



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 52/2024  
van 16 mei 2024  
Rolnummers : 7994 en 8050**

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022 (vervanging van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 1992), ingesteld door Johan Abbink en anderen en door de nv « Accent Group » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache en Danny Pieters, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 10 mei 2023 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 11 mei 2023, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022 (« Hervorming fiscaal regime auteursrechten en naburige rechten »), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2022, door 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 Syphen, Fabrice Vanderhaeghen, Alexandre Vandermeulen, Dimitri Vanheghe en Fabian Vilers, bijgestaan en

vertegenwoordigd door Mr. Claude Katz, Mr. Florence Margenat en Mr. Joëlle Sautois, advocaten bij de balie te Brussel.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2023 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 3 juli 2023, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 100 van dezelfde programmawet door de nv « Accent Group », Sander Thorrez, de nv « Aprico Consultants », Thierry Scalco, de nv « Inetum Realdolmen Belgium », Jonathan Heirbaut, Geert Indenboek, de nv « PeopleWare », Wim Lambrechts, de nv « Brightest », Frederique De Winter, de nv « EMAsphere », Florian Thuin, Samuel Petre, de nv « Corilus » en Alhyane Nahim, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Wouter Verhoeve, advocaat bij de balie van Antwerpen, en door Mr. Maxime Vermeesch, advocaat bij de balie te Brussel.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7994 en 8050 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de bv « Ertzberg » en Stan van der Velden, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Wouter Verhoeve en Mr. Maxime Vermeesch (tussenkommende partijen in de zaak nr. 8050);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Axel Haelterman en Mr. Maxim Wuyts, advocaten bij de balie te Brussel (in beide zaken).

De verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 14 februari 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Michel Pâques en Yasmine Kherbache te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen waren, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaken in beraad zouden worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van verschillende partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 28 februari 2024 de dag van de terechtzitting bepaald op 27 maart 2024.

Op de openbare terechtzitting van 27 maart 2024 :

- zijn verschenen :

. Mr. Claude Katz, Mr. Florence Margenat, Mr. Patricia Minsier en Mr. Louis Leveque, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7994;

. Mr. Wouter Verhoeve en Mr. Maxime Vermeesch, voor de verzoekende partijen en de tussenkommende partijen in de zaak nr. 8050;

. Mr. Axel Haelterman en Mr. Maxim Wuyts, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers Michel Pâques en Yasmine Kherbache verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van het belang*

A.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 7994 en 8050 vorderen de vernietiging van artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7994 en verschillende verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 zijn natuurlijke personen. Zij verkrijgen, in het kader van overeenkomsten tot overdracht van rechten die zijn gesloten met de rechtspersonen of natuurlijke personen die de ontwikkeling van computerprogramma's exploiteren, inkomsten uit auteursrechten met betrekking tot de ontwikkeling ervan.

De andere verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 zijn ondernemingen die personen tewerkstellen die computerprogramma's ontwikkelen en met wie zij een overeenkomst tot overdracht of tot concessie van auteursrechten hebben gesloten.

Al die verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepaling, in de interpretatie dat computerprogramma's voortaan worden uitgesloten van de voordelige fiscale regeling voor auteursrechten, hun situatie rechtstreeks en ongunstig raakt.

De verzoekende partijen rechtspersonen in de zaak nr. 8050 beklemtonen dat de vermindering van de netto-inkomsten van hun werknemers die voortvloeit uit de bestreden bepaling, zou inhouden dat zij die vermindering dienen te compenseren.

A.2. De tussenkomenende partijen zijn een vennootschap en haar werknemer die zich in dezelfde situatie bevinden als de verzoekende partijen in de zaak nr. 8050. Zij voeren aan dat zij, om dezelfde redenen, doen blijken van een belang bij de vernietiging van de bestreden bepaling.

A.3. De verzoekende partijen, natuurlijke personen, in de zaak nr. 8050 preciseren dat het verdwijnen van elke rechtszekerheid met betrekking tot de kwalificatie van de inkomsten volstaat om hun belang aan te tonen.

### *Ten aanzien van de enige middelen in de zaken nrs. 7994 en 8050*

A.4.1. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022, in zoverre het in die zin zou moeten worden geïnterpreteerd dat het computerprogramma's uitsluit van het toepassingsgebied van artikel 17 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) en dus van de voordelige fiscale regeling die van toepassing is op de inkomsten uit auteursrechten.

Volgens de verzoekende partijen doet de bestreden bepaling een discriminatie ontstaan onder de auteurs van werken van letterkunde of kunst die door het auteursrecht worden beschermd overeenkomstig het Wetboek van economisch recht, naargelang die werken al dan niet computerprogramma's zijn.

A.4.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7994 voeren aan dat het doel van de wetgever, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten, niet volstaat om de uitsluiting van alleen de auteursrechten op computerprogramma's te verantwoorden, terwijl andere categorieën van auteursrechten die evenmin enkel onregelmatige en wisselvallige inkomsten genereren, nochtans en terecht onder het toepassingsgebied van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 1992 blijven vallen. Daaruit volgt dat de uitsluiting van enkel de auteursrechten op computerprogramma's niet pertinent is om het doel van de wetgever te bereiken.

Die verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden maatregel onevenredige gevolgen heeft, aangezien hij enkel de auteurs van computerprogramma's het voordeel ontzegt van een belasting, na aftrek van de kosten, tegen een tarief van 15 %, in plaats van tegen de progressieve tarieven die van toepassing zijn op de beroepsinkomsten. Aan de hand van voorbeelden doen zij gelden dat de bestreden bepaling tot gevolg heeft dat het bedrag van de belasting die zij verschuldigd zijn, aanzienlijk stijgt, met bovendien de verplichting om sociale bijdragen op de betrokken inkomsten te betalen.

A.4.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 preciseren dat de twee categorieën van personen objectief vergelijkbaar zijn, aangezien de personen die tot die twee categorieën behoren, allen auteurs zijn van werken die door het auteursrecht worden beschermd.

Volgens die verzoekende partijen is het bestreden verschil in behandeling niet redelijk verantwoord. Allereerst beperkt het toepassingsgebied van de bestreden wet zich objectief gezien niet tot de inkomsten uit auteursrechten die voortkomen uit artistieke activiteiten. Hoewel de bestreden wet verwijst naar de voorwaarde dat men over een kunstwerkattest moet beschikken, doet zij die voorwaarde gepaard gaan met een alternatief criterium, namelijk dat de auteursrechten worden overgedragen - of dat een licentie wordt verleend - aan een derde voor mededeling aan het publiek, voor openbare uitvoering of opvoering, of voor reproductie. Er bestaat overigens evenmin enige band tussen de artistieke activiteiten en het toepassingsgebied van boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht, dat veel ruimer is en dat ook werken van letterkunde en wetenschappelijke werken omvat, alsook louter functionele en informatieve werken. Vervolgens vallen de auteurs die regelmatige en stabiele inkomsten ontvangen, onder het toepassingsgebied van de bestreden wet, zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft beklemtoond in haar advies over het wetsontwerp. Ten slotte is het volkomen denkbaar dat een ontwikkelaar van een computerprogramma voor zijn werken onregelmatige en wisselvallige inkomsten ontvangt, net zoals de auteur van een misdaadroman. De bestreden bepaling zou dus berusten op impliciete budgettaire overwegingen. Die overwegingen kunnen het bestreden verschil in behandeling evenwel niet redelijk verantwoorden. Het verschil in behandeling heeft hoe dan ook onevenredige gevolgen ten aanzien van het nagestreefde doel.

