk of non-compliance by members of the MNE Group with applicable transfer pricing rules, and where appropriate for economic and statistical analysis. **Transfer pricing adjustments by the [Country Tax Administration] will not be based on the CbC Report.**" [markering vet door mij]. In Nederland staat dit gecodificeerd

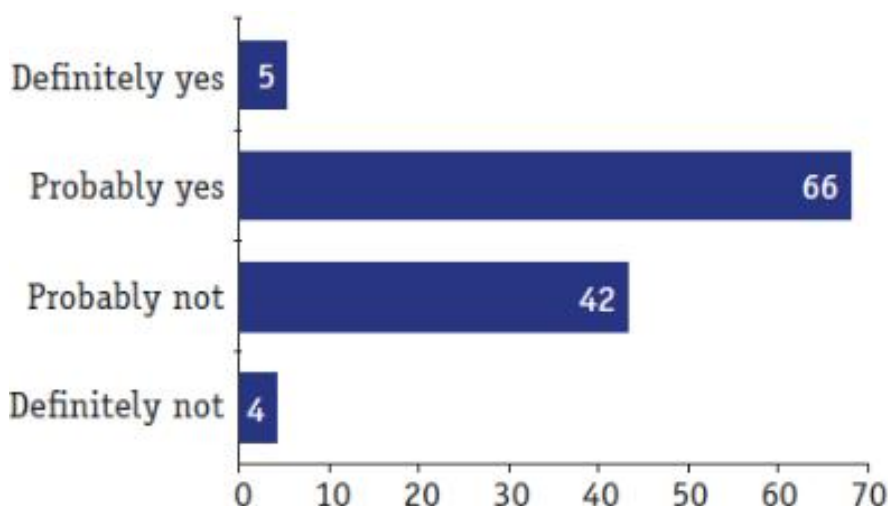
in art. 29f Wet VPB. De vraag die bij de respondenten leeft is of dit in de praktijk wel volledig wordt gevolgd. Het is natuurlijk verleidelijk om de aangeleverde CbCR-data wel te gebruiken — in ieder geval als startpunt — voor een onderzoek naar eventuele op te leggen correcties. Ik bespeur vooral de angst dat (vooral buitenlandse) fiscale autoriteiten een “grote stappen snel thuis” aanpak zullen volgen waarin er tot (onterechte) correcties en naheffingen gekomen wordt. Mocht het tot een onderzoek komen, hebben de Nederlandse respondenten vertrouwen in hun vermogen om eventuele vragen van de fiscale autoriteiten te pareren: respondenten geven zichzelf hier gemiddeld genomen een ruime voldoende. Qua juridische waarborgen (bijvoorbeeld over de veiligheid van de aangeleverde data) vinden respondenten dat die niet voldoende gesubstantieerd is. De horizontale as geeft een cijfer tussen de 1 en de 10 weer, 10 zijnde volledig gesubstantieerd, 1 zijnde volledig ongesubstantieerd. De verticale as is weer het aantal respondenten:



Gemiddeld wordt er een 4.5 gegeven en geeft maar liefst 70 procent van de respondenten een onvoldoende op dit punt. Met het rumoer over de “broedkamer” [\[4\]](#) van de fiscus — en de vraagtekens die te zetten zijn bij de in acht genomen dataveiligheid — vers in het geheugen, [\[5\]](#) lijken zorgen hier terecht. Ook kan gedacht worden aan de discussie over de publieke variant van Country-by-Country Reporting [\[6\]](#) en de impact daarvan op de vertrouwelijkheid van de aangeleverde cijfers.

6 Mening over CbCR

60 procent van de respondenten denkt dat het landenrapport direct of indirect zal leiden tot hogere fiscale rekenen, op de vraag of dit het geval zal zijn werden de volgende antwoorden gegeven (waarbij de horizontale as het aantal respondenten in absolute aantallen weergeeft):



Zoals al eerder vermeld vindt 85 procent van de respondenten dat het BEPS-project een impact heeft op het huidige werk en 91 procent verwacht dat dit in de toekomst ook zo zal zijn. De verwachting van de bedrijfsfiscalisten is dus dat de anti-BEPS-stroming “is here to stay”.

7 Conclusie

Na een hele rij met kille cijfers een aantal eigen gedachten. Allereerst valt op dat de respondenten gemiddeld genomen weinig bagage hebben meegekregen op het gebied van (het gebruik van) Information Technology — slechts een derde geeft hier positief antwoord op. De respondent acht zichzelf redelijk goed bekend met de BEPS-discussie én heeft er vertrouwen in dat eventuele vragen van de fiscus over het aangeleverde landenrapport effectief beantwoord kunnen worden. De vraag is natuurlijk of dit vertrouwen te staven is met cijfers — en dan is het beeld wat genuanceerder: het geeft te denken dat 43 procent van de respondenten niet (of niet volledig) kant-en-klaar op basis van de aanwezige IT-systemen een onderscheid kan maken tussen intercompany transacties en transacties met derden. Ook het aanzienlijke percentage van respondenten dat handmatig data moet verzamelen met betrekking tot tabel 2 van het landenrapport geeft stof tot nadenken. Nu is er in beginsel niets mis met handmatige dataverzameling maar de onderneming is wel kwetsbaar voor fouten op verscheidene niveaus — zeker als de dataverzameling in Excel plaatsvindt. Ook het percentage respondenten dat aangeeft dat archivering in Excel zal plaatsvinden (een oplossing die helemaal niet ingericht is voor het bewaren van historische data) geeft een indicatie dat er omtrent de borging van CbCR nog wel wat werk te verzetten is. Een andere — allicht duidelijker — signaal komt naar voren uit de antwoorden over het landenrapport, BEPS en de fiscale autoriteiten. Het is respondenten onduidelijk wat de fiscale autoriteiten gaan doen met de aangeleverde data en dat baart ze zorgen, zeker gezien de zeer beperkte communicatie van (onder andere) de Nederlandse fiscus over de praktische aanpak van dit onderwerp. Ook de juridische waarborgen worden onvoldoende geacht. Ik zie hierin een duidelijke — onbeantwoorde — vraag naar meer duidelijkheid aan de fiscale autoriteiten in én buiten Nederland. After all is transparantie het mooist als het twee kanten op werkt. Als sluitstuk: ook de Nederlandse bedrijfsfiscalist lijkt ervan overtuigd dat de BEPS-discussie inclusief het landenrapport oorzaak zal blijven van veranderingen in het fiscale werkveld. Op zich is dat al een mooi focuspunt voor vervolgonderzoek.

Voetnoten

[1]

Buitenpromovendus aan de Erasmus School of Law in samenwerking met de Technische Universiteit Delft.

[2]

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2016, *Stcrt.* nr. 63121.

[3]

Te vinden op <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-9789264219236-en.htm>.

[4]

Het autorisatiesysteem van de “Broedkamer”, een data-analyseafdeling van de Belastingdienst, bleek tussen 2013 en 2016 niet in orde te zijn geweest. Daarnaast werd niet vastgelegd welke werknemers met gevoelige data hebben gewerkt, en op welk moment. Er werd gesteld door een deskundige van televisieprogramma “Zembla” dat vertrouwelijke gegevens van 11 miljoen burgers en 2 miljoen bedrijven daardoor het risico liepen te worden gebruikt voor fraude en chantage. Dit leidde onder andere tot Kamervragen aan staatssecretaris Wiebes.

[5]

<https://zembla.vara.nl/nieuws/belastingdienst-overtreedt-willens-en-wetens-privacywet>.

[6]

Europese commissie van 12 april 2016, IP/16/1349.