



Verfassungsgerichtshof

Entscheid Nr. 52/2024
vom 16. Mai 2024
Geschäftsverzeichnissrn. 7994 und 8050

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 (Ersetzung von Artikel 17 § 1 Nr. 5 des EStGB 1992), erhoben von Johan Abbink und anderen und von der « Accent Group » AG und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache und Danny Pieters, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 10. Mai 2023 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 11. Mai 2023 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 (« Reform der Steuerregelung der Urheberrechte und ähnlichen Rechte »), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2022: Johan Abbink, Florent Appointaire, Gilles Auquier, Michael Bebronne, Quentin Bettens, Pascal Blommaert, Jérôme Botros, Jean-Marc Boudry, Hervé Bouvet, Laurent Brouwers, Jean Burnay, Sébastien Buysse, Sébastien Claude, Jérémy Coppey, Jean-Cristophe Cornil, Thomas Cullus, Benoit Daccache, Pascal Darasse, Pascal Debuissou, Eric Demarche, Sandrine Fontesse, Anne-Sophie Gennart, Jose Gonzalez Pastor, Maxime Grosdoigt, Hicham Hammad, Aidan Hanet, Anton Hajdinaj, Eric Haynes, Jean-Pierre Heymans, Mohamed Jalloh, Stephane Jamouille, Ludwig Jossieaux, Zaki Kabuh, Christopher Keyaert, Jérôme Laforge, Rodrigo Leal Padovan, Julien Le Blanc, Cyril Lequeux, Daniel Lipski, Benoit Lorant, Olivier Loschi, Olivier Matis, David Michaluk, Christian Murenzi, Kim-Lan Nguyen, Dominique Nkakudulu, Abdorrahman Ouedan, Diego Pappalardo, Christophe Paquet, Gaëtan Paucot, Mircea-Sorin Pasa, Charles Petitjean, Philippe Piette, Vincent Pletsers, Olivier Proniewski, Michiel Reenaers, Edward Reich, Ronald Reich, Dominique Roeland, Thomas Roulez, Sliman Saïd, Samuel Seron, Manuel Silva Gallego, Michael Silvestre, Xavier Sottiaux, Frédéric Spaey, Youri Tolstoy, Jonas Vanderkelen, Michael Vander Sypen, Fabrice Vanderhaeghen, Alexandre

Vandermeulen, Dimitri Vanheghe und Fabian Vilers, unterstützt und vertreten durch RA Claude Katz, RÄin Florence Margenat und RÄin Joëlle Sautois, in Brüssel zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Juni 2023 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 3. Juli 2023 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 100 desselben Programmgesetzes: die « Accent Group » AG, Sander Thorrez, die « Aprico Consultants » AG, Thierry Scalco, die « Inetum Realdolmen Belgium » AG, Jonathan Heirbaut, Geert Indenhoek, die « PeopleWare » AG, Wim Lambrechts, die « Brightest » AG, Frederique De Winter, die « EMAsphere » AG, Florian Thuin, Samuel Petre, die « Corilus » AG und Alhyane Nahim, unterstützt und vertreten durch RA Wouter Verhoeve, in Antwerpen zugelassen, und durch RÄin Maxime Vermeesch, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 7994 und 8050 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze und Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der « Ertzberg » GmbH, unterstützt und vertreten durch RA Wouter Verhoeve und RÄin Maxime Vermeesch (intervenierende Parteien in der Rechtssache Nr. 8050),
- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RA Axel Haelterman und RA Maxim Wuyts, in Brüssel zugelassen (in beiden Rechtssachen).

Die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 14. Februar 2024 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter Michel Pâques und Yasmine Kherbache beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung nach Ablauf dieser Frist geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge der Anträge mehrerer Parteien auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 28. Februar 2024 den Sitzungstermin auf den 27. März 2024 anberaunt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 27. März 2024

- erschienen

. RA Claude Katz, RÄin Florence Margenat, RÄin Patricia Minsier und RA Louis Leveque, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 7994,

. RA Wouter Verhoeve und RÄin Maxime Vermeesch, für die klagenden Parteien und die intervenierenden Parteien in der Rechtssache Nr. 8050,

- . RA Axel Haelterman und RA Maxim Wuyts, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter Michel Pâques und Yasmine Kherbache Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtene Bestimmung und deren Kontext

B.1.1. Die Nichtigkeitsklagen sind gegen Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 gerichtet. Diese Bestimmung ersetzt Nr. 5 von Artikel 17 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), die nunmehr bestimmt:

« Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir :

[...]

