

I

(Wetgevingshandelingen)

RICHTLIJNEN

RICHTLIJN (EU) 2017/952 VAN DE RAAD

van 29 mei 2017

tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen

DE RAAD VAN DE EUROPESE UNIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 115,

Gezien het voorstel van de Europese Commissie,

Na toezending van het ontwerp van wetgevingshandeling aan de nationale parlementen,

Gezien het advies van het Europees Parlement ⁽¹⁾,

Gezien het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité ⁽²⁾,

Handelend volgens een bijzondere wetgevingsprocedure,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Het is absoluut noodzakelijk het vertrouwen in de eerlijkheid van belastingstelsels te herstellen en overheden in staat te stellen hun fiscale soevereiniteit daadwerkelijk uit te oefenen. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft daarom in het kader van het initiatief ter bestrijding van grondslag-utholling en winstverschuiving (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS) aanbevelingen voor concrete maatregelen uitgebracht.
- (2) De eindrapporten over de 15 actiepunten van de OESO ter bestrijding van BEPS zijn op 5 oktober 2015 openbaar gemaakt. In zijn conclusies van 8 december 2015 heeft de Raad dit verwelkomd. Hij benadrukte ook de behoefte om op het niveau van de Unie gemeenschappelijke, doch flexibele oplossingen te vinden die stroken met de OESO-conclusies inzake BEPS.
- (3) Als antwoord op de behoefte aan een eerlijkere belastingheffing en, in het bijzonder, om gevolg te geven aan de OESO-conclusies inzake BEPS, heeft de Commissie op 28 januari 2016 haar pakket bestrijding belastingontwijking gepresenteerd. In het kader van dat pakket is Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad ⁽³⁾ inzake regels ter bestrijding van belastingontwijking vastgesteld.
- (4) Richtlijn (EU) 2016/1164 biedt een kader om hybridemismatches aan te pakken.
- (5) Er dienen regels te worden vastgesteld om hybridemismatches op een zo alomvattend mogelijke manier te neutraliseren. Aangezien Richtlijn (EU) 2016/1164 uitsluitend ziet op hybridemismatches die ontstaan bij de samenwerking tussen de vennootschapsbelastingstelsels van de lidstaten, heeft de Raad (Ecofin) op 12 juli 2016 een

⁽¹⁾ Advies van 27 april 2017 (nog niet bekendgemaakt in het Publicatieblad).

⁽²⁾ Advies van 14 december 2016 (nog niet bekendgemaakt in het Publicatieblad).

⁽³⁾ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB L 193 van 19.7.2016, blz. 1).

verklaring afgelegd waarin de Commissie wordt verzocht om — met het oog op een akkoord uiterlijk eind 2016 — uiterlijk in oktober 2016 een voorstel in te dienen over hybridemismatches met derde landen, teneinde te voorzien in regels die in overeenstemming zijn met en niet minder doeltreffend zijn dan de regels die in het OESO-rapport over het neutraliseren van de effecten van regelingen met een hybridemismatch, actie 2 — definitief verslag van 2015 („OESO-rapport over BEPS-actie 2”) worden aanbevolen.