A.5. De tussenkomenende partijen nemen de argumentatie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 letterlijk over, zonder extra argumentatie.

A.6.1. De Ministerraad voert aan dat de wetgever, met de bestreden hervorming, de toepassing van de fiscale regeling voor auteursrechten en naburige rechten heeft willen beperken en verduidelijken, teneinde te verzekeren dat die daadwerkelijk tegemoetkomt aan de oorspronkelijk nagestreefde doelstellingen, namelijk de invoering van een passend fiscaal regime voor de inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten. De argumentatie van de verzoekende partijen berust op een verkeerd begrip van het doel van de wetgever. Die laatste houdt rekening met het soort uitgeoefende activiteit, namelijk de artistieke activiteiten, en dus met de aard van de betrokken inkomsten. Het doel van de wetgever bestaat niet erin de voordelige fiscale regeling voor te behouden aan alle categorieën van auteursrechten die onregelmatige en wisselvallige inkomsten kunnen genereren.

A.6.2. De Ministerraad beklemtoont dat de bescherming van computerprogramma's door het auteursrecht wordt geregeld in een onderscheiden titel van het Wetboek van economisch recht en dat zij historisch gezien het voorwerp uitmaakt van een onderscheiden wetgeving en van onderscheiden Europese richtlijnen. De aard van het beschermde werk (computerprogramma's of andere werken) en het soort activiteit waaruit het beschermde werk voortvloeit, zijn verschillend. Bovendien kunnen computerprogramma's niet worden geacht voort te vloeien uit artistieke activiteiten.

Ook al is de bescherming van de intellectuele eigendom van computerprogramma's in zekere mate vergelijkbaar met die van werken van letterkunde, toch houdt zulks volgens de Ministerraad niet in dat computerprogramma's werken van letterkunde zijn, noch dat de wetgever dezelfde fiscale behandeling eraan dient voor te behouden. De wetgever kan voorzien in een specifieke voordelige fiscale behandeling voor werken die worden beschermd door het auteursrecht en die voortvloeien uit artistieke activiteiten, rekening houdend met de situatie van de natuurlijke personen wat betreft de uitgeoefende activiteiten, het soort en het bedrag van de inkomsten, enz. De regeling heeft hoofdzakelijk betrekking op situaties die onderhevig zijn aan wisselvalligheden en aan een risico van onzekerheid. Niets verantwoordt dat de regeling van toepassing is op personen die, beroepshalve, werken maken die worden beschermd door het auteursrecht en waarvoor zij onveranderlijke en contractueel gewaarborgde (beroeps)inkomsten ontvangen, aangezien die personen niet aan dergelijke wisselvalligheden, noch aan een risico van onzekerheid worden blootgesteld. De situaties zijn niet vergelijkbaar, zowel vanuit het oogpunt van het betrokken soort werk als vanuit het oogpunt van de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit.

De Ministerraad beklemtoont dat de regeling voorziet in verschillende drempels en beperkingen van het bedrag van de inkomsten die als roerende inkomsten kunnen worden belast (zie artikel 101 van de programmawet van 26 december 2022). Bovendien moet de wetgever volgens het Hof kunnen terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van een fiscaal gunstregime door toepassingsvoorwaarden aan te passen en/of toe te voegen. Voor het overige had de opmerking van de afdeling wetgeving van de Raad van State geen betrekking op de bestreden bepaling, maar op het voormelde artikel 101.

De Ministerraad is van mening dat, gesteld dat de situaties vergelijkbaar zijn, het bestreden verschil in behandeling op een objectief criterium berust, dat het redelijk verantwoord is en dat het pertinent is om het nagestreefde doel te bereiken, zonder onevenredig te zijn.

A.6.3. De Ministerraad is van mening dat de financiële impact van de bestreden hervorming op de situatie van de verzoekende partijen niet pertinent is om de evenredigheid ervan te beoordelen. Het is logisch dat die belastingplichtigen voortaan worden onderworpen aan de normale progressieve tarieven en aan de sociale bijdragen op de beroepsinkomsten, net zoals alle andere belastingplichtigen die beroepsinkomsten ontvangen. Voor het overige beweren de verzoekende partijen niet dat zij zich in een financiële situatie zouden bevinden die is blootgesteld aan wisselvalligheden en aan onzekerheid. De betrokken werknemers kunnen rekenen op een stabiele bezoldiging en de vergoedingen voor hun auteursrechten vormen een vast bestanddeel van hun loonpakket.

A.6.4. De Ministerraad vraagt zich af of de toepassing van de voordelige fiscale regeling op computerprogramma's geen verboden staatssteun in de zin van artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zou uitmaken.

A.6.5. De Ministerraad is ten slotte van mening dat het aan de fiscale rechter staat, in geval van twijfel, uitspraak te doen over het al dan niet bestaan van een werk dat wordt beschermd door de wetgeving betreffende het auteursrecht (en, bij uitbreiding, over het soort van beschermde werken).

A.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7994 preciseren dat de bestreden bepaling niet moet worden vernietigd indien zij in die zin kan worden geïnterpreteerd dat zij computerprogramma's niet uitsluit van het toepassingsgebied ervan. In een dergelijke interpretatie zou de bestreden bepaling bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.7.2. Diezelfde verzoekende partijen voeren aan dat het onjuist is te beweren dat enkel de inkomsten uit artistieke activiteiten noodzakelijkerwijs wisselvallig en onregelmatig zouden zijn. Computerprogramma's worden daadwerkelijk beschermd door het auteursrecht in de zin van titel 5 van boek XI van het Wetboek van economisch recht en zijn oorspronkelijke werken van letterkunde of kunst in de zin van artikel XI.165 van hetzelfde Wetboek. Vervolgens worden de auteurs van computerprogramma's beoogd in het nieuwe artikel 17, § 1, 5°, vijfde streepje, van het WIB 1992, in zoverre zij hun rechten kunnen overdragen of ze in licentie kunnen geven aan een derde voor reproductie.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7994 voeren vervolgens aan dat de bestreden bepaling het niet mogelijk maakt om het nagestreefde doel te verwezenlijken. De bestreden bepaling is niet alleen van toepassing op de inkomsten uit auteursrechten die voortvloeien uit artistieke activiteiten, rekening houdend met het bestaan van een alternatieve voorwaarde voor die inzake het beschikken over een kunstwerkattest, maar is tevens van toepassing op de inkomsten met betrekking tot werken die geen kunstwerken *sensu stricto* zijn, zoals aardrijkskundige kaarten, tekeningen, schetsen en plastische werken met betrekking tot de aardrijkskunde, de

topografie, de bouwkunde of de wetenschappen (zie artikel 2 van de Berner Conventie van 9 september 1886 voor de bescherming van werken van letterkunde en kunst). Ten slotte is de vermelding, door de Ministerraad, van de rol van de fiscale rechter niet pertinent, aangezien die laatste de fiscale wetgeving dient toe te passen.