5° les revenus :

- qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi, visés au livre XI, titre 5, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger;

- qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du Code de droit économique ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205 du même Code;

- en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective, sauf en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers;

- à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou dans des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace économique européen; ou

- à défaut, que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction;

ainsi que les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article I.16, § 1er, 4° à 6°, du Code de droit économique ».

B.1.2. Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 ändert die Steuerregelung, die für Einkünfte aus Urheberrechten und ähnlichen Rechten gilt.

Im Rahmen dieser Regelung, die durch das Gesetz vom 16. Juli 2008 « zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 und zur Einführung eines pauschalen Besteuerungssystems für Urheberrechte und ähnliche Rechte » (nachstehend: Gesetz vom 16. Juli 2008) eingeführt wurde, werden Einkünfte aus der Abtretung oder Einräumung von Urheberrechten und ähnlichen Rechten und aus gesetzlichen Lizenzen und Zwangslizenzen, die in Buch XI des Wirtschaftsgesetzbuches oder in entsprechenden Bestimmungen ausländischen Rechts erwähnt sind, als Einkünfte aus beweglichen Gütern eingestuft (Artikel 17 § 1 Nr. 5 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 geltenden Fassung).

Der erste Teilbetrag dieser Einkünfte wird zum Satz von 15 % anstelle der gegebenenfalls für Berufseinkünfte geltenden progressiven Sätze besteuert (Artikel 37 Absatz 2, 171 Nr. 2bis und 269 § 1 Nr. 4 des EStGB 1992). Dieser erste Teilbetrag entspricht 37 500 EUR (indexierter Betrag von 64 070 EUR für das Steuerjahr 2023). Die tatsächliche Besteuerung wird noch durch die Anwendung von pauschalen Kosten, die vom Betrag der fraglichen Bruttoeinkünfte abgezogen werden können, verringert (Artikel 22 § 3 des EStGB 1992; Artikel 3 und 4 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 « zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 »).

B.1.3. Nach der Begründung beabsichtigt der Gesetzgeber, zu den ursprünglichen Zielen des Gesetzes vom 16. Juli 2008 zurückzukehren, nämlich zur Anwendung einer Steuerregelung, die für die bei der Ausübung von künstlerischen Tätigkeiten in unregelmäßiger und vom Zufall abhängiger Weise erzielten Einkünfte geeignet ist:

« Rétroactes

Afin d'inscrire le présent projet dans son contexte historique, il est important de rappeler les motivations qui étaient initialement à la base de la proposition de loi qui a introduit le régime fiscal applicable actuellement aux revenus des droits d'auteur et des droits voisins.

Ce régime d'imposition avait été instauré par la loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins (*Moniteur belge* du 30 juillet 2008). La loi du 16 juillet 2008 résulte de la proposition de loi 2007/4-119/1 déposée au Sénat.

Les développements introductifs de la proposition de loi (SE 2007 – Doc. 4-119/1, p. 1) se réfèrent au nouveau statut social des artistes, organisé par la loi-programme I du 24 décembre 2002 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2002, art. 170 à 184).

Un rappel de la justification et des objectifs de la proposition de loi SE 2007/4-119/1 est particulièrement indiqué afin d'éclairer l'objet du présent projet de loi.

1. Justification de la proposition de loi SE 2007/4-119/1 :

S'appuyant sur diverses études et discussions au sein des milieux professionnels concernés, la proposition de loi se fondait sur la nécessité d'organiser une taxation des revenus des artistes plus proche de leur capacité contributive :

‘ Pourquoi ? Si les professions artistiques s'apparentent aux professions libérales et aux métiers de la recherche, elles ne disposent pas des mêmes armes pour réduire leur dépendance à l'égard d'une demande à la fois complexe et instable, et sont soumises à des risques et dépendances tout à fait spécifiques, que ne connaissent pas les autres professions :

- risque de créativité;
- risque lié à l'intermittence de l'activité rémunérée en alternance avec des périodes de création nécessaires, mais non rétribuées;
- risque lié au caractère prototypique inhérent aux produits et prestations artistiques;
- risque lié aux aléas du succès et de la mode.

Ces contraintes particulières les distinguent d'autres catégories professionnelles fort proches comme les chercheurs et les inventeurs industriels qui, eux, travaillent sur des éléments objectifs (la science) et non subjectifs (l'imaginaire) et dans des cadres professionnels plus structurés (accès à la profession, recherche académique ou industrielle).