- (6) Richtlijn (EU) 2016/1164 erkent onder andere dat het van cruciaal belang is dat meer wordt gedaan aan andere hybridemismatches, zoals die waarbij vaste inrichtingen betrokken zijn. In dit licht is het van essentieel belang in die richtlijn ook bepalingen op te nemen betreffende hybridemismatches met een vaste inrichting.
- (7) Teneinde te voorzien in een kader dat strookt met en niet minder doeltreffend is dan het BEPS-rapport van de OESO over actie 2, is het zaak dat Richtlijn (EU) 2016/1164 ook regels bevat betreffende hybride overdrachten en geïmporteerde mismatches, en op het volledige scala van resultaten van dubbele aftrek ziet, om te voorkomen dat belastingplichtigen gebruikmaken van resterende lacunes.
- (8) Richtlijn (EU) 2016/1164 bevat regels betreffende hybridemismatches tussen lidstaten en moet daarom ook regels bevatten betreffende hybridemismatches met derde landen waarbij ten minste een van de betrokken partijen een vennootschapsbelastingplichtige is of, in het geval van omgekeerde hybriden, een entiteit in een lidstaat, en regels betreffende geïmporteerde mismatches. De regels betreffende hybridemismatches en mismatches ingevolge fiscaal inwonerschap dienen bijgevolg te gelden voor alle belastingplichtigen die in een lidstaat aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, daaronder begrepen voor vaste inrichtingen, of voor regelingen die als vaste inrichtingen worden beschouwd, van entiteiten die inwoner van een derde land zijn. Regels betreffende omgekeerde hybridemismatches moeten gelden voor alle entiteiten die door een lidstaat als fiscaal transparant worden aangemerkt.
- (9) Regels betreffende hybridemismatches moeten betrekking hebben op mismatchsituaties die het gevolg zijn van een dubbele aftrek, van een verschil in de kwalificatie van financiële instrumenten, betalingen en entiteiten, of van de toerekening van betalingen. Aangezien hybridemismatches tot een dubbele aftrek of tot een aftrek zonder betrekking in de heffing zouden kunnen leiden, moeten regels worden vastgesteld volgens welke de betrokken lidstaat de aftrek van een betaling, lasten of verliezen weigert dan wel eist dat de belastingplichtige de betaling in zijn belastbare winst opneemt, naargelang het geval. Deze regels gelden echter uitsluitend voor aftrekbare betalingen en mogen de algemene kenmerken van een belastingstelsel niet beïnvloeden, ongeacht of het een traditioneel stelsel dan wel een verrekeningsstelsel is.
- (10) Er is sprake van een hybridemismatch met een vaste inrichting als de verschillen tussen de regels in het rechtsgebied van de vaste inrichting en het rechtsgebied van inwonerschap voor de toerekening van inkomsten en uitgaven tussen verschillende onderdelen van dezelfde entiteit aanleiding geven tot een mismatch met betrekking tot de belastinguitkomsten, waaronder de gevallen waarin een mismatch ontstaat doordat een vaste inrichting krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van het bijkantoor buiten beschouwing blijft. Deze mismatches kunnen leiden tot een dubbele aftrek of tot een aftrek zonder betrekking in de heffing, en moeten dus worden weggenomen. In geval van buiten beschouwing blijvende vaste inrichtingen moet de lidstaat waarvan de belastingplichtige inwoner is, de winst die anders aan de vaste inrichting zouden worden toegerekend, in de heffing betrekken.
- (11) Eventuele aanpassingen die uit hoofde van deze richtlijn moeten worden uitgevoerd, zouden in beginsel geen gevolgen mogen hebben voor de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen rechtsgebieden die op grond van een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting is vastgesteld.
- (12) Ter wille van de proportionaliteit is het noodzakelijk om alleen de gevallen aan te pakken waarin het risico van belastingontwijking door het gebruik van hybridemismatches aanzienlijk is. Het is derhalve passend te voorzien in bepalingen betreffende hybridemismatches die ontstaan tussen het hoofdhuis en een vaste inrichting, of tussen twee of meer vaste inrichtingen van dezelfde entiteit, betreffende hybridemismatches tussen de belastingplichtige en zijn gelieerde ondernemingen of tussen gelieerde ondernemingen, en die hybridemismatches die het gevolg zijn van een gestructureerde regeling waarbij een belastingplichtige is betrokken.
- (13) Mismatches die specifiek voortvloeien uit het hybride karakter van entiteiten, moeten alleen worden aangepakt wanneer een van de gelieerde ondernemingen — ten minste — feitelijke zeggenschap over de andere gelieerde ondernemingen heeft. Bijgevolg moet in die gevallen worden vereist dat een gelieerde onderneming door de belastingplichtige of een andere gelieerde onderneming wordt gehouden, dan wel dat zij zelf de belastingplichtige of een andere gelieerde onderneming houdt, door middel van een deelneming in de vorm van stemrechten, kapitaalbezit of recht op 50 percent of meer van de winst. Bij de toepassing van dit vereiste moeten de rechten of het bezit van personen die samen optreden, worden samengeteld.