A.8.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 zijn van mening dat, rekening houdend met het gebrek aan eensgezindheid in de rechtsleer over de kwestie en met de verklaringen van de minister van Financiën tijdens de parlementaire voorbereiding, moet worden geoordeeld dat computerprogramma's voortaan niet langer worden beoogd in artikel 17, § 1, eerste lid, 5°, van het WIB 1992 - onder voorbehoud van een andere lezing van de bestreden bepaling door het Hof.

Die verzoekende partijen merken op dat de bescherming van het auteursrecht met betrekking tot computerprogramma's historisch gezien niet uit een onderscheiden wetgeving op grond van onderscheiden Europese richtlijnen voortvloeit. Uit een antwoord dat in 2011 door de minister van Financiën is gegeven op een parlementaire vraag die hem was gesteld, blijkt dat een bescherming van computerprogramma's bestond op grond van de auteurswet van 22 maart 1886 vóór de inwerkingtreding van de wet van 30 juni 1994 « houdende omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's ». Anderzijds blijkt uit artikel XI.295/1 van het Wetboek van economisch recht dat alle bepalingen van titel 5 van boek XI van het Wetboek die niet erin worden aangehaald, waaronder artikel XI.165, van toepassing zijn op computerprogramma's.

A.8.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 zijn van mening dat de wet van 16 juli 2008 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten » enkel tot doel had een einde te maken aan de voorheen bestaande discussies over de fiscale kwalificatie van de inkomsten uit auteursrechten. Bovendien kan de bestreden bepaling niet de toepassing van een passend fiscaal regime op onregelmatige en wisselvallige inkomsten tot doel hebben. Dat doel geldt enkel voor de andere maatregelen van de programmawet van 26 december 2022 (met name die welke in het nieuwe artikel 37, tweede en derde lid, van het WIB 1992 worden beoogd).

Diezelfde verzoekende partijen voeren aan dat het materiële toepassingsgebied van de bestreden bepaling zich niet beperkt tot de werken die worden gemaakt in het kader van artistieke activiteiten en tot de auteursrechten die erop betrekking hebben. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat dat materiële toepassingsgebied betrekking heeft op de werken van journalisten, alsook op wetenschappelijke pedagogische werken van hoogleraren. In de tekst van de bestreden bepaling wordt geen onderscheid gemaakt tussen artistieke activiteiten en niet-artistieke activiteiten. Ook al zou dat het geval zijn, toch zou het verschil in behandeling evenmin verantwoord zijn. Hoewel de Ministerraad beweert dat het criterium van onregelmatige en wisselvallige inkomsten geen verband houdt met de betwiste wet, inspireert hij zich desalniettemin op dat criterium om de redenen te verantwoorden waarom het materiële toepassingsgebied zou moeten worden beperkt tot de inkomsten die in het kader van artistieke activiteiten worden verkregen.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 zijn van mening dat de toepassing van de bestreden bepaling op de auteursrechten met betrekking tot computerprogramma's geen staatssteun zou uitmaken. Allereerst is het niet juist om aan te voeren dat, indien de bestreden bepaling niet zou bestaan, het om beroepsinkomsten zou gaan. Vervolgens zou die (onjuiste) redenering ook gelden voor de andere beroepsgroepen die geen artistieke activiteit uitoefenen, zoals de journalisten.

Ten slotte kunnen, volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 8050, aangezien de bestreden bepaling geen betrekking heeft op een gunstregime maar op een kwalificatieregeling, budgettaire overwegingen het verschil in behandeling niet verantwoorden.

A.9.1. De Ministerraad antwoordt dat de tekst van de bestreden bepaling duidelijk is en dat er geen aanleiding bestaat om uitspraak te doen over de alternatieve interpretatie van de verzoekende partijen.

A.9.2. De Ministerraad preciseert dat de bestreden bepaling strekt tot het hervormen van een al te voordelige fiscale regeling waarvan de budgettaire kostprijs is « ontspoord ». De verwijzing, in de bestreden bepaling, naar boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht vormt een objectief en duidelijk criterium van onderscheid met betrekking tot de aard van de inkomsten in kwestie. Computerprogramma's zijn onderworpen aan een onderscheiden regeling, wegens de specifieke aard van de activiteit die tot de ontwikkeling ervan leidt en het economische kader waarin zij worden ontwikkeld.

A.9.3. De Ministerraad doet gelden dat de wetgeving betreffende het auteursrecht in aanzienlijke afwijkingen voor computerprogramma's voorziet. Aldus bepaalt artikel XI.296 van het Wetboek van economisch recht dat de werkgever wordt geacht verkrijger te zijn van de vermogensrechten met betrekking tot computerprogramma's die zijn gemaakt door een werknemer bij de uitoefening van zijn taken. Dat vermoeden geldt niet voor de andere werken (artikel XI.167, § 3, van hetzelfde Wetboek). Bovendien zijn de in de artikelen XI.167/1 tot XI.167/6 van het Wetboek van economisch recht bedoelde dwingende bepalingen niet van toepassing op computerprogramma's. Het is redelijk verantwoord dat de fiscale regeling die op de andere werken van toepassing is, niet van toepassing is op computerprogramma's, waarvan de ontwikkelaars niet de bescherming van het gemeen en dwingend recht inzake het verkrijgen van een vergoeding bij de overdracht of het verlenen van een licentie genieten.

De Ministerraad voert aan dat de wetgever, zelfs indien het materiële toepassingsgebied van de bestreden bepaling niet overeenstemt met artistieke activiteiten *sensu stricto*, gebruik kan maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. De verwijzing naar boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht, met uitdrukkelijke uitsluiting van titel 6, is volkomen logisch en legitiem aangezien enkel die titel 5 kan dekken wat de wetgever als « artistieke activiteiten » beschouwt.

De Ministerraad beklemtoont dat de IT-sector een van de voornaamste gebruikers (zo niet de voornaamste gebruiker) van de voordelige fiscale regeling was. De uitsluiting van computerprogramma's van het materiële toepassingsgebied van de fiscale regeling strekt dus ook ertoe de vaststelling te verhelpen volgens welke de fiscale regeling zich heeft ontwikkeld tot een volwaardige beloningsmethode in sectoren van beroepsactiviteiten die soms heel ver afstaan van de oorspronkelijke doelstellingen.