Les revenus des activités artistiques sont par nature variables et modestes, engrangés après de longues périodes de création non rémunérées au cours desquelles les artistes doivent investir (par exemple dans la préparation d'une exposition, l'écriture d'un roman pendant plusieurs années, la composition et l'enregistrement de musique). Ces revenus subissent alors de plein fouet la progressivité de l'impôt alors qu'ils se rapportent à des périodes d'activité antérieures.

Une catégorie de revenus est plus encore victime de ce phénomène: il s'agit des droits d'auteur et des droits voisins perçus par les artistes pour l'exploitation de leurs œuvres et/ou interprétations. Ces revenus sont totalement aléatoires parce qu'ils dépendent de l'exploitation des droits faite par des tiers et du succès médiatique. '.

[...]

Depuis quelques années, [le régime fiscal particulier applicable aux revenus des droits d'auteur et des droits voisins] trouve à s'appliquer dans un nombre de plus en plus important de cas et a évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs rappelés du législateur de 2008.

[...]

Dans certains secteurs d'activité, les contrats d'emploi ou les conventions de prestations de services sont rédigés de telle sorte que la première tranche de la rémunération (64.070 euros pour la période imposable 2022) est qualifiée en revenus de cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins en vue de lui appliquer le régime particulier prévu par les articles 17, § 1er, 5° et 37, alinéa 2, CIR 92, nonobstant le caractère régulier du montant de ces rémunérations et indépendamment de la capacité contributive du bénéficiaire de ces rémunérations.

[...]

Cette évolution générale se reflète surtout dans l'augmentation constante des dépenses fiscales liées au régime des droits d'auteur et des droits voisins :

[...]

Cette situation est à mettre directement en rapport avec le caractère général de l'énoncé de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92.

Justification et objectifs du présent projet

Par le présent projet, le gouvernement entend revenir aux objectifs initiaux du régime particulier applicable aux revenus de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.

À cette fin, il convient de tenir compte de la nature des revenus en question, mais également du statut des bénéficiaires de ceux-ci.

1. *Clarification de la notion de ' droits d'auteur et droits voisins ' pour l'application de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92*

La nature des revenus visés par le présent projet est définie par référence au Code de droit économique. Il s'agit des revenus :

- qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence, par le titulaire original, de droits d'auteur et de droits voisins, visés au livre XI, titre 5, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger;
- qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques visées à l'article XI.165 du même Code ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205 du même Code.

2. Clarification du champ d'application personnel

Il convient en outre de viser spécifiquement les revenus de l'espèce qui sont perçus par des bénéficiaires qui sont par nature exposés aux risques d'aléas et de précarité propres aux activités de création et de prestation de nature artistique.

Le régime de taxation particulier instauré par la loi précitée du 16 juillet 2008 consiste en l'application conjointe de quatre types de dispositions particulières :

- l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92, concernant la qualification des revenus provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins, ainsi que des revenus provenant de licences légales et de licences obligatoires organisées par la loi;
- l'article 37, alinéa 2, CIR 92, qui déroge jusqu'à un plafond déterminé à la règle commune, prévue par l'article 37, alinéa 1er, CIR 92, de qualification en revenus professionnels des revenus de ce type provenant d'avoirs affectés à l'activité professionnelle du bénéficiaire;
- les articles 171, 2°bis, et 269, § 1er, 4°, CIR 92, prévoyant respectivement un taux d'imposition distinct de 15 p.c. à l'impôt des personnes physiques et un taux de précompte mobilier réduit de 15 p.c. (au lieu de 30 p.c.);
- l'article 4, 1°, de l'AR/CIR 92, qui prévoit un régime de frais professionnels forfaitaires avantageux pour les revenus de l'espèce.

Le présent projet vise à préciser la loi afin d'assurer l'application la plus correcte qui soit de ces dispositions dérogatoires aux règles communes applicables en matière d'impôts sur les revenus.

C'est pourquoi les contribuables dont les revenus tombent sous l'application du régime de taxation particulier constitué par les articles 17, § 1er, 5°, et 37, alinéa 2, CIR 92, devront :

- soit détenir une attestation du travail des arts visée à l'article 6 de la loi portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou par des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace économique européen;

- soit, à défaut de cela, transférer ou donner en licence les droits concernant leur œuvre protégée par le droit d'auteur ou leur prestation protégée par un droit voisin à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

Sans préjudice de ce qui est exposé au point 1, ci-avant, les modifications envisagées n'entraînent aucune modification quant à l'accès au régime selon la profession exercée.

3. Conséquences

De la sorte, le régime d'imposition particulier sera applicable essentiellement dans des situations susceptibles d'être exposées aux risques d'aléas et de précarité justifiant l'adoption de règles spécifiques.