- (14) Om ervoor te zorgen dat de definitie van „gelieerde onderneming” breed genoeg is voor het doel van de regels betreffende hybridemismatches, dient die definitie ook te zien op een entiteit die deel uitmaakt van dezelfde voor de boekhouding geconsolideerde groep, een onderneming waarin de belastingplichtige invloed van betekenis op de leiding uitoefent en, omgekeerd, een onderneming die invloed van betekenis op de leiding van de belastingplichtige uitoefent.
- (15) Het is nodig vier categorieën van hybridemismatches aan te pakken: ten eerste hybridemismatches die het gevolg zijn van betalingen uit hoofde van een financieel instrument; ten tweede hybridemismatches die het gevolg zijn van verschillen in de toerekening van betalingen die aan een hybride entiteit of een vaste inrichting zijn verricht (onder meer als gevolg van betalingen aan een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting); ten derde hybridemismatches die voortvloeien uit door een hybride entiteit aan haar eigenaar verrichte betalingen of veronderstelde betalingen tussen het hoofdkantoor en een vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen; ten slotte resultaten van dubbele aftrek die het gevolg zijn van door een hybride entiteit of vaste inrichting verrichte betalingen.
- (16) Wat betreft betalingen uit hoofde van een financieel instrument, zou er sprake kunnen zijn van een hybridemismatch als het resultaat van aftrek zonder betrekking in de heffing terug te voeren is op de verschillen in de kwalificatie van het instrument of de betalingen uit hoofde ervan. Indien het type betaling krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger in aanmerking komt voor voorkoming van dubbele belasting zoals een vrijstelling van belastingen, een verlaagd belastingtarief of een verrekening of teruggave van belasting, dan moet de betaling, voor de hoogte van het resulterende bedrag waarop te weinig belasting is betaald, worden beschouwd als aanleiding gevend tot een hybridemismatch. Een betaling uit hoofde van een financieel instrument dient echter niet te worden beschouwd als aanleiding gevend tot een hybridemismatch als de in het rechtsgebied van de ontvanger toegekende belastingvermindering alleen het gevolg is van de fiscale status van de ontvanger of van het feit dat het instrument volgens de voorwaarden van een bijzondere regeling wordt gehouden.
- (17) Om te vermijden dat de interactie tussen de regel inzake hybride financiële instrumenten en de aan banken opgelegde vereisten inzake verliesabsorptiecapaciteit tot onbedoelde resultaten leidt, en zonder afbreuk te doen aan staatssteunregels, moeten de lidstaten over de mogelijkheid beschikken intragroepsinstrumenten die louter zijn uitgegeven om aan de vereisten inzake verliesabsorptiecapaciteit van de uitgevende instelling te voldoen, en niet om belastingen te ontwijken, van het toepassingsgebied van deze richtlijn uit te sluiten.
- (18) Wat betreft aan een hybride entiteit of vaste inrichting verrichte betalingen, zou er sprake kunnen zijn van een hybridemismatch als het resultaat van de aftrek zonder betrekking in de heffing het gevolg is van verschillen in de regels die van toepassing zijn op de toerekening van die betaling tussen de hybride entiteit en de eigenaar ervan in geval van een aan een hybride entiteit verrichte betaling tussen het hoofdkantoor en een vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen in het geval van een veronderstelde betaling aan een vaste inrichting. De definitie van hybridemismatch dient slechts van toepassing te zijn als de mismatch het gevolg is van verschillen in de regels betreffende de toerekening van betalingen krachtens de wetgeving van de twee rechtsgebieden, en een betaling dient geen aanleiding te geven tot een hybridemismatch als hoe dan ook een hybridemismatch was ontstaan als gevolg van de belastingvrije status van de ontvanger uit hoofde van de wetgeving van een rechtsgebied van de ontvanger.
- (19) De definitie van hybridemismatch moet ook resultaten van de aftrek zonder betrekking in de heffing omvatten die het gevolg zijn van betalingen aan een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting. Een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting is een regeling die krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van het hoofdkantoor wordt beschouwd als aanleiding gevend tot een vaste inrichting, maar die krachtens de wetgeving van het andere rechtsgebied niet als een vaste inrichting wordt beschouwd. De regel betreffende hybridemismatches dient evenwel niet te gelden als de mismatch hoe dan ook zou zijn ontstaan vanwege de belastingvrije status van de ontvanger krachtens de wetgeving van een rechtsgebied van de ontvanger.
- (20) Wat betreft door een hybride entiteit verrichte betalingen aan haar eigenaar of veronderstelde betalingen tussen het hoofdkantoor en een vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen, zou er sprake kunnen zijn van een hybridemismatch als de resultaten van aftrek zonder betrekking in de heffing het gevolg zijn van het feit dat de betaling of veronderstelde betaling niet in aanmerking wordt genomen in het rechtsgebied van de ontvanger. In dat geval, indien de mismatch voortvloeit uit de niet-toerekening van de betaling of veronderstelde betaling, is het rechtsgebied van de ontvanger het rechtsgebied waarin de betaling of veronderstelde betaling wordt beschouwd als te zijn ontvangen uit hoofde van de wetgeving van het rechtsgebied van de betaler. Zoals

het geval is voor andere mismatches door hybride entiteiten en bijkantoren die aanleiding geven tot resultaten van aftrek zonder betrekking in de heffing, is er geen sprake van een hybridemismatch als de ontvanger krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger vrijgesteld is van belastingen. Wat betreft deze categorie van hybridemismatches, zou er slechts sprake zijn van een mismatch voor zover in het rechtsgebied van de betaler is toegestaan dat de aftrek met betrekking tot de betaling of veronderstelde betaling wordt afgezet tegen een bedrag dat geen dubbel in aanmerking genomen inkomen betreft. Indien in het rechtsgebied van de betaler is toegestaan dat de aftrek wordt overgeheveld naar een volgend belastingtijdvak, zou het vereiste om krachtens deze richtlijn een aanpassing aan te brengen, kunnen worden uitgesteld totdat de aftrek in het rechtsgebied van de betaler daadwerkelijk wordt afgezet tegen niet dubbel in aanmerking genomen inkomen.

