# Circulaire nr. AFZ/1996-0153 (AFZ 10/2008) dd. 22.04.2008

**CIRC 22.04.08/4**

**Circulaire nr. AFZ/1996-0153 (AFZ 10/2008) dd. 22.04.2008**

*DUBBELBELASTINGVERDRAG
   Brazilië
   Clausule van meest begunstigde natie
   Inkomen uit een zelfstandig beroep
   Meerwaarde op aandelen
   Royalty*

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**

    Deze circulaire beoogt duiding te geven bij de uitwerking van de clausules van meest begunstigde natie die zijn opgenomen in de nrs. 2 en 3 van het Slotprotocol bij de Overeenkomst België - Brazilië, ondertekend op 23 juni 1972. De uitwerking van deze clausules werd beoordeeld op datum van 1 januari 2008.

    Een "clausule van meest begunstigde natie" (hierna genaamd "MBN-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 voorwaarden automatisch toepassing vinden in de verhouding tussen België en de partnerstaat. Een MBN-clausule kan ook een verbodsbepaling bevatten, bijvoorbeeld in de zin dat de partnerstaat een bepaalde belasting in hoofde van Belgische ondernemingen niet mag heffen zolang er tussen deze partnerstaat en een derde land een overeenkomst in werking is die geen bepaling voorziet waardoor de heffing is toegelaten.

**II MBN-CLAUSULES**

    De Overeenkomst België - Brazilië bevat twee MBN-clausules, namelijk in het Slotprotocol nr. 2 en nr. 3 bij de Overeenkomst (cf. bijlage 1).

    Ze betreffen achtereenvolgens **de meerwaarden op andere goederen en rechten** (artikel 13, § 3), **de inkomsten uit de uitoefening van zelfstandige beroepen** (artikel 14, § 1) en **de aftrekbaarheid van royalty's betaald door Braziliaanse vennootschappen aan Belgische vennootschappen** (artikel 24, § 4).

A. Meerwaarden op andere goederen en rechten (artikel 13, § 3 )

    Artikel 13, § 3 van de Overeenkomst behandelt de belastingheffing van meerwaarden verkregen uit de vervreemding van goederen of rechten **andere dan de meerwaarden verkregen** uit (1) de vervreemding van onroerende goederen, en (2) de vervreemding van roerende goederen die deel uitmaken van een vaste inrichting of vaste basis die door een Belgische onderneming wordt aangehouden in Brazilië (inclusief de vervreemding van de Braziliaanse vaste inrichting of vaste basis zelf). Meerwaarden uit de vervreemding van schepen of luchtvaartuigen geëxploiteerd in internationaal verkeer, alsook de roerende goederen die worden gebruikt voor deze exploitatie, worden niet beoogd door deze bepaling.

    In de Overeenkomst wordt bepaald dat wat betreft de meerwaarden verkregen uit de vervreemding van "andere" goederen en rechten **zowel de bronstaat** (in casu Brazilië) **als de woonplaatsstaat van de genieter** (in casu België) **heffingsbevoegd** zijn. België moet als woonplaatsstaat uiteraard wel rekening houden met de regels ter vermijding van dubbele belasting die in artikel 23, § 2 zijn vastgelegd.

    De MBN-clausule in het Slotprotocol nr. 2 bepaalt dat, indien Brazilië, na de ondertekening van de Overeenkomst met België, een overeenkomst afsluit met een niet in Latijns-Amerika gelegen derde staat, waarin het recht van belastingheffing van de bronstaat met betrekking tot de hierboven vermelde inkomsten wordt beperkt, deze beperking van het recht van belastingheffing automatisch zal gelden in de verhouding tussen België en Brazilië (cf. bijlage 1).

*Uit de analyse van de relevante bepalingen in latere door Brazilië afgesloten overeenkomsten is het volgende gebleken:*

    In de Overeenkomst Brazilië - Israël, ondertekend op 12 december 2002, is de bronstaat, voor wat betreft meerwaarden op aandelen, enkel heffingsbevoegd indien de verkrijger van de meerwaarde, op enig ogenblik in een periode van twaalf maanden voorafgaand aan de vervreemding, 10 % of meer van de stemrechten bezat in de vennootschap waarvan de aandelen worden vervreemd. In dat geval mag de bronstaat bovendien niet meer belasten dan 15 % van het brutobedrag van de meerwaarde (cf. bijlage 2).

**Uit het voorgaande volgt dat vanaf 16 september 2005 (= datum van de inwerkingtreding van de Overeenkomst tussen Brazilië - Israël) de bepaling van artikel 13, § 3 van de overeenkomst Brazilië - Israël automatisch wordt toegepast in de verhouding tussen Brazilië en België.**

    Dit betekent dat Brazilië meerwaarden die middellijk of onmiddellijk worden verkregen door een inwoner van België uit de vervreemding van aandelen van een vennootschap die inwoner is van Brazilië aan een tot 15 percent van het brutobedrag beperkte bronheffing mag onderwerpen indien de verkrijger van de meerwaarde, middellijk of onmiddellijk, op enig ogenblik binnen een periode van twaalf maanden voorafgaand aan de datum de verkoop, ruil of enige andere vorm van vervreemding, aandelen bezat die minstens 10 % van de stemrechten van de vennootschap vertegenwoordigen.
Indien aan deze voorwaarde niet is voldaan moet Brazilië als bronstaat de betrokken meerwaarden van belasting vrijstellen.

B. Inkomsten uit de uitoefening van zelfstandige beroepen (artikel 14, § 1)

    Artikel 14, § 1 behandelt de belastingheffing van inkomsten verkregen uit de uitoefening van een vrij beroep of uit soortgelijke zelfstandige werkzaamheden. De woonplaatsstaat van de genieter van deze inkomsten heeft in principe een exclusieve heffingsbevoegdheid, doch indien de last van dergelijke inkomsten wordt gedragen door een vennootschap die inwoner is van de bronstaat, of door een vaste inrichting gelegen in de bronstaat, is deze laatste staat ook heffingsbevoegd.

    De MBN-clausule in het Slotprotocol nr. 2 bepaalt dat, indien Brazilië, na de ondertekening van de overeenkomst met België, een overeenkomst afsluit met een niet in Latijns-Amerika gelegen derde staat, waarin het recht van belastingheffing van de bronstaat met betrekking tot de hierboven vermelde inkomsten wordt beperkt, deze beperking van het recht van belastingheffing automatisch zal gelden in de verhouding tussen België en Brazilië (cf. bijlage 1).

    In latere door Brazilië afgesloten overeenkomsten is **geen bepaling gevonden** die aanleiding geeft tot de uitwerking van de MBN-clausule voor wat betreft de belastingheffing van deze inkomsten.

C. Aftrek royalty's (artikel 24, § 4)

    Op de datum van afsluiting van de Overeenkomst mochten royalty's betaald door Braziliaanse dochtervennootschappen aan Belgische moedervennootschappen niet in mindering worden gebracht van de belastbare grondslag van de Braziliaanse vennootschap zoals dat gebeurde tussen een Braziliaanse moeder- en dochtervennootschap (cf. circulaire nr. 977, randnr. 49, Bulletin Belastingen nr. 518, mei 1974, blz. 889). Om die reden handelt de non-discriminatiebepaling in artikel 24, § 4 enkel over interesten en niet over royalty's. Door een latere wijziging van de Braziliaanse interne wetgeving wordt een gelijke behandeling wel verzekerd, aangezien bij het bepalen van de belastbare grondslag van de Braziliaanse vennootschap de betaalde royalty's als aftrekpost worden aanvaard, ongeacht of de genieter van de royalty's een Braziliaanse of buitenlandse moedervennootschap is.

**Dit heeft tot gevolg dat de MBN-clausule in het Slotprotocol nr. 3 zonder voorwerp is geworden**. Om deze reden werd de MBN-clausule dan ook door de Aanvullende Overeenkomst Brazilië-België expliciet opgeheven (cf. artikel X Aanvullende Overeenkomst, ondertekend op 20.11.2002, te raadplegen op de website van de FOD Financiën - [http: //fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/conventions/index.htm](http://fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/conventions/index.htm)).

NAMENS DE MINISTER:
De adjunct-administrateur-generaal,

Paul NECKEBROECK

Bijlage 1

    Slotprotocol bij de overeenkomst België-Brazilië, ondertekend op 23 juni 1972

|  |
| --- |
| Slotprotocol nr. 2. |

*"Ad Artikel 13, paragraaf 3 en Artikel 14, paragraaf 1.*

*Ingeval Brazilië na de ondertekening van deze Overeenkomst met een niet in Latijns-Amerika gelegen derde Staat een overeenkomst zou sluiten die -voor de in artikel 13, paragraaf 3, en 14, paragraaf 1, bedoelde inkomsten- het recht van belastingheffing beperkt van de andere overeenkomstsluitende Staat dan die waarvan de genieter van de inkomsten een verblijfhouder is, zal een soortgelijke beperking automatisch worden toegepast in de verhouding tussen Brazilië en België."*

|  |
| --- |
| Slotprotocol nr. 3. |

    "*Ad Artikel 24, paragraaf 4.*

*Ingeval Brazilië na de ondertekening van de Overeenkomst zou aanvaarden dat royalty's betaald door een vennootschap die verblijfhouder is van Brazilië aan een vennootschap die verblijfhouder van een niet in Latijns-Amerika gelegen derde Staat en een deelneming van ten minste 50 pct. van het kapitaal van de gezegde vennootschap die verblijfhouder is van Brazilië heeft, afgetrokken worden bij het bepalen van de in Brazilië belastbare winst van deze vennootschap, zou een soortgelijke aftrek automatisch worden toegepast in de verhoudingen tussen een vennootschap die verblijfhouder is van Brazilië en een vennootschap die verblijfhouder is van België en zich in dezelfde toestand bevindt.*"

Bijlage 2

    Artikel 13, § 3 Overeenkomst Brazilië - Israël ondertekend op 12 december 2002 (officieuze vertaling)

    " *Voordelen die een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat onmiddellijk of middellijk verkrijgt uit de verkoop, de ruil of enige andere vorm van vervreemding van aandelen in een vennootschap die inwoner is van de andere overeenkomstsluitende Staat, mogen in die andere Staat worden belast, maar enkel wanneer de inwoner van eerstgenoemde Staat op enig tijdstip binnen de periode van 12 maanden voorafgaand aan die verkoop, die ruil of die andere vorm van vervreemding middellijk of onmiddellijk aandelen bezat die recht gaven op 10 % of meer van het stemrecht in de vennootschap. De aldus geheven belasting mag evenwel niet hoger zijn dan 15 % van het brutobedrag van die voordelen. De uitdrukking "middellijk bezit" zoals gebruikt in deze paragraaf omvat - maar is niet beperkt tot - bezit door een verwant.*"