Rien ne justifie en effet l'application d'un régime particulier aux bénéficiaires de revenus garantis contractuellement et perçus de manière régulière, contrairement au régime commun applicable à la plupart des travailleurs dont les revenus professionnels nets sont imposés intégralement aux taux progressifs de l'impôt des personnes physiques.

Par ailleurs, les principes d'égalité devant l'impôt et d'équité impliquent également de tenir compte de la capacité contributive des bénéficiaires des revenus de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins.

Ce deuxième impératif implique que le régime particulier revête un caractère proportionné aux objectifs poursuivis.

Rien ne justifie en effet davantage l'application d'un régime particulier aux contribuables qui sont en possession d'une attestation de travailleur des arts et qui perçoivent de manière régulière des revenus élevés provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins.

Pour ce motif, diverses règles de paliers de revenus et des règles anti-abus sont prévues afin d'éviter qu'une partie de tels revenus échappe à l'impôt progressif applicable aux revenus professionnels conformément au régime fiscal commun.

Le présent projet vise à apporter des réponses appropriées à ces préoccupations » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, SS. 54-61).

Im Finanz- und Haushaltsausschuss der Kammer hat der Vizepremierminister und Minister der Finanzen zu der Reform ergänzende Präzisierungen geäußert:

« Le vice-premier ministre revient ensuite sur la question des motifs qui permettront dorénavant de déterminer les œuvres et droits d'auteurs/droits voisins qui entrent en considération.

Il conviendra d'abord d'examiner le champ d'application matériel. On vise par là en réalité les 'œuvres' et 'prestations' auxquelles les revenus se rapportent. Il convient à cet égard d'examiner en particulier s'il s'agit d'« œuvres littéraires ou artistiques » ou d'« exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes », visées respectivement aux articles XI.165 et

XI. 205 du Code de droit économique. Cela implique que les ‘ œuvres littéraires ou artistiques ’ assimilées par la loi ne sont pas visées. L’assimilation prévue à l’article XI.294 n’est ainsi pas prise en compte.

Une fois que le champ d’application matériel est déterminé, il conviendra d’examiner si les ‘ œuvres ’ ou ‘ prestations d’artistes interprètes ’ font naître des droits d’auteur ou droits voisins qui ne constituent pas une propriété intellectuelle traitée par d’autres titres que le titre 5 du Livre XI du Code de droit économique.

Une fois cet examen réalisé, un transfert des droits d’auteur ou droits voisins doit avoir été réalisé avant que le régime fiscal ne puisse être appliqué.

Il conviendra ensuite d’examiner le champ d’application personnel, à savoir qui, du titulaire originaire, de ses héritiers et de ses légataires, entre en considération, et donc qui est le ‘ bénéficiaire ’.

Le groupe des bénéficiaires est délimité par les critères suivants :

- soit il s’agit de personnes qui disposent d’une attestation du travail des arts;
- soit, à défaut, il s’agit de personnes qui transfèrent ou donnent en licence les droits concernant leur œuvre protégée par le droit d’auteur ou leur prestation protégée par un droit voisin à un tiers aux fins de communication au public, d’exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

Cette dernière catégorie est une catégorie résiduelle visant à réserver le régime fiscal aux situations dans lesquelles le grand public bénéficie des ‘ œuvres ’ et ‘ prestations d’artistes interprètes ’.

En ce qui concerne les personnes qui disposent d’une attestation du travail des arts, la condition qui ne s’applique qu’aux titulaires originaires, on part en réalité du principe qu’elles créent habituellement déjà des ‘ œuvres ’ ou réalisent des ‘ prestations ’ destinées au grand public.

En ce qui concerne la distinction entre un graphiste et un développeur de jeux vidéo, le vice-premier ministre fait observer qu’il convient d’examiner chaque situation au regard des critères de l’article 17, § 1er, 5°, CIR 92, tel que modifié par le projet de loi à l’examen, afin de vérifier si les revenus perçus par le bénéficiaire relèvent du champ d’application matériel et personnel de cette disposition. Il serait tout à fait prématuré de se prononcer sur ce type de situations sans connaître l’ensemble des éléments juridiques et factuels, mais il va de soi que cette analyse sera réalisée par les services du SPF Finances au regard de la loi et des interprétations qui en découleront.

En tout état de cause, aucune catégorie professionnelle n’est exclue *a priori*. Mais les conditions prévues dans la loi devront être vérifiées dans chaque cas individuel pour déterminer si le contribuable peut recourir ou non au régime fiscal.

[...]

Par conséquent, la première question à laquelle il faut répondre à cet égard est la question de savoir si l'on a affaire à des 'œuvres littéraires ou artistiques' ou à des 'exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes'.

Étant donné qu'il est explicitement renvoyé à l'article XI.165 du Code économique en ce qui concerne les 'œuvres littéraires ou artistiques' et à l'article XI.205 du même Code en ce qui concerne les 'exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes', seuls ces articles peuvent être pris en compte en matière fiscale. Cela signifie que les 'œuvres littéraires ou artistiques' assimilées par la loi ne sont pas visées. Par exemple, l'assimilation visée à l'article XI.294 ne sera donc pas prise en compte.

Une fois que ces éléments sont établis, il conviendra de déterminer si les 'œuvres' ou les 'exécutions' donnent lieu à des droits d'auteur ou à des droits voisins visés. Il ne s'agit pas ici de tous les droits d'auteur ou voisins possibles qui existent et sont réglementés dans le Code économique, mais seulement des droits visés au titre 5 du livre XI du Code de droit économique.

En ce qui concerne l'application du Code de droit économique, certains estiment que le Titre 5 est une *lex generalis* mais que les Titres 6 et 7 constituent une *lex specialis* qui doit être partiellement incluse dans le Titre 5. Or, il s'agit d'un raisonnement qui n'est valable qu'en matière de droit commun, spécifiquement dans le cadre du Code de droit économique.

Lorsque le droit fiscal renvoie à une partie spécifique d'une autre législation, il vise explicitement à n'inclure que cette partie spécifique dans son champ d'application et il ne vise pas à intégrer d'autres dispositions et interprétations connexes dans sa législation.

En effet, un principe important prévoit que le droit fiscal suit le droit commun, sauf lorsqu'il s'en écarte spécifiquement. En l'espèce, le droit fiscal s'écarte clairement du droit commun en incluant une référence restrictive au titre 5 du livre XI du Code économique ainsi qu'aux articles spécifiques XI.165 et XI.205.

Ce raisonnement peut également s'expliquer téléologiquement et historiquement étant donné que dans l'état actuel de la législation, on se réfère généralement au livre XI sans distinction. En renvoyant dorénavant spécifiquement aux articles XI.165 et XI.205 en ce qui concerne la qualification des 'œuvres' et des 'prestations', et au Titre 5 du Livre XI en ce qui concerne la qualification des droits d'auteur et des droits voisins, le législateur fiscal exprime la volonté de ne prendre en compte, dans un sens restrictif, que les articles précités et le Titre 5, sans associer d'autres articles ou titres et dispositions à l'application des dispositions de droit fiscal en cause. Cela ne peut pas non plus être interprété différemment d'un point de vue téléologique ou du point de vue de la genèse de la loi.

En outre, l'adoption d'une disposition légale dans laquelle une définition plus étroite de la notion fiscale de 'droits d'auteur et droits voisins' n'a aucun effet, en fonction de l'objectif visé par le législateur de revenir au raisonnement de 2008, ne serait qu'une modification législative inutile dénuée d'objectif. Par définition, il faut donc supposer que les nouvelles références aux articles XI.165 et XI.205 et au titre 5 du livre XI visent à inscrire, en matière fiscale, une définition plus précise des notions d' 'œuvres' et de 'prestations', ainsi que respectivement de la notion de 'droits d'auteur et droits voisins' » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2022-2023, DOC 55-3015/014, SS. 55-61).

B.1.4. Der Gesetzgeber hat also den Anwendungsbereich der spezifischen Steuerregelung der Urheberrechte eingeschränkt, indem er sie nunmehr nur den Einkünften « aus der Abtretung oder Gewährung einer Lizenz durch den ursprünglichen Inhaber von Urheberrechten und ähnlichen Rechten, seine Erben oder Vermächtnisnehmer, und aus gesetzlichen Lizenzen und vom Gesetz geregelten Zwangslizenzen, die in Buch XI Titel 5 des Wirtschaftsgesetzbuches oder in entsprechenden Bestimmungen ausländischen Rechts erwähnt sind » (erster Gedankenstrich) und « die sich auf Originalwerke der Literatur oder Kunst im Sinne von Artikel XI.165 des Wirtschaftsgesetzbuches oder auf Leistungen ausübender Künstler im Sinne von Artikel XI.205 desselben Gesetzbuchs beziehen » vorbehalten hat (zweiter Gedankenstrich).

Aus den Erklärungen des Vizepremierministers und Ministers der Finanzen im Finanz- und Haushaltsausschuss der Kammer geht hervor, dass die Werke, die den Werken der Literatur « gleichgesetzt » sind, wie Computerprogramme im Sinne von Artikel XI.294 des Wirtschaftsgesetzbuches, in der neuen Regelung nicht berücksichtigt werden:

« En ce qui concerne les ‘ œuvres et prestations ’ éligibles, il s’agit des ‘ œuvres littéraires ou artistiques visées à l’article XI. 165 du Code de droit économique ’ et des ‘ prestations des artistes-interprètes ou exécutants visées à l’article XI.205 du même Code ’. Les ‘ œuvres littéraires ’ assimilées ne sont donc pas visées en l’espèce » (ebenda, S. 8).

« Il conviendra d’abord d’examiner le champ d’application matériel. On vise par là en réalité les ‘ œuvres ’ et ‘ prestations ’ auxquelles les revenus se rapportent. Il convient à cet égard d’examiner en particulier s’il s’agit d’ ‘ œuvres littéraires ou artistiques ’ ou d’ ‘ exécutions et représentations publiques d’artistes interprètes ’, visées respectivement aux articles XI.165 et XI. 205 du Code de droit économique. Cela implique que les ‘ œuvres littéraires ou artistiques ’ assimilées par la loi ne sont pas visées. L’assimilation prévue à l’article XI.294 n’est ainsi pas prise en compte » (ebenda, S. 55).

« Étant donné qu’il est explicitement renvoyé à l’article XI.165 du Code économique en ce qui concerne les ‘ œuvres littéraires ou artistiques ’ et à l’article XI.205 du même Code en ce qui concerne les ‘ exécutions et représentations publiques d’artistes interprètes ’, seuls ces articles peuvent être pris en compte en matière fiscale. Cela signifie que les ‘ œuvres littéraires ou artistiques ’ assimilées par la loi ne sont pas visées. Par exemple, l’assimilation visée à l’article XI.294 ne sera donc pas prise en compte » (ebenda, S. 60).

Auf eine Frage eines Mitglieds der Kammer in der zweiten Lesung zu diesem Thema hat der Minister diese Auslegung bestätigt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2022-2023, DOC 55-3015/020, SS. 20-21).

Der Umstand, dass in Artikel 17 § 1 Nr. 5 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 nunmehr nur die Urheberrechte und ähnlichen Rechte, « die in Buch XI Titel 5 des Wirtschaftsgesetzbuches erwähnt sind », genannt werden und nicht mehr allgemein das Buch XI desselben Gesetzbuches, dessen Titel 6 Computerprogramme betrifft, bringt diesen Willen zum Ausdruck, der in den Vorarbeiten geäußert wurde, die den Werken der Literatur gleichgesetzten Werke auszunehmen.

B.1.5. Neben der angefochtenen Bestimmung enthält das Programmgesetz vom 26. Dezember 2022 mehrere andere Maßnahmen, mit denen die in B.1.3 genannten Ziele verwirklicht werden sollen.

Wie in B.1.2 erwähnt, wird nur der erste Teilbetrag der in Artikel 17 § 1 Nr. 5 des EStGB 1992 genannten Einkünfte zu einem Satz von 15 % besteuert. Dieser erste Teilbetrag entspricht 37 500 EUR (indexierter Betrag von 64 070 EUR für das Steuerjahr 2023). Die diesen Betrag übersteigenden Einkünfte können wie Berufseinkünfte besteuert werden. Diese in Artikel 37 Absatz 2 zweiter Gedankenstrich des EStGB 1992 vorgesehene absolute Grenze wird in Artikel 101 des Programmgesetzes um eine relative Grenze ergänzt. Nach dieser neuen in Artikel 37 Absatz 2 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 enthaltenen relativen Grenze « darf das Verhältnis zwischen den Gesamtvergütungen für die Übertragungen und Lizenzen für Urheberrechte und ähnliche Rechte und den Gesamtvergütungen, die die Vergütungen für die erbrachten Leistungen umfassen, 30 % nicht überschreiten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, S. 65). Schließlich sieht Artikel 101 des Programmgesetzes vor, dass die absolute Grenze anhand des Durchschnitts der vier Besteuerungszeiträume vor dem betreffenden Besteuerungszeitraum bemessen wird (ebenda).

In Bezug auf das Interesse

B.2.1. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.2.2. Die klagenden Parteien sind Entwickler von Computerprogrammen und im IT-Sektor tätige Unternehmen, die jeweils Gebühren für Urheberrechte für die Entwicklung von Computerprogrammen im Rahmen von Vereinbarungen über die Abtretung oder Einräumung von Urheberrechten beziehen und zahlen. Sie führen an, dass die angefochtene Bestimmung in der Auslegung, dass sie Einkünfte, die sich auf Computerprogramme beziehen, vom Anwendungsbereich von Artikel 17 des EStGB 1992 und somit von der vorteilhaften Steuerregelung der Urheberrechte ausnimmt, ihre Situation unmittelbar und ungünstig beeinflusst.

B.2.3. Artikel XI.294 des Wirtschaftsgesetzbuches bestimmt, dass « Computerprogramme, einschließlich des Entwurfsmaterials zu ihrer Vorbereitung, urheberrechtlich geschützt und literarischen Werken im Sinne der Berner Übereinkunft gleichgesetzt » werden.

Wie in B.1.4 erwähnt, bezieht sich die neue Steuerregelung der Urheberrechte nicht auf Werke, die wie Computerprogramme Werken der Literatur « gleichgesetzt » sind. Die angefochtene Bestimmung ist folglich so auszulegen, dass sie Einkünfte, die sich auf Computerprogramme beziehen, von der Steuerregelung der Urheberrechte ausnimmt.

B.2.4. Die klagenden Parteien weisen somit ein Interesse an ihren Klagen nach.

In Bezug auf den einzigen Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 7994 und 8050

B.3. Die klagenden Parteien leiten einen einzigen Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 ab, insofern er zu einer Diskriminierung zwischen den Urhebern von Werken der Literatur oder Kunst, die durch das Urheberrecht geschützt sind, je nachdem, ob diese Werke Computerprogramme sind oder nicht, führen würde.

B.4.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuerangelegenheiten dar.

B.4.2. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.5.1. Der Ministerrat führt an, dass sich die in B.3 erwähnten Personenkategorien nicht in vergleichbaren Situationen befänden, sowohl hinsichtlich der Art des betroffenen Werkes als auch hinsichtlich der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit.

B.5.2. Die Entwickler von Computerprogrammen befinden sich in einer mit der Situation der Urheber von Werken der Literatur oder Kunst im Sinne von Artikel XI.165 des Wirtschaftsgesetzbuches vergleichbaren Situation, da Computerprogramme aufgrund von Artikel XI.294 desselben Gesetzbuches auch vom Urheberrecht geschützt sind und die Entwickler dieser Programme steuerpflichtige Einkünfte aus den Urheberrechten beziehen können.

B.6. In Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er die Steuerpflichtigen, den Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, den Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann in dieser Angelegenheit die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie offensichtlich unvernünftig sind.

Bei der Einführung einer besonderen Steuerregelung muss der Gesetzgeber übrigens Kategorien anwenden können, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht

an sich unvernünftig. Es obliegt jedoch dem Gerichtshof zu prüfen, ob dies auch für die Weise, in der das Verfahren durchgeführt wurde, gilt.

B.7. Aus den in B.1.3 zitierten Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber mit der angefochtenen Bestimmung beabsichtigt, zu den ursprünglichen Zielen des Gesetzes vom 16. Juli 2008 zurückzukehren, nämlich zur Anwendung einer Steuerregelung, die für die bei der Ausübung von künstlerischen Tätigkeiten in unregelmäßiger und vom Zufall abhängiger Weise erzielten Einkünfte geeignet ist. Der Gesetzgeber ist bestrebt, den Missbräuchen der Steuerregelung der Urheberrechte ein Ende zu setzen, von der er festgestellt hat, dass sie « zu einer vollwertigen Art der Vergütung in Sektoren beruflicher Tätigkeit, die zuweilen sehr weit von den vorerwähnten Zielen des Gesetzgebers von 2008 entfernt sind » geworden ist, « ungeachtet der regelmäßigen Beschaffenheit des Betrags dieser Vergütungen und unabhängig von der Belastbarkeit des Empfängers dieser Vergütungen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, SS. 57-58).

B.8. Der Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Art des Werkes, das vom Urheberrecht geschützt ist und auf das sich die Einkünfte beziehen, das heißt ein Werk der Literatur oder Kunst in dem einen Fall und ein Computerprogramm in dem anderen Fall. Der Gerichtshof hat zu prüfen, ob dieses Kriterium im Hinblick auf die Verwirklichung der in B.7 erwähnten Ziele sachdienlich ist.

B.9. Die besondere Steuerregelung der Urheberrechte beruht auf der Vermutung, dass die Einkünfte, für die sie gilt, in unregelmäßiger und vom Zufall abhängiger Weise bezogen werden.