- (21) De definitie van hybridemismatch moet ook de resultaten van dubbele aftrek omvatten, ongeacht of deze het gevolg zijn van betalingen, lasten die krachtens de nationale wetgeving niet als betalingen gelden of het gevolg zijn van verliezen door amortisatie of afschrijving. Zoals het geval is voor veronderstelde betalingen en door een hybride entiteit verrichte betalingen die door de ontvanger buiten beschouwing worden gehouden, is er evenwel slechts sprake van een hybridemismatch voor zover in het rechtsgebied van de betaler is toegestaan dat de aftrek wordt afgezet tegen een bedrag dat geen dubbel in aanmerking genomen inkomen betreft. Dit betekent dat, indien in het rechtsgebied van de betaler is toegestaan dat de aftrek wordt overgeheveld naar een volgend belastingtijdvak, het vereiste om krachtens deze richtlijn een aanpassing aan te brengen, zou kunnen worden uitgesteld totdat de aftrek in het rechtsgebied van de betaler daadwerkelijk wordt afgezet tegen niet dubbel in aanmerking genomen inkomen.
- (22) Verschillen in belastingresultaten die uitsluitend terug te voeren zijn op verschillen in de aan een betaling toegekende waarde, onder meer door de toepassing van interne verrekeningsprijzen, dienen niet onder de werkingssfeer van een hybridemismatch te vallen. Voorts is het zo dat, aangezien rechtsgebieden verschillende belastingtijdvakken hebben en verschillende regels hanteren om te bepalen wanneer winst in aanmerking wordt genomen of uitgaven worden gemaakt, deze timingverschillen over het algemeen niet dienen te worden beschouwd als aanleiding gevend tot mismatches in belastingresultaten. Een aftrekbare betaling uit hoofde van een financieel instrument waarvan niet redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze binnen een redelijke termijn in de winst wordt betrokken, dient echter te worden beschouwd als aanleiding gevend tot een hybridemismatch indien dat resultaat van aftrek zonder betrekking in de heffing terug te voeren is op verschillen in de kwalificatie van het financieel instrument of de betalingen uit hoofde ervan. Het moet duidelijk zijn dat een mismatch zou kunnen ontstaan indien een uit hoofde van een financieel instrument verrichte betaling niet binnen een redelijke termijn in de winst wordt betrokken. Een dergelijke betaling moet worden beschouwd als een betaling die binnen een redelijke termijn in de winst wordt betrokken, indien de betaling door de ontvanger wordt opgenomen binnen twaalf maanden te rekenen vanaf het einde van het belastingtijdvak van de betaler of als bepaald volgens een zakelijkheids criterium („arm's length”-beginsel). De lidstaten zouden kunnen eisen dat een betaling binnen een vastgestelde termijn in de winst wordt betrokken om te vermijden dat er een mismatch ontstaat en om belastingcontrole te waarborgen.
- (23) Hybride overdrachten zouden aanleiding kunnen geven tot een verschil in fiscale behandeling indien, als gevolg van een regeling tot overdracht van een financieel instrument, de onderliggende opbrengst van dat instrument werd behandeld alsof zij was verkregen door meer dan een van de partijen bij de regeling. In die gevallen zou de betaling uit hoofde van de hybride overdracht aanleiding kunnen geven tot een aftrek voor de betaler, terwijl ze door de ontvanger als opbrengst van het onderliggende instrument zou worden aangemerkt. Dit verschil in fiscale behandeling zou kunnen leiden tot een aftrek zonder betrekking in de heffing of tot een surplus aan te verrekenen belasting voor de bronbelasting op het onderliggende instrument. Deze mismatches moeten dus worden weggelaten. In het geval van een aftrek zonder betrekking in de heffing moeten dezelfde regels gelden als voor het neutraliseren van mismatches als gevolg van betalingen uit hoofde van een hybride financieel instrument. In het geval van hybride overdrachten die zijn gestructureerd om een surplus aan te verrekenen belasting voort te brengen, moet de betrokken lidstaat de betaler beletten het surplus aan te verrekenen belasting te gebruiken om een belastingvoordeel te verkrijgen, mede door de toepassing van een algemene antimisbruikregel die in overeenstemming is met artikel 6 van Richtlijn (EU) 2016/1164.
- (24) Het is noodzakelijk een bepaling op te nemen op basis waarvan de lidstaten een aanpak kunnen ontwikkelen voor discrepanties in de omzetting en tenuitvoerlegging van deze richtlijn die, ondanks het feit dat de lidstaten in overeenstemming met deze richtlijn handelen, tot een hybridemismatch leiden. Wanneer een dergelijke situatie zich voordoet en de primaire regel in deze richtlijn niet van toepassing is, zou een secundaire regel van toepassing moeten zijn. Niettemin zijn zowel de primaire als de secundaire regel enkel van toepassing op hybride mismatches als omschreven in de richtlijn, en mogen zij geen invloed hebben op de algemene kenmerken van het belastingstelsel van een lidstaat.
- (25) Geïmporteerde mismatches verschuiven het effect van een hybridemismatch tussen partijen in derde landen met behulp van een niet-hybride instrument naar het rechtsgebied van een lidstaat en ondermijnen zo de doeltreffendheid van de regels die hybridemismatches neutraliseren. Een aftrekbare betaling in een lidstaat kan worden gebruikt voor de financiering van uitgaven waarbij sprake is van een hybridemismatch. Om dergelijke geïmporteerde mismatches tegen te gaan, moet worden voorzien in regels waarbij de aftrek van een betaling wordt verboden wanneer het overeenkomstige inkomen uit die betaling, direct of indirect, wordt afgezet tegen een aftrek in het kader van een hybridemismatch die aanleiding geeft tot een dubbele aftrek of tot een aftrek zonder betrekking in de heffing tussen derde landen.

- (26) Een mismatch door dubbel inwonerschap zou tot een dubbele aftrek kunnen leiden indien een betaling van een belastingplichtige die een dubbel inwonerschap heeft, wordt afgetrokken krachtens de wetgevingen van beide rechtsgebieden waarvan de belastingplichtige inwoner is. Aangezien mismatches door dubbel inwonerschap aanleiding zouden kunnen geven tot resultaten van dubbele aftrek, moeten zij in het toepassingsgebied van deze richtlijn worden opgenomen. Een lidstaat dient de dubbele aftrek die zich ten aanzien van een vennootschap met dubbel inwonerschap voordoet, te weigeren, voor zover deze betaling wordt afgezet tegen een bedrag dat krachtens de wetgeving van het andere rechtsgebied niet als inkomen wordt beschouwd.
- (27) De doelstelling van deze richtlijn bestaat erin de interne markt als geheel beter te wapenen tegen hybridemismatches. Dit kan niet voldoende worden verwezenlijkt als de lidstaten elk afzonderlijk optreden, aangezien de nationale vennootschapsbelastingstelsels van elkaar verschillen en onafhankelijk optreden van de lidstaten slechts de bestaande versnippering van de interne markt op het gebied van de directe belastingen zou reproduceren. Dergelijk optreden zou dus geen einde maken aan inefficiënties en verstoringen bij de interactie van aparte nationale maatregelen. Een gebrek aan coördinatie zou hiervan het resultaat zijn. Gelet op het grensoverschrijdende karakter van hybridemismatches de behoefte aan oplossingen die werken voor de interne markt als geheel, kan deze doelstelling beter op het niveau van de Unie worden verwezenlijkt. Daarom kan de Unie, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken. Door te voorzien in het vereiste niveau van bescherming voor de interne markt, strekt deze richtlijn er alleen toe het niveau van coördinatie binnen de Unie te bereiken dat noodzakelijk is om haar doelstelling te verwezenlijken.
- (28) Bij de tenuitvoerlegging van deze richtlijn dienen de lidstaten gebruik te maken van de toepasselijke toelichting en voorbeelden in het OESO-rapport over BEPS-actie 2, als bron van voorbeelden of uitlegging voor zover deze sporen met het bepaalde in deze richtlijn en met het recht van de Unie.
- (29) De regels betreffende hybridemismatches in artikel 9, leden 1 en 2, zijn alleen van toepassing voor zover de situatie met betrekking tot een belastingplichtige tot een mismatch leidt. Er zou geen sprake mogen zijn van een mismatch wanneer een regeling uit hoofde van artikel 9, lid 5, of artikel 9 bis aan een aanpassing onderworpen is, en dienovereenkomstig zouden regelingen die uit hoofde van de genoemde delen van deze richtlijn aan een aanpassing onderworpen zijn, niet aan een nadere aanpassing uit hoofde van de regels betreffende hybridemismatches onderworpen mogen zijn.
- (30) Indien de mismatch in belastingresultaten op grond van de bepalingen van een andere richtlijn, zoals Richtlijn 2011/96/EU van de Raad ⁽¹⁾, wordt geneutraliseerd, dienen de regels betreffende hybridemismatches van deze richtlijn niet van toepassing te zijn.
- (31) De Commissie dient vijf jaar na de inwerkingtreding van deze richtlijn de tenuitvoerlegging ervan te evalueren en verslag uit te brengen bij de Raad. De lidstaten dienen de Commissie alle voor deze evaluatie noodzakelijke informatie te verstrekken.
- (32) Richtlijn (EU) 2016/1164 moet derhalve dienovereenkomstig worden gewijzigd,

HEEFT DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

Artikel 1

Richtlijn (EU) 2016/1164 wordt als volgt gewijzigd:

- 1) Artikel 1 wordt vervangen door:

„Artikel 1

Toepassingsgebied

1. Deze richtlijn is van toepassing op alle belastingplichtigen die in een of meer lidstaten aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn, met inbegrip van in een of meer lidstaten gelegen vaste inrichtingen van entiteiten die hun fiscale woonplaats in een derde land hebben.
2. Artikel 9 bis geldt tevens voor alle entiteiten die door een lidstaat als fiscaal transparant worden aangemerkt.”.

⁽¹⁾ Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 345 van 29.12.2011, blz. 8).

2) Artikel 2 wordt als volgt gewijzigd:

a) in punt 4 wordt de laatste alinea vervangen door:

„Voor de toepassing van artikelen 9 en 9 bis geldt het volgende:

- a) wanneer de mismatch ontstaat op grond van punt 9, eerste alinea, onder b), c), d), e) of g) van dit artikel, of wanneer een aanpassing nodig is uit hoofde van artikel 9, lid 3, of artikel 9 bis, wordt de definitie van gelieerde onderneming gewijzigd zodat het vereiste van 25 percent wordt vervangen door een vereiste van 50 percent;
- b) een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, wordt beschouwd als houder van een deelneming in de stemrechten die of het kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft;
- c) onder „gelieerde onderneming” wordt tevens verstaan een entiteit die deel uitmaakt van dezelfde voor de financiële boekhouding geconsolideerde groep als de belastingplichtige, een onderneming waarin de belastingplichtige invloed van betekenis op de leiding uitoefent of een onderneming die invloed van betekenis op de leiding van de belastingplichtige uitoefent.”;

b) punt 9 wordt vervangen door:

„9. „hybridemismatch”: een situatie waarbij een belastingplichtige of, met betrekking tot artikel 9, lid 3, een entiteit betrokken is, en waarin:

a) een betaling uit hoofde van een financieel instrument aanleiding geeft tot een resultaat van aftrek zonder betrekking in de heffing, en:

- i) die betaling niet binnen een redelijke termijn in de heffing wordt betrokken, en
- ii) de mismatch is terug te voeren op verschillen in de kwalificatie van het instrument of de betaling uit hoofde ervan.

Voor de toepassing van de eerste alinea wordt een betaling uit hoofde van een financieel instrument geacht binnen een redelijke termijn in de winst te zijn betrokken indien:

- i) de betaling in het rechtsgebied van de ontvanger wordt opgenomen in een belastingtijdvak dat begint binnen twaalf maanden na het einde van het belastingtijdvak van de betaler, of
 - ii) redelijkerwijs kan worden verwacht dat de betaling in het belastinggebied van de ontvanger in een toekomstig belastingtijdvak in de heffing zal worden betrokken, en betalingsvoorwaarden gelden die normaliter tussen onafhankelijke ondernemingen zouden worden overeengekomen;
- b) een betaling aan een hybride entiteit aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing en de mismatch het gevolg is van verschillen in de toerekening van betalingen aan de hybride entiteit krachtens de wetgeving van het rechtsgebied waar de hybride entiteit is gevestigd of geregistreerd en het rechtsgebied van een persoon met een deelneming in die hybride entiteit;
 - c) een betaling aan een entiteit met een of meer vaste inrichtingen aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing, en die mismatch het gevolg is van verschillen in de toerekening van betalingen tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen van dezelfde entiteit krachtens de wetgeving van het rechtsgebied waar die entiteit actief is;
 - d) een betaling aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing die het gevolg is van een betaling aan een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting;
 - e) een betaling door een hybride entiteit aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing en die mismatch ontstaat doordat de betaling krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger buiten beschouwing blijft;
 - f) een veronderstelde betaling tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen aanleiding geeft tot een aftrek zonder betrekking in de heffing en die mismatch ontstaat doordat de betaling krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger buiten beschouwing blijft, of
 - g) er een resultaat van dubbele aftrek is.

Voor de toepassing van punt 9:

- a) geeft een betaling die de onderliggende opbrengst van een overgedragen financieel instrument vertegenwoordigt, geen aanleiding tot een hybridemismatch krachtens punt a) van de eerste alinea, indien de betaling door een financieel handelaar wordt verricht in het kader van een hybride overdracht op de markt, op voorwaarde dat het rechtsgebied van de betaler van de financieel handelaar eist dat hij alle bedragen die hij in verband met het overgedragen financiële instrument heeft ontvangen, in de winst betreft;
- b) is er slechts sprake van een hybridemismatch krachtens punt e), f) of g) van de eerste alinea, voor zover in het rechtsgebied van de betaler is toegestaan dat de aftrek wordt afgezet tegen een bedrag dat geen dubbel in aanmerking genomen inkomen betreft;
- c) wordt een mismatch niet aangemerkt als een hybridemismatch, tenzij hij ontstaat tussen gelieerde ondernemingen, tussen een belastingplichtige en een gelieerde onderneming, tussen het hoofdhuys en de vaste inrichting, tussen twee of meer vaste inrichtingen van dezelfde entiteit of uit hoofde van een gestructureerde regeling.

Voor de toepassing van dit punt 9) en de artikelen 9, 9 bis en 9 ter wordt verstaan onder:

- a) „mismatch”: een dubbele aftrek of een aftrek zonder betrekking in de heffing;
- b) „dubbele aftrek”: aftrek van dezelfde betaling, lasten of verliezen in het rechtsgebied waar de betaling haar oorsprong vindt, de lasten zijn opgekomen of de verliezen zijn geleden (het rechtsgebied van de betaler), en in een ander rechtsgebied (het rechtsgebied van de investeerder). In geval van een betaling door een hybride entiteit of een vaste inrichting is het rechtsgebied van de betaler het rechtsgebied waar de hybride entiteit of de vaste inrichting is gevestigd of zich bevindt;
- c) „aftrek zonder betrekking in de heffing”: de aftrek van een betaling of veronderstelde betaling tussen het hoofdkantoor en de vaste inrichting of tussen twee of meer vaste inrichtingen in enig rechtsgebied waarin die betaling of veronderstelde betaling wordt beschouwd als te zijn verricht (rechtsgebied van de betaler) zonder dat dezelfde betaling of veronderstelde betaling in het rechtsgebied van de ontvanger in de heffing wordt betrokken voor belastingdoeleinden. Het rechtsgebied van de ontvanger is enig rechtsgebied waarin die betaling of veronderstelde betaling wordt ontvangen of wordt beschouwd als te zijn ontvangen krachtens de wetgeving van enig ander rechtsgebied;
- d) „aftrek”: het bedrag dat krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de betaler of de investeerder als aftrekbaar van de belastbare winst wordt beschouwd; de term „aftrekbaar” wordt dienovereenkomstig geïnterpreteerd;
- e) „betrekking in de heffing”: het bedrag dat krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger in rekening wordt gebracht bij de berekening van de belastbare winst. Een betaling uit hoofde van een financieel instrument wordt niet beschouwd als betrokken in de heffing voor zover de betaling louter vanwege de manier waarop die betaling krachtens de wetgeving in het rechtsgebied van de ontvanger wordt gekwalificeerd, in aanmerking komt voor enige belastingvermindering. De term „betrokken in de heffing” wordt dienovereenkomstig geïnterpreteerd;
- f) „belastingvermindering”: een belastingvrijstelling, een verlaagd belastingtarief of een verrekening of teruggave van belasting (die geen verrekening is van bronbelastingen);
- g) „dubbel in aanmerking genomen inkomen”: een inkomensbestanddeel dat in de heffing wordt betrokken krachtens de wetgeving van de beide rechtsgebieden waartussen de mismatch is ontstaan;
- h) „persoon”: een natuurlijke persoon of een entiteit;
- i) „hybride entiteit”: alle entiteiten of regelingen die krachtens de wetgeving van één rechtsgebied als een belastbare entiteit worden beschouwd en waarvan de winst of de uitgaven krachtens de wetgeving van een ander rechtsgebied als de winst of de uitgaven van een of meer andere personen worden beschouwd;
- j) „financieel instrument”: elk instrument dat leidt tot rendement op vreemd of eigen vermogen dat wordt belast volgens de regels voor het belasten van vreemd vermogen, eigen vermogen en derivaten uit hoofde van de wetgeving van het rechtsgebied van de ontvanger of de betaler, waaronder een hybride overdracht;
- k) „financieel handelaar”: een persoon of entiteit die regelmatig voor eigen rekening financiële instrumenten koopt en verkoopt, met als doel winst te maken;

- l) „hybride overdracht”: alle regelingen voor het overdragen van een financieel instrument waarbij de onderliggende opbrengst van het overgedragen financieel instrument voor belastingdoeleinden wordt behandeld alsof deze tegelijkertijd is verkregen door meer dan een van de partijen bij die regeling;
- m) „hybride overdracht op de markt”: een hybride overdracht waartoe door een financieel handelaar wordt overgegaan in het kader van de normale uitoefening van zijn activiteiten, en niet als onderdeel van een gestructureerde regeling;
- n) „buiten beschouwing blijvende vaste inrichting”: een regeling die krachtens de wetgeving van het rechtsgebied van het hoofdhuis wordt beschouwd als aanleiding gevend tot een vaste inrichting en die krachtens de wetgeving van het andere rechtsgebied niet als een vaste inrichting wordt beschouwd;”;

c) de volgende punten worden toegevoegd:

„10. „voor de financiële boekhouding geconsolideerde groep”: een groep bestaande uit alle entiteiten die volledig zijn opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening, opgesteld overeenkomstig de internationale standaarden voor financiële verslaggeving of het nationale systeem voor financiële verslaggeving van een lidstaat;

11. „gestructureerde regeling”: een regeling die betrekking heeft op een hybridemismatch die al in de voorwaarden van de regeling is ingeprijsd, dan wel een regeling die zodanig is opgezet dat er een hybridemismatch uit resulteert, tenzij van de belastingplichtige of een gelieerde onderneming niet redelijkerwijs kon worden verwacht dat deze zich bewust waren van de hybridemismatch en zij geen profijt trokken uit het belastingvoordeel dat uit de hybridemismatch voortvloeit.”.

3) Artikel 4 wordt als volgt gewijzigd:

a) in lid 5 wordt punt a), ii), vervangen door:

„ii) alle activa en verplichtingen worden gewaardeerd volgens dezelfde methode als in de geconsolideerde jaarrekening, opgesteld overeenkomstig de internationale standaarden voor financiële verslaggeving of het nationale systeem voor financiële verslaggeving van een lidstaat;”;

b) lid 8 wordt vervangen door:

„8. Voor de toepassing van de leden 1 tot en met 7 kan aan de belastingplichtige het recht worden toegekend om gebruik te maken van een geconsolideerde jaarrekening die volgens andere verslaggevingsnormen is opgesteld dan de internationale standaarden voor financiële verslaggeving of het nationale systeem voor financiële verslaggeving van een lidstaat.”.

4) Artikel 9 wordt vervangen door:

„Artikel 9

Hybridemismatches

1. Voor zover een hybridemismatch tot een dubbele aftrek leidt:

- a) wordt de aftrek in de lidstaat die het rechtsgebied van de investeerder is, geweigerd, en
- b) indien de aftrek niet wordt geweigerd in het rechtsgebied van de investeerder, wordt de aftrek geweigerd in de lidstaat die het rechtsgebied van de betaler is.

Een dergelijke aftrek komt evenwel in aanmerking om te worden afgezet tegen dubbel in aanmerking genomen inkomen, hetzij in het desbetreffende belastingtijdvak, hetzij in een later belastingtijdvak.

2. Voor zover een hybridemismatch leidt tot een aftrek zonder betrekking in de heffing:

- a) wordt de aftrek in de lidstaat die het rechtsgebied van de betaler is, geweigerd, en
- b) indien de aftrek niet wordt geweigerd in het rechtsgebied van de betaler, wordt het bedrag van de betaling dat anders aanleiding zou geven tot een mismatch, betrokken in de winst in de lidstaat die het rechtsgebied van de ontvanger is.

3. Een lidstaat weigert een aftrek van een betaling door een belastingplichtige voor zover deze betaling direct of indirect dient ter financiering van aftrekbare uitgaven die aanleiding geven tot een hybridemismatch middels een transactie of een reeks transacties tussen gelieerde ondernemingen of waartoe is overgegaan in het kader van een gestructureerde regeling, behoudens voor zover in een van de bij de transactie of reeks transacties betrokken rechtsgebieden met betrekking tot deze hybridemismatch een gelijkwaardige aanpassing is gemaakt.

4. Een lidstaat kan voorzien in de uitsluiting van het toepassingsgebied van:

- a) lid 2, onder b), van dit artikel: hybridemismatches als omschreven in artikel 2, punt 9, eerste alinea, onder b), c), d) of f);
- b) lid 2, onder a) en b), van dit artikel: hybridemismatches die het gevolg zijn van een betaling van rente in het kader van een financieel instrument aan een gelieerde onderneming, indien:
 - i) het financieel instrument elementen van conversie, bail-in of afschrijving bevat;
 - ii) het financieel instrument louter is uitgegeven om te voldoen aan de voor de bankensector geldende vereisten inzake verliesabsorptiecapaciteit, en als dusdanig wordt erkend in de vereisten inzake verliesabsorptiecapaciteit van de belastingplichtige;
 - iii) het financieel instrument is uitgegeven
 - in samenhang met financiële instrumenten die elementen van conversie, bail-in of afschrijving bevatten op het niveau van een moederonderneming;
 - op het niveau dat noodzakelijk is om te voldoen aan de geldende vereisten inzake verliesabsorptiecapaciteit;
 - niet als onderdeel van een gestructureerde regeling, en
 - iv) de totale netto-aftrek voor de geconsolideerde groep uit hoofde van de regeling niet hoger is dan wat het geval was geweest indien de belastingplichtige een dergelijk financieel instrument rechtstreeks op de markt had uitgegeven.

Punt b) is van toepassing tot 31 december 2022.

5. Voor zover een hybridemismatch betrekking heeft op winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting die niet aan belasting is onderworpen in de lidstaat waarvan de belastingplichtige fiscaal inwoner is, verplicht deze lidstaat de belastingplichtige ertoe de winst die anders zouden worden toegerekend aan de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting, te betrekken in de heffing. Dit is van toepassing tenzij de lidstaat verplicht is de winst vrij te stellen op grond van een door de lidstaat met een derde land gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting.

6. Voor zover een hybride overdracht wordt opgezet met het oog op vermindering van de bronbelasting op een uit een overgedragen financieel instrument verkregen betaling aan meer dan een van de betrokken partijen, beperkt de lidstaat van de belastingplichtige het voordeel van die vermindering naar evenredigheid van de netto belastbare inkomsten ter zake van die betaling.”

5. De volgende artikelen worden ingevoegd:

„Artikel 9 bis

Mismatches door een omgekeerde hybride

1. Indien een of meer gelieerde entiteiten die geen inwoner zijn in totaal een direct of indirect belang hebben van 50 percent of meer in de stemrechten, de kapitaalbelangen of de rechten op een deel van de winst van een hybride entiteit die is opgericht of gevestigd in een lidstaat, zich bevinden in een rechtsgebied dat of in rechtsgebieden die de hybride entiteit als een belastingplichtige aanmerken, wordt de hybride entiteit beschouwd als inwoner van die lidstaat en belast naar haar winst voor zover die winst niet anderszins wordt belast krachtens de wetgeving van de lidstaat of een ander rechtsgebied.

2. Lid 1 is niet van toepassing op een collectief beleggingsvehikel. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder collectief beleggingsvehikel een beleggingsfonds of -vehikel verstaan dat een ruime verspreiding kent, een gediversifieerde effectenportefeuille aanhoudt en in het land waar het gevestigd is, aan regelgeving ter bescherming van investeerders onderworpen is.

Artikel 9 ter

Mismatches door fiscaal inwonerschap

Voor zover een aftrek voor betalingen, lasten of verliezen van een belastingplichtige die fiscaal inwoner is van twee of meer rechtsgebieden, in beide rechtsgebieden aftrekbaar is van de grondslag voor heffing, weigert de lidstaat van de belastingplichtige de aftrek, voor zover in het andere rechtsgebied is toegestaan dat de dubbele aftrek wordt afgezet tegen inkomen dat geen dubbel in aanmerking genomen inkomen is. Indien beide rechtsgebieden lidstaten zijn, wordt de aftrek geweigerd in de lidstaat waar de belastingplichtige volgens het verdrag tot het vermijden van dubbele belasting tussen de twee betrokken lidstaten niet als inwoner wordt aangemerkt.”.

6) In artikel 10, lid 1 wordt de volgende alinea toegevoegd:

„In afwijking van de eerste alinea evalueert de Commissie uiterlijk op 1 januari 2022 de tenuitvoerlegging van de artikelen 9 en 9 ter, en in het bijzonder de gevolgen van de in artikel 9, lid 4, punt b), bedoelde vrijstelling, en brengt zij daarover verslag uit bij de Raad.”.

7) In artikel 11 wordt het volgende lid ingevoegd:

„5 bis. In afwijking van lid 1 stellen de lidstaten uiterlijk op 31 december 2019 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast om aan artikel 9 te voldoen en maken deze bekend. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mee.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 januari 2020.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor die verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.”.

Artikel 2

1. De lidstaten stellen uiterlijk op 31 december 2019 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast om aan deze richtlijn te voldoen en maken deze bekend. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mee.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 januari 2020.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor die verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

2. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de bepalingen van intern recht mee die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

3. In afwijking van lid 1 stellen de lidstaten uiterlijk op 31 december 2021 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast om aan artikel 9 bis van Richtlijn (EU) 2016/1164 te voldoen en maken deze bekend. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mee.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 januari 2022.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor die verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

Artikel 3

Deze richtlijn treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 4

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 29 mei 2017.

Voor de Raad
De voorzitter
C. CARDONA