A.9.4. De Ministerraad doet gelden dat de andere voorwaarden waarin de programmawet van 26 december 2022 voorziet, ook bijdragen tot de verwezenlijking van het nagestreefde doel. Naast de reeds vermelde maatregelen geldt zulks voor de voorwaarden met betrekking tot het kunstwerkattest of de mededeling aan het publiek, de openbare uitvoering of opvoering, of de reproductie van onderliggende werken met het oog op een mededeling aan het publiek.

A.9.5. De Ministerraad voert aan dat de fiscale regeling inzake auteursrechten in essentie een gunstregime en niet gewoon een « kwalificatieregeling » is.

A.9.6. De Ministerraad is van mening dat het argument van de verzoekende partijen in de zaak nr. 8050 volgens hetwelk computerprogramma's op algemene wijze worden beschermd door de thans opgeheven wet van 22 maart 1886, niet ernstig is. Sedert de jaren 1990 zijn de Europese en Belgische wetgever zich immers bewust geworden van het feit dat de IT-industrie eigen kenmerken vertoont die specifieke regels rechtvaardigen. Bovendien vielen computerprogramma's in 2008 niet onder het toepassingsgebied van de oorspronkelijke fiscale regeling voor auteursrechten. Pas in 2011, ingevolge een antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag die hem was gesteld, werd de regeling in de praktijk opengesteld voor computerprogramma's. Die uitbreiding heeft plaatsgevonden in strijd met de tekst en de geest van de oorspronkelijke wet.

- B -

### *Ten aanzien van de bestreden bepaling en de context ervan*

B.1.1. De beroepen tot vernietiging zijn gericht tegen artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022. Die bepaling vervangt het 5° van artikel 17, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), dat voortaan bepaalt :

« Inkomsten uit roerende goederen en kapitalen zijn alle opbrengsten van roerend vermogen aangewend uit welken hoofde ook, namelijk :

[...]

5° de inkomsten :

- verkregen uit de overdracht of de verlening van een licentie door de oorspronkelijke rechthebbende, zijn erfgenamen of legatarissen, van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties die bij wet zijn geregeld, bedoeld in boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht of in analoge bepalingen van buitenlands recht;

- die betrekking hebben op originele werken van letterkunde of kunst zoals bedoeld in artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht of op prestaties van uitvoerende kunstenaars zoals bedoeld in artikel XI.205 van hetzelfde Wetboek;

- met het oog op de exploitatie of het daadwerkelijk gebruik van deze rechten, behalve in het geval van een gebeurtenis veroorzaakt buiten de wil van de overeenkomstsluitende partijen, overeenkomstig de eerlijke beroepsgebruiken, door de verkrijger, de licentiehouder of een derde;

- op voorwaarde dat de voormelde oorspronkelijke rechthebbende beschikt over een kunstwerkattest als bedoeld in artikel 6 van de wet van 16 december 2022 tot oprichting van de Kunstwerkcommissie en tot verbetering van de sociale bescherming van kunstwerkers, of in analoge bepalingen of met gelijkaardige gevolgen [...] genomen door een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte; of

- bij gebrek daaraan, dat de rechthebbende in het kader van de overdracht of de verlening van een licentie in overeenstemming met de eerste drie streepjes deze rechten overdraagt of in licentie geeft aan een derde voor mededeling aan het publiek, voor openbare uitvoering of opvoering, of voor reproductie;

alsmede de voormelde inkomsten die door de voormelde rechthebbende worden verkregen via een in artikel I.16, § 1, 4° tot 6°, van het Wetboek van economisch recht bedoelde beheersorganisatie ».

B.1.2. Artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022 wijzigt de fiscale regeling die van toepassing is op de inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten.

In het kader van die regeling die is ingevoerd bij de wet van 16 juli 2008 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten » (hierna : de wet van 16 juli 2008), worden de inkomsten verkregen uit de overdracht of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in boek XI van het Wetboek van economisch recht of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht,



aangemerkt als roerende inkomsten (artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was vóór de wijziging ervan bij artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022).

De eerste schijf van die inkomsten wordt belast tegen een tarief van 15 %, in plaats van, in voorkomend geval, de progressieve tarieven die van toepassing zijn op de beroepsinkomsten (artikelen 37, tweede lid, 171, 2°bis, en 269, § 1, 4°, van het WIB 1992). Die eerste schijf stemt overeen met 37 500 euro (geïndexeerd bedrag van 64 070 euro voor het aanslagjaar 2023). De daadwerkelijke belasting wordt nog verminderd door de toepassing van forfaitaire kosten die kunnen worden afgetrokken van het bedrag van de bruto-inkomsten in kwestie (artikel 22, § 3, van het WIB 1992; artikelen 3 en 4 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 »).

B.1.3. Volgens de memorie van toelichting wil de wetgever terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de wet van 16 juli 2008, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten :

« Retroacta

Om het huidige ontwerp in zijn historische context te plaatsen, is het van belang te herinneren aan de motieven die oorspronkelijk ten grondslag lagen aan het wetsontwerp tot invoering van de huidige fiscale regeling die van toepassing is op inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten.

Dit belastingregime werd ingevoerd bij de wet van 16 juli 2008 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 2008). De wet van 16 juli 2008 vloeit voort uit het in de Senaat ingediende wetsvoorstel 2007/4-119/1.

In de inleidende toelichting van het wetsvoorstel (SE 2007 - doc. 4-119/1, blz. 1) wordt verwezen naar het nieuwe sociaal statuut van kunstenaars, ingevoerd bij de programmawet I van 24 december 2002 (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, art. 170 tot 184).

Ter verduidelijking van het doel van dit wetsontwerp is het bijzonder dienstig te herinneren aan de motivering en de doelstellingen van het wetsvoorstel SE 2007/4-119/1.

1. Motivering van het wetsvoorstel SE 2007/4-119/1 :

Op basis van verschillende studies en gesprekken binnen de betrokken beroepskringen werd het wetsvoorstel gebaseerd op de noodzaak om de inkomsten van kunstenaars te belasten op een manier die dichter aansluit bij hun draagkracht :

‘ Waarom ? Hoewel artistieke beroepen lijken op vrije beroepen en onderzoekersberoepen, beschikken zij niet over dezelfde wapens om hun afhankelijkheid van een tegelijk complexe en wisselvallige vraag te verminderen, en zij staan bloot aan specifieke risico’s en afhankelijkheden waarmee de andere beroepen niet te kampen hebben :

- creativiteitsrisico;
- risico verbonden aan het onregelmatig karakter van de bezoldigde werkzaamheid, afgewisseld met noodzakelijke maar onbezoldigde creatieve periodes;
- risico verbonden aan het prototypisch karakter eigen aan artistieke producten en prestaties;
- risico verbonden aan de wisselvalligheden van succes en de mode.