Diese Regelung galt anfänglich allgemein für « Einkünfte aus der Abtretung oder Einräumung von Urheberrechten und ähnlichen Rechten und aus gesetzlichen Lizenzen und Zwangslizenzen, die in Buch XI des Wirtschaftsgesetzbuches oder in entsprechenden Bestimmungen ausländischen Rechts erwähnt sind » (Artikel 17 § 1 Nr. 5 des EStGB 1992 in der vor seiner Abänderung durch Artikel 100 des Programmgesetzes vom 26. Dezember 2022 geltenden Fassung).

Durch die angefochtene Bestimmung schränkt der Gesetzgeber den Anwendungsbereich dieser besonderen Steuerregelung ein. Der Ausschluss von Computerprogrammen aus dieser

Regelung beruht auf dem Gedanken, dass die Vermutung, dass für Urheberrechte Einkünfte in unregelmäßiger und vom Zufall abhängiger Weise bezogen werden, in Bezug auf Computerprogramme nicht begründet ist.

B.10. Computerprogramme sind in erster Linie technischer und zweckorientierter Art und ihre Entwicklung erfolgt in einem besonderen wirtschaftlichen Umfeld. Zwar sind Computerprogramme vom Urheberrecht genauso wie Werke der Literatur und Kunst geschützt, aber sie sind den Werken der Literatur aufgrund von Artikel XI.294 des Wirtschaftsgesetzbuches lediglich « gleichgesetzt ». Zudem unterliegen sie einer in mehreren Punkten besonderen und vom allgemeinen Recht abweichenden Regelung des Urheberrechts. So sieht Artikel XI.296 desselben Gesetzbuches vor, dass der Arbeitgeber als Erwerber der vermögensrechtlichen Befugnisse an den Computerprogrammen anzusehen ist, die von einem Angestellten in Wahrnehmung seiner Aufgaben geschaffen werden. Außerdem finden die zwingenden Bestimmungen, die in den Artikeln XI.167/1 bis XI.167/6 desselben Gesetzbuches vorgesehen sind, keine Anwendung auf Computerprogramme (Artikel XI.295/1 desselben Gesetzbuches). Aus dieser besonderen Regelung kann geschlossen werden, dass die Entwicklung von Computerprogrammen allgemein im Rahmen von stabilen wirtschaftlichen Beziehungen stattfindet.

B.11. Unter Berücksichtigung der weitgehenden Ermessensbefugnis, über die er in Steuersachen verfügt, und der Notwendigkeit, wie in B.6. erwähnt, auf Kategorien zurückzugreifen, die die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken, konnte der Gesetzgeber vernünftigerweise annehmen, dass ein Risiko von prekären Lebensumständen und von Unwägbarkeiten in Bezug auf Einkünfte der Urheber von Werken der Literatur und der Kunst besteht, und nicht – oder in deutlich überschaubarer Weise – in Bezug auf Einkünfte von Entwicklern von Computerprogrammen.

Diesbezüglich konnte der Gesetzgeber den Umstand berücksichtigen, dass seit mehreren Jahren bei der Entwicklung von Computerprogrammen relativ systematisch auf die Steuerregelung der Urheberrechte zurückgegriffen wird, was die Anzahl der Entscheidungen des Dienstes Vorabentscheidungen zeigt, die auf Anfrage von in diesem Sektor tätigen Unternehmen ergangen sind, sodass die Zahlung von Urheberrechtsgebühren dort eine vollwertige Art der Vergütung geworden ist.

Daraus folgt, dass der angefochtene Behandlungsunterschied auf einem sachdienlichen Kriterium im Hinblick auf die Verwirklichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele beruht.

B.12. Schließlich hat die angefochtene Maßnahme keine unverhältnismäßigen Folgen für die Entwickler von Computerprogrammen oder für die Personen, die sie beschäftigen, insofern sie nur zur Folge hat, dass sie der für Berufseinkünfte geltenden Steuerregelung unterworfen werden. Diesbezüglich ist nicht erkennbar, dass die angefochtene Maßnahme über das hinausgehen würde, was für die Verwirklichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele erforderlich ist.

B.13. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist der Ausschluss der Einkünfte, die sich auf Computerprogramme beziehen, von der Steuerregelung der Urheberrechte vernünftig gerechtfertigt.

Die einzigen Klagegründe in den Rechtssachen Nrn. 7994 und 8050 sind unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klagen zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 16. Mai 2024.

Der Kanzler,

Der Präsident,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul