# Circulaire nr. AFZ/2007-0577 (AFZ 7/2008) dd. 22.04.2008

**Circulaire nr. AFZ/2007-0577 (AFZ 7/2008) dd. 22.04.2008**

DUBBELBELASTINGVERDRAG   Clausule van meest begunstigde natie   Lijst van de overeenkomsten

Aan alle ambtenaren van niveau A, B en C van de Administratie van fiscale zaken, van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (sector directe belastingen), van de Administratie van de invordering (sector directe belastingen) en van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie.

**I.** **DOEL EN CONTEXT**

    In een aantal Belgische overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting is een zogenaamde "clausule van meest begunstigde natie" (hierna genaamd "MBN-clausule") opgenomen.

    Deze clausule bepaalt doorgaans dat, indien de partnerstaat in een (latere) overeenkomst met een derde land betere voorwaarden overeenkomt dan diegene die zijn voorzien in de overeenkomst met België, deze automatisch toepassing vinden in de verhouding tussen België en de partnerstaat (cf. voorbeeld1). Op die manier garandeert de MBN-clausule dat België van de partnerstaat de meest gunstige voorwaarden verkrijgt die door die partnerstaat zijn toegekend aan een derde staat.

    In sommige gevallen belet een MBN-clausule dat de partnerstaat een bepaalde belasting heft ten aanzien van inwoners van België zolang deze belasting niet wordt opgelegd aan een derde staat waarmee de partnerstaat een overeenkomst heeft gesloten (cf. voorbeeld 2).

    Een MBN-clausule kan tenslotte ook op een negatieve wijze zijn opgesteld. Dergelijke clausule is meestal opgenomen in het non-discriminatie artikel en verduidelijkt dat de bepalingen inzake non-discriminatie België respectievelijk de partnerstaat niet verplichten de voordelen die worden verleend in overeenkomsten met derde landen toe te kennen aan de partnerstaat respectievelijk België (cf. voorbeeld 3). Hiermee wordt verduidelijkt dat overeenkomsten in principe enkel gelden tussen de overeenkomstsluitende staten en dat men ten aanzien van de partnerstaat geen voordelen kan vorderen vanuit overeenkomsten afgesloten tussen de partnerstaat en derde landen

Voorbeeld 1

    In de Overeenkomst België-Ecuador bepaalt de MBN-clausule dat, indien Ecuador (in zijn hoedanigheid als bronstaat) in een latere overeenkomst met een derde staat in een lagere maximale bronheffing of vrijstelling van bronheffing inzake dividenden voorziet, Ecuador deze lagere bronheffing of vrijstelling ook zal toepassen ten overstaan van België (cf. Procotol nr. 3 bij de Overeenkomst België-Ecuador ondertekend op 18.12.1996).

Voorbeeld 2

    In de op 26 juli 2007ondertekende maar op de datum van deze circulaire nog niet inwerking getreden overeenkomst België-Oeganda voorziet de MBN-clausule dat, zolang er tussen Oeganda en een OESO-lidstaat een overeenkomst in werking is die niet voorziet in de heffing van de"branch profits tax", Oeganda niet gerechtigd is deze belasting te heffen in hoofde van Belgische vaste inrichtingen gevestigd in Oeganda (cf. Protocol nr. 9 bij de Overeenkomst België-Oeganda).

Voorbeeld 3

    In de Overeenkomst afgesloten tussen België en de voormalige USSR (1) is een negatieve MBN-clausule opgenomen in artikel 20, § 3. Deze verduidelijkt dat een overeenkomstsluitende staat ten gevolge van de non-discriminatie bepalingen niet kan worden verplicht de fiscale voordelen toegekend aan inwoners van een derde land, en voortvloeiend uit een overeenkomst met dat derde land, ook toe te kennen aan de inwoners van de partnerstaat.

[(1) Tot nader order blijft deze Overeenkomst van toepassing op Kirzigië, Moladvië, Tadzjikistan enTurkmenistan.]

**II. OVERZICHT MBN-CLAUSULES**

    In de tabel hierna vindt u een overzicht van alle Belgische overeenkomsten waarin een MBN-clausule is opgenomen.

    In de 3e kolom is aangeduid in welk artikel van de overeenkomst of protocol de clausule is opgenomen.

    In de 4e kolom is aangegeven of de MBN-clausule reeds uitwerking heeft. Indien dit het geval is kunt u de details van de uitwerking terugvinden in ofwel een algemene landen circulaire, bevatten de de 1e commentaar op de overeenkomst die België met die staat heeft gesloten, ofwel een specifieke circulaire die enkel de MBN-clausule van de betrokken overeenkomst behandelt. U vindt de verwijzing naar die circulaires terug in de5e kolom . De uitwerking werd getoetst op 1 januari 2008. Men heeft dus rekening gehouden met de overeenkomsten die tot op deze datum werden gesloten door de partnerstaat.

NAMENS DE MINISTER:  
De adjunct-administrateur-generaal,

Paul NECKEBROECK

TOESTAND OP 01/01/2008

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **1** | 2 | 3 | 4 | 5 |
| **Overeenkomst** | **Inwerking** | **Meest begunstigde natie clausule** | **Uitwerking** | **Circulaire** |
| Argentinië | 22/07/1999 | Protocol, nr. 3 (mbt.art. 7, 10, 11 en 12) | Neen | -------- |
| Brazilië | 13/07/1973 | Protocol, nr. 2 (mbt.art. 13, § 3)  Protocol, nr. 2 (mbt. art.14, § 1)  Protocol, nr. 3 (mbt. art. 24,§ 4) | Ja  Neen  ----- | AFZ/1996-0153 d.d.22.04.2008  Idem  Idem |
| Bulgarije | 28/11/1991 | Art. 24, § 2 | (1) | Circulaire Ci.R9.Bulgarije/401.452 d.d. 08.11.1993, punt IV, A, 3 |
| Congo | Nog niet in werking | Protocol, nr. 2 (mbt.art. 10)  Protocol, nr. 2 (mbt. art.11)  Protocol, nr. 2 (mbt. art.12) | Neen  Neen  Neen | --------  --------  -------- |
| Ecuador | 18/03/2004 | Protocol, nr. 3 (mbt.art. 10, § 2) | Ja | AFZ/1997-0066 d.d.22.04.2008 |
| Estland | 15/04/2003 | Protocol, nr. 6 (mbt.art. 12, §§ 2 en 3) | Neen | -------- |
| Filippijnen | 09/07/1980 | Art. 8 | Ja | AFZ/2006-0837 d.d.22.04.2008 |
| Finland (Aanv.Overeenkomst) | 16/07/1997 | Art. VI | (2) | -------- |
| India | 01/10/1997 | Art. 7, § 3  Protocol, nr. 1 (mbt. art. 5, 7 en 12) | Neen  Ja | Ci. nr.AFZ/INTERN.IB/INDIA d.d. 15/01/2001 |
| Ijsland | 19/06/2003 | Protocol V (mbt.art. 23, § 1) | (3) | -------- |
| Kazachstan | 13/04/2000 | Protocol, nr. 5, b)(mbt. art. 10, § 6)  Protocol,nr. 7 (mbt. art. 12) | Neen  Neen | --------  -------- |
| Kirgizië | 08/01/1991 | Art. 20, §3 | (4) | -------- |
| Koeweit | 28/10/2000 | Art. 24, §6 | (5) | -------- |
| Letland | 07/05/2003 | Protocol, nr. 6 (mbt.art. 12, §§ 2 en 3) | Neen | -------- |
| Litouwen | 05/05/2003 | Protocol, nr. 6 (mbt.art. 12, §§ 2 en 3) | Neen | -------- |
| Moldavië | 08/01/1991 | Art. 20, §3 | (4) | -------- |
| Nieuw-Zeeland | 08/12/1983 | Protocol,d) | Ja (6) | -------- |
| Oeganda | Nog niet in werking | Protocol, nr. 9 (mbt.art. 25, § 2) | Ja | -------- |
| Oekraïne | 25/02/1999 | Protocol, nr. 2(invorderingsbijstand) | Ja | AFZ/1996-0425 d.d.22.04.2008 |
| Oezbekistan | 08/07/1999 | Protocol, nr. 5 (mbt.art. 14, § 1) | Ja | AFZ/1996-0398 d.d.22.04.2008 |
| Tadjikistan | 08/01/1991 | Art. 20, §3 | (4) | -------- |
| Tsjechië | 24/07/2000 | Protocol, nr. 1 (mbt.art. 12)  Protocol, nr. 2 (mbt. art.23)  Protocol, nr. 3(invorderingsbijstand) | Ja  Neen  Ja | AFZ/1996-0201(7)  Idem  Idem |
| Turkmenistan | 08/01/1991 | Art. 20, §3 | (4) | -------- |

    (1) Ingevolge de clausule van de meest begunstigde natie moet het tarief van deBNI/Ven. op de winst van een Belgische vaste inrichting van een vennootschap die inwoner is van Bulgarije, worden beperkt tot het normale tarief van de vennootschapsbelasting. Aangezien de winst van een Belgische inrichting in de BNI/Ven. aan het tarief van de vennootschapsbelasting wordt onderworpen is deze clausule zonder voorwerp geworden (cf. art. 246, 1e lid, 1° WIB 1992,van toepassing vanaf aj. 1996 (Art. 4 Wet 30.01.1996; B.S.30.03.1996).

    (2) Ten gevolge van het arrest Petri Manninen (C-319/02) van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft Finland met ingang van 1 januari 2005 zijn interne wetgeving aangaande de belastingheffing van dividenden grondig gewijzigd. Ten gevolge daarvan is de MBN-clausule zonder voorwerp geworden.

    (3) Op het ogenblik van het onderhandelen van de Overeenkomst België - IJsland werd voor de vermijding van dubbele belasting op dividenden van buitenlandse oorsprong in IJsland toepassing gemaakt van een verrekeningsstelsel. Hierbij stond men enkel verrekening toe van de ingehouden (Belgische) bronheffing. Met de Belgische vennootschapsbelasting betaald op de winst waaruit het dividend werd toegekend werd dus geen rekening gehouden. Indien IJsland met een derde land een overeenkomst zou sluiten die voorziet in een vrijstelling voor dividenden die een IJslandse vennootschap verkrijgt van een inwoner van dat derde land, zou deze vrijstelling door de werking van de MBN-clausule automatisch worden toegepast in de verhouding tussen België en IJsland.  
Los van het feit dat IJsland geen enkele latere overeenkomst heeft afgesloten waarin dergelijke vrijstelling is opgenomen, voerde ze in 1999 een nieuwe methode in voor de vermijding van dubbele belasting op dividenden van binnenlandse en buitenlandse oorsprong.Vanaf dat ogenblik zijn alle dividenden van buitenlandse oorsprong verkregen door IJslandse vennootschappen vrijgesteld van(IJslandse) vennootschapsbelasting indien ze worden uitgekeerd door(buitenlandse) vennootschappen onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de IJslandse vennootschapsbelasting. Door deze regeling, waarbij alle buitenlandse vennootschappen gelijk worden behandeld, is de MBN-clausule zonder voorwerp geworden.

    (4) De MBN-clausule waarnaar wordt verwezen is terug te vinden in de Overeenkomst die België heeft afgesloten met de ex-USSR die tot nader order voorlopig van toepassing is. Het betreft een negatieve MBN-clausule.

    (5) Het betreft een negatieve MBN-clausule.

    (6) De MBN-clausule voorziet in de onderhandeling over de opname van een non-discriminatie bepaling in de Overeenkomst België - Nieuw-Zeeland indien Nieuw-Zeeland in een latere overeenkomst met een derde land dergelijke bepaling opneemt.Aangezien dit laatste het geval is (cf. overeenkomsten Nieuw-Zeeland met Chili, China en Finland) hebben er reeds onderhandelingen plaats gevonden tussen België en Nieuw-Zeeland. Alhoewel de onderhandelaars reeds een akkoord hebben bereikt dient dit nog te worden ondertekend en door de respectieve nationale parlementen te worden goedgekeurd.

    (7) Deze circulaire zal binnenkort worden gepubliceerd.