Deze bijzondere factoren onderscheiden ze van andere nauwverwante beroeps categorieën, zoals wetenschappers en industriële uitvinders, die echter werken met objectieve elementen (wetenschap) in plaats van subjectieve elementen (verbeeldingswereld) en in een gestructureerder professioneel kader (toegang tot het beroep, academisch of industrieel onderzoek).

De inkomsten uit artistieke activiteiten zijn van nature uit wisselvallig en bescheiden en worden pas opgestreken na lange, onbezoldigde periodes van schepping waarin de kunstenaars moeten investeren (bijvoorbeeld voorbereiden van een tentoonstelling, schrijven van een roman gedurende verschillende jaren, componeren en opnemen van muziek en exploitatie tijdens de jaren daarna). Deze inkomsten ondergaan dan ten volle de progressieve belastingheffing terwijl ze betrekking hebben op voorgaande activiteitsperiodes.

Eén categorie inkomsten is nog meer het slachtoffer van dit fenomeen, namelijk de auteursrechten en naburige rechten die de kunstenaars ontvangen voor het gebruik van hun werken en/of vertolkingen. Deze inkomsten zijn uiterst wisselvallig, omdat ze afhangen van de exploitatie van de rechten door derden en van mediasucces. ’

[...]

De laatste jaren is [het bijzondere belastingregime dat van toepassing is op de inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten] in een toenemend aantal gevallen toegepast en heeft het zich ontwikkeld tot een volwaardige beloningsmethode in sectoren van beroepsactiviteiten die soms ver afstaan van de vooraf gestelde doelstellingen van de wetgever in 2008.

[...]

In bepaalde sectoren worden arbeidsovereenkomsten of overeenkomsten voor het verrichten van diensten zodanig opgesteld dat de eerste schijf van de vergoeding (64.070 euro voor het belastbare tijdperk 2022) wordt gekwalificeerd als inkomsten uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten of naburige rechten met het oog op de toepassing van de

bijzondere regeling bedoeld in de artikelen 17, § 1, 5°, en 37, tweede lid, WIB 92, niettegenstaande het regelmatige karakter van het bedrag van deze vergoedingen en onafhankelijk van de draagkracht van de begunstigde van deze vergoedingen.

[...]

Deze algemene evolutie wordt vooral weerspiegeld in de constante toename van de fiscale uitgaven in verband met de regeling inzake auteursrechten en naburige rechten :

[...]

Deze situatie houdt rechtstreeks verband met het algemene karakter van de bewoordingen van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

Motivering en doelstellingen van het voorliggende ontwerp

Met het huidige ontwerp wil de regering terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de bijzondere regeling die van toepassing is op de inkomsten uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten of naburige rechten, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten.

Daartoe moet rekening worden gehouden met de aard van de betrokken inkomsten, maar ook met het statuut van de begunstigden van de inkomsten.

1. *Verduidelijking van de notie ‘ auteursrechten en naburige rechten ’ voor de toepassing van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92*

De aard van de inkomsten waarop dit ontwerp betrekking heeft, wordt bepaald door verwijzing naar het Wetboek van economisch recht. Het betreft inkomsten :

- die voortvloeien uit de overdracht of verlening van een licentie, door de oorspronkelijke rechthebbende van auteursrechten en naburige rechten, als bedoeld in Boek XI, Titel 5, van het Wetboek van economisch recht of in analoge bepalingen van buitenlands recht;
- die betrekking hebben op werken van letterkunde of kunst als bedoeld in artikel XI.165 van hetzelfde wetboek of op prestaties van uitvoerende kunstenaars als bedoeld in artikel XI.205 van hetzelfde wetboek.

2. *Verduidelijking van het personele toepassingsgebied*

Bovendien is het aangewezen zich specifiek te richten op deze inkomsten die worden ontvangen door begunstigden die van nature blootgesteld zijn aan de risico's van wisselvalligheid en onzekerheid die eigen zijn aan het ontwerpen en opvoeren van artistiek werk.

De bijzondere belastingregeling die bij voornoemde wet van 16 juli 2008 is ingevoerd, bestaat uit de gezamenlijke toepassing van vier soorten bijzondere bepalingen :

- artikel 17, § 1, 5°, WIB 92, betreffende de kwalificatie van inkomsten uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten of naburige rechten, alsook van inkomsten van de wettelijke en verplichte licenties die bij wet zijn geregeld;

- artikel 37, tweede lid, WIB 92, dat tot een bepaald maximum afwijkt van de gemene regel voorzien in artikel 37, eerste lid, WIB 92 die dit soort inkomsten voortkomend uit het gebruik van goederen en kapitalen voor de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige, als beroepsinkomsten kwalificeert;

- de artikelen 171, 2°*bis*, en 269, § 1, 4°, WIB 92, die respectievelijk voorzien in een afzonderlijk belastingtarief van 15 pct. in de personenbelasting en een verlaagd tarief van roerende voorheffing van 15 pct. (in plaats van 30 pct.);

- artikel 4, 1°, van het KB/WIB 92, dat voor de betrokken inkomsten in een voordelig stelsel van forfaitaire beroepskosten voorziet.

Dit ontwerp strekt ertoe de wet te verduidelijken teneinde een zo correct mogelijke toepassing te verzekeren van deze afwijkende bepalingen op de gemene regels die van toepassing zijn in de inkomstenbelastingen.

Daarom moeten de belastingplichtigen wiens inkomsten onder de toepassing van de bijzondere belastingregeling van de artikelen 17, § 1, 5°, en 37, tweede lid, WIB 92 vallen :

- ofwel beschikken over een kunstwerkattest als bedoeld in artikel 6 van de wet tot oprichting van de Kunstwerkcommissie en tot verbetering van de sociale bescherming van kunstwerkers, of in analoge bepalingen of bepalingen van gelijke werking aangenomen door een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte;

- ofwel, bij gebrek daaraan, de rechten met betrekking tot hun auteursrechtelijk beschermd werk of naburigrechtelijk beschermde prestatie hebben overgedragen of in licentie gegeven aan een derde voor mededeling aan het publiek, voor openbare uitvoering of opvoering, of voor reproductie.

Onverminderd hetgeen bepaald is in punt 1 hierboven, brengen deze aanpassingen geen enkele wijziging met zich mee wat betreft de toegang tot het regime naar gelang het uitgeoefende beroep.

### 3. *Gevolgen*

De bijzondere belastingregeling zal dus voornamelijk van toepassing zijn in situaties die kunnen worden geconfronteerd met risico's van wisselvalligheid en onzekerheid die de aanname van specifieke regels rechtvaardigen.

Er bestaat geen rechtvaardiging voor de toepassing van een bijzondere regeling voor begunstigden van contractueel gegarandeerde inkomsten die op regelmatige basis worden ontvangen, anders dan de gebruikelijke regeling die van toepassing is op de meeste werknemers wier netto beroepsinkomsten volledig worden belast tegen de progressieve tarieven van de personenbelasting.

Bovendien impliceren het gelijkheidsbeginsel inzake belastingen en het billijkheidsbeginsel ook dat rekening wordt gehouden met de draagkracht van de begunstigden van de inkomsten uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten en naburige rechten.

Deze tweede vereiste houdt in dat de bijzondere regeling in verhouding moet staan tot de nagestreefde doelstellingen.

Niets rechtvaardigt dus de verdere toepassing van een bijzondere regeling op belastingplichtigen die in het bezit zijn van een kunstwerkattest en die op regelmatige basis hoge inkomsten ontvangen uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten of naburige rechten.

Daarom is voorzien in diverse drempelregelingen met betrekking tot de inkomsten en antimisbruikbepalingen om te voorkomen dat een deel van deze inkomsten ontsnapt aan de progressieve belasting die overeenkomstig het gemeenschappelijk belastingstelsel van toepassing is op beroepsinkomsten.

Met dit ontwerp wordt beoogd passende antwoorden te geven op deze bezorgdheden » (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, pp. 54-61).

Voor de commissie voor Financiën en Begroting van de Kamer heeft de Vice-Eerste minister en minister van Financiën aanvullende preciseringen verstrekt over de hervorming :

« Vervolgens haakt de vice-eersteminister in op de kwestie van welke gronden thans zullen bepalen welke werken en auteursrechten/naburige rechten in aanmerking komen.

Eerst en vooral moet er gekeken worden naar het materiële toepassingsgebied. Daarmee bedoelt men in feite de ‘ werken ’ en ‘ prestaties ’ waarop de inkomsten betrekking hebben. Daarbij moet in het bijzonder nagegaan worden of het gaat om ‘ werken van letterkunde of kunst ’ of om ‘ openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars ’ zoals bepaald in respectievelijk de artikelen XI.165 en XI.205 van het Wetboek van economisch recht. Dit impliceert dat de door de wet gelijkgestelde ‘ werken van letterkunde of kunst ’ niet worden bedoeld. Zo wordt de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen.

Wanneer dat bepaald is, moet vastgesteld worden of de ‘ werken ’ of ‘ prestaties van uitvoerende kunstenaars ’, auteursrechten of naburige rechten doen ontstaan die geen intellectuele eigendom uitmaken behandeld door andere titels, dan titel 5 van Boek XI van het Wetboek van economisch recht.

Zodra dat vaststaat, moet er een overdracht van de auteursrechten of naburige rechten plaatsvinden vooraleer het fiscaal regime toegepast kan worden.

Daarnaast moet er gekeken worden naar het personele toepassingsgebied, meer bepaald naar wie van de oorspronkelijke rechthebbende, zijn erfgenamen of legatarissen, ervoor in aanmerking komt, de zogenaamde ‘ begunstigde ’.

De groep van begunstigden wordt afgebakend aan de hand van de volgende criteria :

- ofwel gaat het om personen die beschikken over een kunstwerkattest;
- ofwel, bij gebrek daaraan, gaat het om personen die hun auteursrechtelijk beschermd werk en naburigrechtelijk beschermde prestatie overdragen of in licentie geven aan een derde voor mededeling aan het publiek, voor openbare uitvoering of opvoering, of voor reproductie.

Deze laatste categorie is een restcategorie die de bedoeling heeft om het fiscaal stelsel voor te behouden aan situaties waarbij het brede publiek genot heeft van de ‘ werken ’ en ‘ prestaties van uitvoerende kunstenaars ’.

Van personen die beschikken over een kunstwerkattest, de voorwaarde die bovendien enkel geldt voor de oorspronkelijke rechthebbenden, wordt in feite reeds verondersteld dat zij steevast ‘ werken ’ creëren of ‘ prestaties ’ doen die voor het brede publiek bestemd zijn.

Met betrekking tot het verschil tussen een grafisch vormgever en een game-ontwikkelaar, merkt de vice-eersteminister op dat elke situatie onderzocht moet worden aan de hand van de criteria van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92, zoals gewijzigd bij het voorliggende wetsontwerp, om na te gaan of de door de begunstigde ontvangen inkomsten al dan niet onder het materiële en persoonlijke toepassingsgebied van deze bepaling vallen. Het zou sterk voorbarig zijn zich over dergelijke situaties uit te spreken zonder alle juridische en feitelijke elementen te kennen, maar deze analyse zal uiteraard worden uitgevoerd door de diensten van de FOD Financiën op basis van de wet en de interpretaties die daaruit zullen worden afgeleid.

In elk geval is *a priori* geen enkele beroepsgroep uitgesloten. Maar in elk individueel geval zullen de gestelde wettelijke voorwaarden nagegaan moeten worden om te bepalen of men ervan kan genieten of niet.

[...]

De eerste vraag die hierbij dus beantwoord moet worden is of het gaat om ‘ werken van letterkunde of kunst ’ of om ‘ openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars ’.

Gegeven het feit dat er expliciet wordt verwezen naar artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht voor de ‘ werken van letterkunde of kunst ’ en naar artikel XI.205 van hetzelfde wetboek voor de ‘ openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars ’, kan *in fiscalibus* enkel rekening worden gehouden met die desbetreffende artikelen. Dat impliceert dat de door de wet gelijkgestelde ‘ werken van letterkunde of kunst ’ daarbuiten vallen. Zo wordt bijvoorbeeld de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen.

Wanneer dat bepaald is, moet vastgesteld worden of de ‘ werken ’ of ‘ prestaties ’ in aanmerking komende auteursrechten of naburige rechten doen ontstaan. Het gaat daarbij niet om alle mogelijke auteursrechten of naburige rechten die bestaan en geregeld zijn in het Wetboek van economisch recht, maar enkel om diegenen bedoeld in Titel 5 van Boek XI van het Wetboek van economisch recht.

In het kader van de toepassing van het Wetboek van economisch recht wordt door sommigen de redenering opgebouwd dat Titel 5 een *lex generalis* is, terwijl Titels 6 en 7 een *lex specialis* zijn die mede begrepen moeten worden onder Titel 5. Dit is echter een redenering die enkel geldig is in het kader van het gemeen recht, met name het Wetboek van economisch recht.

Wanneer het fiscaal recht verwijst naar een specifiek onderdeel van een andere wetgeving, heeft hij de expliciete bedoeling om enkel dat specifiek onderdeel te betrekken in zijn rechtsdomein en heeft hij niet de bedoeling om andere bepalingen en daarmee samenhangende interpretaties over te nemen in zijn wetgeving.

Een belangrijk principe is immers dat het fiscaal recht het gemeen recht volgt, tenzij het er specifiek van afwijkt. In deze wijkt het fiscaal recht duidelijk af van het gemeen recht, door een beperkende verwijzing op te nemen naar Titel 5 van Boek XI van het Wetboek van economisch recht alsook naar de specifieke artikelen XI.165 en XI.205.

Vanuit teleologisch en wetshistorisch perspectief is een dergelijke *ratio* ook te verklaren, aangezien in de huidige stand van de wetgeving in het algemeen wordt verwezen naar Boek XI zonder onderscheid. Door nu in het bijzonder te verwijzen naar de artikelen XI.165 en XI.205 voor de in aanmerking komende ‘ werken ’ en ‘ prestaties ’, en naar Titel 5 van Boek XI voor de in aanmerking komende auteursrechten en naburige rechten, drukt de fiscale wetgever de wil uit om in beperkende zin enkel rekening te houden met de voornoemde artikelen en met Titel 5, zonder dat andere artikelen respectievelijk Titels en bepalingen worden betrokken in de toepassing van de betrokken fiscale wetsbepalingen. Dit kan vanuit teleologisch en wetshistorisch perspectief ook niet anders uitgelegd worden.

Bovendien zou het aannemen van een wettelijke bepaling waarin een nauwere omschrijving van het fiscaal begrip ‘ auteursrechten en naburige rechten ’ geen enkel effect heeft, afhankelijk van de beoogde doelstelling van de wetgever om terug te gaan naar de *ratio* in 2008, slechts een nutteloze wetswijziging zijn die geen enkel doel nastreeft. Per definitie moet dan ook worden aangenomen dat de nieuwe verwijzingen naar de artikelen XI.165 en XI.205 en naar Titel 5 van Boek XI, een nauwere omschrijving *in fiscalibus* [willen] inschrijven van respectievelijk de noties ‘ werken ’ en ‘ prestaties ’ en de notie ‘ auteursrechten en naburige rechten ’ » (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/014, pp. 55-61).

B.1.4. De wetgever heeft het toepassingsgebied van de specifieke fiscale regeling voor auteursrechten dus beperkt door ze voortaan enkel voor te behouden aan de inkomsten « verkregen uit de overdracht of de verlening van een licentie door de oorspronkelijke rechthebbende, zijn erfgenamen of legatarissen, van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties die bij wet zijn geregeld, bedoeld in boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht of in analoge bepalingen van buitenlands recht » (eerste streepje) en « die betrekking hebben op originele werken van letterkunde of kunst zoals bedoeld in artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht of op prestaties van uitvoerende kunstenaars zoals bedoeld in artikel XI.205 van hetzelfde Wetboek » (tweede streepje).

Uit de verklaringen van de Vice-Eerste minister en minister van Financiën voor de Kamercommissie voor Financiën en Begroting blijkt dat de werken die worden « gelijkgesteld » met werken van letterkunde, zoals de in artikel XI.294 van het Wetboek van economisch recht bedoelde computerprogramma's, niet in aanmerking worden genomen in de nieuwe regeling :

« Voor de in aanmerking komende ' werken en prestaties ' wordt gesproken over respectievelijk ' werken van letterkunde of kunst als bedoeld in artikel XI.165 Wetboek van economisch recht ' en over ' prestaties van uitvoerende kunstenaars als bedoeld in artikel XI.205 van hetzelfde Wetboek '. Gelijkgestelde ' werken van letterkunde ' worden hier dan ook niet onder begrepen » (*ibid.*, p. 8).

« Eerst en vooral moet er gekeken worden naar het materiële toepassingsgebied. Daarmee bedoelt men in feite de ' werken ' en ' prestaties ' waarop de inkomsten betrekking hebben. Daarbij moet in het bijzonder nagegaan worden of het gaat om ' werken van letterkunde of kunst ' of om ' openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars ' zoals bepaald in respectievelijk de artikelen XI.165 en XI.205 van het Wetboek van economisch recht. Dit impliceert dat de door de wet gelijkgestelde ' werken van letterkunde of kunst ' niet worden bedoeld. Zo wordt de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen » (*ibid.*, p. 55).

« Gegeven het feit dat er expliciet wordt verwezen naar artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht voor de ' werken van letterkunde of kunst ' en naar artikel XI.205 van hetzelfde wetboek voor de ' openbare uitvoeringen en opvoeringen van uitvoerende kunstenaars ', kan *in fiscalibus* enkel rekening worden gehouden met die desbetreffende artikelen. Dat impliceert dat de door de wet gelijkgestelde ' werken van letterkunde of kunst ' daarbuiten vallen. Zo wordt bijvoorbeeld de in artikel XI.294 vervatte gelijkstelling dus niet meegenomen » (*ibid.*, p. 60).

Daarover ondervraagd in tweede lezing door een lid van de Kamer, heeft de minister die interpretatie bevestigd (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/020, pp. 20-21).

Het feit dat artikel 17, § 1, 5°, eerste streepje, van het WIB 1992 voortaan enkel de auteursrechten en naburige rechten « bedoeld in boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht » vermeldt en niet meer, op algemene wijze, boek XI van hetzelfde Wetboek, waarvan titel 6 betrekking heeft op computerprogramma's, geeft die in de parlementaire voorbereiding uitgedrukte wil weer om de met werken van letterkunde gelijkgestelde werken uit te sluiten.



B.1.5. Naast de bestreden bepaling bevat de programmawet van 26 december 2022 verschillende andere maatregelen die ertoe strekken de in B.1.3 aangehaalde doelstellingen te verwezenlijken.

Zoals in B.1.2 is vermeld, wordt enkel de eerste schijf van de in artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 1992 bedoelde inkomsten belast tegen een tarief van 15 %. Die eerste schijf stemt overeen met 37 500 euro (geïndexeerd bedrag van 64 070 euro voor het aanslagjaar 2023). Boven dat bedrag kunnen de inkomsten worden belast als beroepsinkomsten. Aan die absolute beperking die is bedoeld in artikel 37, tweede lid, tweede streepje, van het WIB 1992, voegt artikel 101 van de programmawet een relatieve beperking toe. Volgens die nieuwe relatieve beperking die is vervat in artikel 37, tweede lid, eerste streepje, van het WIB 1992, mag « de verhouding tussen de totale vergoedingen voor de overdrachten en licenties van auteursrechten en naburige rechten en de totale vergoedingen, waarin ook de vergoedingen voor de geleverde prestaties zijn begrepen, niet meer [...] bedragen dan 30 pct. » (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, p. 65). Ten slotte bepaalt artikel 101 van de programmawet dat de absolute beperking wordt beoordeeld ten opzichte van het gemiddelde van de vier belastbare tijdperken die voorafgaan aan het desbetreffende belastbare tijdperk (*ibid.*).

### *Ten aanzien van het belang*

B.2.1. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.2.2. De verzoekende partijen zijn ontwikkelaars van computerprogramma's en ondernemingen die actief zijn in de informaticasector, die auteursrechten met betrekking tot de ontwikkeling van computerprogramma's respectievelijk ontvangen en betalen in het kader van overeenkomsten tot overdracht of tot concessie van auteursrechten. Zij voeren aan dat de bestreden bepaling, in de interpretatie volgens welke zij de inkomsten die betrekking hebben op computerprogramma's, uitsluit van het toepassingsgebied van artikel 17 van het WIB 1992, en dus van de voordelige fiscale regeling voor auteursrechten, hun situatie rechtstreeks en ongunstig raakt.

B.2.3. Artikel XI.294 van het Wetboek van economisch recht bepaalt dat « computerprogramma's, het voorbereidend materiaal daaronder begrepen, [...] auteursrechtelijk [worden] beschermd en [worden] gelijkgesteld met werken van letterkunde in de zin van de Berner Conventie ».

Zoals in B.1.4 is vermeld, worden de werken die worden « gelijkgesteld » met werken van letterkunde, zoals computerprogramma's, niet beoogd in de nieuwe fiscale regeling voor auteursrechten. De bestreden bepaling dient dus in die zin te worden geïnterpreteerd dat zij de inkomsten die betrekking hebben op computerprogramma's, uitsluit van de fiscale regeling voor auteursrechten.

B.2.4. De verzoekende partijen doen bijgevolg blijken van een belang bij hun beroep.

*Ten aanzien van de enige middelen in de zaken nrs. 7994 en 8050*

B.3. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022, in zoverre het een discriminatie in het leven zou roepen onder de auteurs van werken van letterkunde of kunst die door het auteursrecht worden beschermd, naargelang die werken al dan niet computerprogramma's zijn.

B.4.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

B.4.2. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende

beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. De Ministerraad voert aan dat de in B.3 vermelde categorieën van personen zich niet in vergelijkbare situaties bevinden, zowel wat betreft het betrokken soort werk als wat betreft de door de belastingplichtige uitgeoefende activiteit.

B.5.2. De ontwikkelaars van computerprogramma's bevinden zich in een situatie die vergelijkbaar is met die van de auteurs van werken van letterkunde of kunst, bedoeld in artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht, aangezien computerprogramma's ook worden beschermd door het auteursrecht, krachtens artikel XI.294 van hetzelfde Wetboek, en aangezien de ontwikkelaars van die programma's aan de belasting onderworpen inkomsten uit auteursrechten kunnen ontvangen.

B.6. In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

Wanneer de wetgever een bijzondere fiscale regeling invoert, moet hij overigens gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het gebruik van dat procedé is niet onredelijk op zich. Het komt het Hof niettemin toe de wijze na te gaan waarop het procedé in werking werd gesteld.

B.7. Uit de in B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever, met de bestreden bepaling, wil terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de wet van 16 juli 2008, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten. De wetgever probeert een einde te maken aan de misbruiken van de fiscale regeling voor auteursrechten, waarvan hij heeft vastgesteld dat zij « een volwaardige beloningsmethode [is

geworden] in sectoren van beroepsactiviteiten die soms ver afstaan van de vooraf gestelde doelstellingen van de wetgever in 2008 [...], niettegenstaande het regelmatige karakter van het bedrag van deze vergoedingen en onafhankelijk van de draagkracht van de begunstigde van deze vergoedingen » (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, pp. 57-58).

B.8. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de aard van het werk dat door het auteursrecht wordt beschermd en waarop de inkomsten betrekking hebben, namelijk een werk van letterkunde of kunst in het ene geval en een computerprogramma in het andere geval. Het Hof dient na te gaan of dat criterium pertinent is met het oog op de verwezenlijking van de in B.7 vermelde doelstellingen.

B.9. De bijzondere fiscale regeling voor auteursrechten berust op het vermoeden volgens hetwelk de inkomsten waarop zij van toepassing is, op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen.

Die regeling gold oorspronkelijk, op algemene wijze, voor « de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in boek XI van het Wetboek van economisch recht of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht » (artikel 17, § 1, 5<sup>o</sup>, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was vóór de wijziging ervan bij artikel 100 van de programmawet van 26 december 2022).

Bij de bestreden bepaling beperkt de wetgever het toepassingsgebied van die bijzondere fiscale regeling. Het uitsluiten van computerprogramma's van die regeling berust op het idee dat het vermoeden volgens hetwelk de auteursrechten overeenstemmen met inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen, niet wordt vastgesteld met betrekking tot computerprogramma's.

B.10. Computerprogramma's zijn hoofdzakelijk van technische en utilitaire aard en zij worden ontwikkeld in een bijzondere economische context. Computerprogramma's worden weliswaar beschermd door het auteursrecht, net zoals werken van letterkunde en kunst, maar zij worden enkel « gelijkgesteld » met werken van letterkunde krachtens artikel XI.294 van het Wetboek van economisch recht. Bovendien zijn zij onderworpen aan een bijzondere regeling die op verschillende punten afwijkt van het gemeen recht van het auteursrecht. Aldus bepaalt

artikel XI.296 van hetzelfde Wetboek dat de werkgever wordt geacht verkrijger te zijn van de vermogensrechten met betrekking tot computerprogramma's die zijn gemaakt door een werknemer bij de uitoefening van zijn taken. Daarenboven zijn de in de artikelen XI.167/1 tot XI.167/6 van hetzelfde Wetboek bedoelde dwingende bepalingen niet van toepassing op computerprogramma's (artikel XI.295/1 van hetzelfde Wetboek). Uit die bijzondere regeling kan worden afgeleid dat de ontwikkeling van computerprogramma's op algemene wijze past in het kader van stabiele economische relaties.

B.11. Rekening houdend met de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij in fiscale zaken beschikt en met de noodzaak om gebruik te maken van categorieën die de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen, zoals in B.6 is vermeld, vermocht de wetgever redelijkerwijs aan te nemen dat er een risico van onzekerheid en wisselvalligheden bestaat met betrekking tot de inkomsten van de auteurs van werken van letterkunde en kunst, en niet - of op een duidelijk meer beperkte wijze - met betrekking tot de inkomsten van de ontwikkelaars van computerprogramma's.

In dat verband vermocht de wetgever rekening te houden met het feit dat de ontwikkeling van computerprogramma's sedert meerdere jaren aanleiding geeft tot een relatief stelselmatig gebruik van de fiscale regeling voor auteursrechten, hetgeen blijkt uit het aantal beslissingen van de Dienst Voorafgaande Beslissingen die worden gewezen op verzoek van de ondernemingen die actief zijn in die sector, zodat de betaling van auteursrechten er een volwaardige beloningsmethode is geworden.

Daaruit volgt dat het bestreden verschil in behandeling op een pertinent criterium berust met het oog op de verwezenlijking van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

B.12. Ten slotte heeft de bestreden maatregel geen onevenredige gevolgen voor de ontwikkelaars van computerprogramma's of voor de personen die hen tewerkstellen, in zoverre hij enkel tot gevolg zou hebben dat zij worden onderworpen aan de fiscale regeling die van toepassing is op de beroepsinkomsten. In dat verband blijkt niet dat de bestreden maatregel verder zou gaan dan wat de verwezenlijking van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen vereist.

B.13. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, is het uitsluiten van de inkomsten die betrekking hebben op computerprogramma's van de fiscale regeling voor auteursrechten redelijk verantwoord.

De enige middelen in de zaken nrs. 7994 en 8050 zijn niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 16 mei 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul