

Rolnummer 4152
Arrest nr. 5/2008 van 17 januari 2008

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 17, § 1, 3°, en 37 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 21 februari 2007 in zake Anne Levy-Morelle tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 februari 2007, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 17, 3°, en 37 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 3 en 4 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de interpretatie dat enkel de inkomsten uit concessie van het distributie- of projectierecht van films, die als inkomsten uit roerende goederen worden belast ten aanzien van de begunstigde ervan (krachtens artikel 17, 3°, van het WIB 1992) kunnen worden verminderd met 85 pct. forfaitaire kosten (krachtens de artikelen 3 en 4 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992), terwijl een dergelijke vermindering is uitgesloten wanneer die inkomsten niet worden belast als inkomsten uit roerende goederen, maar als beroepsinkomsten (krachtens artikel 37 van het WIB 1992) ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Anne Levy-Morelle, wonende te 1050 Brussel, Scarronstraat 40;
- de Ministerraad.

Anne Levy-Morelle heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 20 november 2007 :

- is verschenen : Mr. A. Rayet, advocaat bij de balie te Brussel, voor Anne Levy-Morelle;
- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en E. Derycke verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Het voor de verwijzende rechter hangende geschil heeft betrekking op de belasting als beroepsinkomsten van de auteursrechten die werden betaald voor de productie van een film.

Terwijl de appellante die inkomsten als roerende inkomsten had aangegeven met toepassing van artikel 17, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), en daarvan 85 pct. als forfaitaire kosten had afgetrokken, met toepassing van de artikelen 3 en 4 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 (KB/WIB 1992), heeft de belastingadministratie, met toepassing van artikel 37 van het WIB 1992, die rechten geherkwalificeerd als beroepsinkomsten door het brutobedrag ervan als winsten te beschouwen.

De rechtbank van eerste aanleg heeft de redenering van de belastingadministratie bevestigd maar heeft de kwalificatie als winsten geweerd en die als baten in aanmerking genomen.

Voor de verwijzende rechter is de appellante van mening dat zij houder is van auteursrechten op de door haar geproduceerde audiovisuele werken en dat zij die rechten aan de producent verleent zodat hij haar films kan uitbaten. De inkomsten die voortvloeien uit die concessie van auteursrechten zouden roerende inkomsten zijn, bedoeld in artikel 17, 3°, van het WIB 1992, en geen beroepsinkomsten bedoeld in artikel 37 van het WIB 1992, aangezien de auteursrechten geenszins worden geraakt bij de uitoefening van haar beroepsactiviteit.

In ondergeschikte orde is de appellante van mening dat enkel het nettobedrag van haar rechten moet worden belast en dat de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992 moeten worden toegepast op straffe van schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De verwijzende rechter is van oordeel dat de overeenkomst tot afstand van de auteursrechten de appellante verplichtingen oplegt die verder reiken dan het eenvoudige beheer van een privaat patrimonium en onder haar beroepsactiviteit van regisseur valt : de betwiste inkomsten zijn dus roerende inkomsten met beroepskarakter in de zin van artikel 37 van het WIB 1992, te dezen baten in de zin van artikel 27 van het WIB 1992, zodat noch artikel 17 van het WIB 1992 noch de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992 kunnen worden toegepast.

De verwijzende rechter is evenwel van mening dat aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag moet worden gesteld.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In zijn memorie is de Ministerraad van mening dat de roerende inkomsten (te dezen auteursrechten) en de beroepsinkomsten (te dezen baten) verschillende categorieën vormen die de wetgever volgens fundamenteel verschillende modaliteiten heeft willen behandelen. Uit artikel 37 van het WIB 1992 blijkt immers dat de bestemming van de goederen, te dezen de auteursrechten, voor de uitoefening van de beroepsactiviteit hen onder een regeling plaatst die volkomen verschillend is van de roerende inkomsten in strikte zin.

De Ministerraad brengt in herinnering dat het auteursrecht een immaterieel roerend goed is en dat artikel 18 van de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten een wettelijk vermoeden van afstand, aan de producenten, van de rechten van alle audiovisuele auteurs, met uitsluiting van de muziekcomponist, invoert.

Het forfait van 85 pct. kosten dat is verbonden aan de concessie van projectierechten van films bestond reeds in het koninklijk besluit van 2 december 1962 betreffende de roerende voorheffing, alsmede onder de regeling van de mobiliënbelasting, en was oorspronkelijk strikt verbonden aan de projectie en het verhuren van films in een internationale context.

A.1.2. De inkomsten uit de concessie van rechten op films, enerzijds, en de baten, anderzijds, zijn dus niet vergelijkbaar, vermits het gaat om inkomsten van verschillende aard, die duidelijk worden onderscheiden in het WIB 1992.

Wat betreft de roerende inkomsten is het forfait van 85 pct. immers van toepassing op het bedrag dat wordt gevormd volgens de regel bedoeld in artikel 5 van het KB/WIB 1992; artikel 22, § 2, van het WIB 1992 bepaalt dat de interest van schulden aangaan om inkomsten van roerende goederen en kapitalen te verkrijgen of te behouden niet aftrekbaar is, wat niet het geval is wanneer het gaat om roerende inkomsten met professioneel karakter.

Wat betreft de baten is het belastbaar inkomen het netto-inkomen dat wordt verkregen na aftrek van de beroepskosten, die worden verantwoord overeenkomstig artikel 49 van het WIB 1992 of forfaitair worden geraamd overeenkomstig artikel 51 van het WIB 1992; tevens bestaat de mogelijkheid om de beroepsverliezen van de belastbare periode en van de vorige belastbare periodes af te trekken en er bestaat een mogelijkheid van

belastingkrediet; de in artikel 27 van het WIB 1992 bedoelde baten vallen in principe onder de toepassingsfeer van de sociale zekerheid van de zelfstandigen.

In het raam van een beroepsactiviteit is de regel dus dat in principe alle kosten moeten worden verantwoord en dat de forfaitaire raming de uitzondering is en, wat betreft de bewaring van de stukken ter verantwoording, heeft de wetgever dus gemeend dat het niet redelijk was een privépersoon en een zelfstandige op dezelfde wijze te behandelen. Toestaan dat een forfait wordt afgetrokken dat meer bedraagt dan het in artikel 51 van het WIB 1992 bedoelde wettelijke forfait zou tenslotte een discriminatie in het leven kunnen roepen ten aanzien van de belastingplichtigen die geen in artikel 37 van het WIB 1992 bedoelde inkomsten innen.

Wanneer het forfait waarin is voorzien voor de inkomsten die zijn verbonden aan de concessie van rechten op films wordt toegepast op situaties die de wetgever niet heeft gewild, zou dit in het uiterste geval ertoe kunnen leiden dat voor elke categorie van inkomsten de meest gunstige fiscale regeling wordt toegepast. De prejudiciële vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

A.2.1. In haar memorie is de appellante voor de verwijzende rechter in hoofddorde van mening dat het Grondwettelijk Hof niet bevoegd is om de prejudiciële vraag te beantwoorden, aangezien de door haar aangevoerde discriminatie uitsluitend voortvloeit uit de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992 : het staat dus aan de feitenrechter om die kwestie te beoordelen.

A.2.2. Indien de in de vraag bedoelde wettelijke bepalingen zo zouden moeten worden geïnterpreteerd dat ze de aftrek uitsluiten van de forfaitaire kosten bedoeld in de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992, is de appellante voor de verwijzende rechter in ondergeschikte orde van mening dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden geschonden.

Er bestaat immers geen enkele objectieve en redelijke verantwoording waardoor kan worden verklaard waarom een persoon die inkomsten ontvangt uit de concessie van distributie- of projectierechten van films een forfaitaire aftrek van kosten van 85 pct. zou genieten, terwijl een persoon die in het raam van een beroepsactiviteit dezelfde inkomsten ontvangt enkel aanspraak zou kunnen maken op de forfaitaire verminderingen van artikel 51 van het WIB 1992.

Zelfs in de veronderstelling dat het niet om vergelijkbare categorieën gaat, zou het, ten aanzien van de betrokken maatregel, nog minder verantwoord zijn dat precies de « niet-beroeps categorie » de buitensporige vermindering van 85 pct. kan genieten, terwijl zij bij gebrek aan beroepsactiviteit noodzakelijkerwijze minder kosten heeft die aan de desbetreffende inkomsten verbonden zijn.

Tenslotte wordt noch in de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen noch door de commentatoren ervan hieromtrent enige uitleg gegeven.

Bijkomstig bestaat er in België waarschijnlijk geen enkele persoon die inkomsten ontvangt die zijn verbonden aan de concessie van rechten op films zonder dat die persoon enige beroepsactiviteit uitoefent die rechtstreeks of indirect verbonden is aan dat type van inkomsten, en er moet worden gekozen voor een interpretatie van artikel 4 van het KB/WIB 1992 die daaraan een gevolg geeft, veeleer dan een interpretatie die er geen aan geeft.

A.3.1. In haar memorie van antwoord stelt de appellante voor de verwijzende rechter vast dat de Ministerraad het fiscale verschil in behandeling tracht te verantwoorden door te verwijzen naar de oorsprong van de in het geding zijnde regel, terwijl die regel destijds vooral van toepassing was op beroepsbeoefenaars. Naargelang zij worden aangemerkt als roerende inkomsten of beroepsinkomsten kan bij dezelfde inkomsten van de belastbare grondslag hetzij 85 pct. worden afgetrokken, hetzij een percentage dat varieert van 3 tot 25 pct., terwijl de inkomsten van concessies van rechten op films in de eerste plaats beroepsinkomsten zijn.

A.3.2. Wat betreft de door de Ministerraad aangevoerde verschillen tussen de baten en de roerende inkomsten, stelt de appellante voor de verwijzende rechter vast dat de wedersamenstelling van het belastbaar inkomen een algemene regel is die niet alleen van toepassing is op de roerende inkomsten maar ook op de beroepsinkomsten, vermits « voordelen van alle aard » moeten worden bijgevoegd bij de belastbare grondslag van het bedrijf of de beoefenaar van een vrij beroep.

Het mechanisme van aftrek van kosten is identiek voor de baten en de inkomsten uit concessie van roerende goederen, vermits het is gebaseerd op een forfait dat, enerzijds, is vastgesteld door artikel 51

van het WIB 1992 voor de baten en, anderzijds, in de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992 voor de concessies van roerende goederen.

Doordat de wet de aftrek weigert van de interesten die zijn gedragen om louter roerende inkomsten te verkrijgen of te behouden, beperkt ze zich overigens tot de bevestiging dat ze geenszins onder een beroepsactiviteit vallen.

De vergelijking wat betreft de mogelijkheid om verliezen af te trekken, die niet bestaat voor de roerende inkomsten, of het bestaan van een belastingkrediet voor de baten, is evenwel zeer theoretisch, aangezien de begunstigde van de roerende inkomsten 85 pct. kosten zal kunnen aftrekken en een belastingtarief van 15 pct. zal worden toegepast.

De auteursrechten zijn ten slotte niet onderworpen aan socialezekerheidsbijdragen wanneer de begunstigten ervan bovendien een minimale sociale dekking genieten: het sociaal recht erkent dus het specifieke karakter van die inkomsten, terwijl het fiscaal recht twee afzonderlijke categorieën in het leven roept voor dezelfde inkomsten.

De niet-toepasbaarheid van het forfait van 85 pct. wanneer de inkomsten verbonden aan de concessie van een distributie- of verspreidingsrecht van een audiovisueel werk als beroepsinkomsten en niet als roerende inkomsten worden belast, is bijgevolg discriminerend.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de artikelen 17, § 1, 3°, en 37 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met de artikelen 3 en 4 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : KB/WIB 1992).

B.2.1. Artikel 17, § 1, van het WIB 1992 bepaalt :

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

[...]

3° inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen;

[...] ».

Artikel 37 van het WIB 1992 bepaalt :

« Onverminderd de toepassing van de voorheffingen, worden inkomsten van onroerende goederen en van roerende goederen en kapitalen als beroepsinkomsten aangemerkt wanneer

die goederen en kapitalen worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger van de inkomsten.

[...] ».

B.2.2. Artikel 22, § 3, van het WIB 1992 bepaalt :

« Onverminderd de toepassing van het bepaalde in § 2, wordt onder netto-inkomen van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen het brutobedrag verstaan, verminderd met de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden; bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden die kosten forfaitair geraamd volgens percentages die de Koning bepaalt ».

B.2.3. De artikelen 3 tot 5 van het KB/WIB 1992 staan in een afdeling III met als opschrift « Forfaitaire raming van de kosten die aftrekbaar zijn van het bruto-inkomen uit verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 22, § 3) ».

Artikel 3 van het KB/WIB 1992 bepaalt :

« Om het netto-inkomen uit verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen te bepalen, worden de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens forfaitair vastgesteld op 15 pct. van het brutobedrag, wanneer de verkrijger :

1° een rijksinwoner is of enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft, en die goederen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger worden gebruikt;

2° een niet-inwoner is als vermeld in artikel 227, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en gezegde goederen door die niet-inwoner niet voor de beroepswerkzaamheid worden gebruikt die hij in een in België gelegen inrichting uitoefent ».

Artikel 4 van het KB/WIB 1992, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 12 augustus 1994, bepaalt :

« Het in artikel 3 vermelde forfait wordt gebracht op :

1° 50 pct. wanneer het verhuring betreft van :

a) toneeldecors en -kostuums;

b) roerende goederen die gemeubileerde woningen, kamers of appartementen stofferen; ingeval een gezamenlijke huurprijs voor de roerende en onroerende goederen is bedongen, wordt het brutobedrag van de belastbare inkomsten van de roerende goederen geacht 2/5 van die huurprijs te bedragen;

2° 85 pct. wanneer het gaat om :

a) verhuring van partituren, libretto's en andere gelijkaardige voorwerpen die deel uitmaken van orkestmaterieel voor schouwburgvoorstellingen;

b) concessie van het recht handelsgrammofoonplaten te persen;

c) concessie van het recht om bioscoopfilms en gelijksoortige audiovisuele werken te distribueren of te vertonen en concessie van het recht om radio- en televisieprogramma's uit te zenden of gelijktijdig en onverkort door te geven ».

Artikel 5 van het KB/WIB 1992 bepaalt :

« De normaal ten laste van de verkrijger van de inkomsten vallende kosten die, al of niet volgens overeenkomst, door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen, moeten bij de werkelijk verleende of toegekende sommen worden gevoegd om het brutobedrag te bepalen.

In het in artikel 4, 2°, c, vermelde geval worden kosten van kopieën, van onderschriften en van nasynchronisatie van films en van voorfilms, kosten voor vervoer van films naar het buitenland, tolgelden, belasting op roerende verhuring en transferkosten op huurgelden, zomede alle andere gelijkaardige kosten, aan het belastbare brutobedrag toegevoegd ingeval zij door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen ».

B.3.1. De verwijzende rechter vraagt het Hof naar een mogelijke discriminatie die zou voortvloeien uit de artikelen 17, § 1, 3°, en 37 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992, indien die bepalingen in die zin worden geïnterpreteerd dat enkel de inkomsten uit concessie van het distributie- of projectierecht van films die als inkomsten uit roerende goederen worden belast ten aanzien van de begunstigde ervan, kunnen worden verminderd met 85 pct. forfaitaire kosten, terwijl een dergelijke vermindering is uitgesloten wanneer die inkomsten niet worden belast als inkomsten uit roerende goederen maar als beroepsinkomsten.

B.3.2. Het geschil voor de verwijzende rechter heeft betrekking op de kwalificatie van de inkomsten die voortvloeien uit de concessie van exploitatierechten van films : terwijl de appellante, die cineaste en scenarioschrijfster van films is, die inkomsten had aangegeven als inkomsten uit roerende goederen en daarop het lastenforfait van 85 pct. had toegepast bedoeld in artikel 4 van het KB/WIB 1992, heeft de administratie die roerende inkomsten

geherkwalificeerd als baten, op grond van artikel 37 van het WIB 1992, en heeft ze het kostenforfait dus verworpen.

B.4. Zoals de appellante voor de verwijzende rechter in haar memorie heeft doen opmerken, vindt, zelfs in de veronderstelling dat er een verschil in behandeling bestaat tussen de inkomsten uit concessie van het distributie- of projectierecht van films, naargelang zij als inkomsten uit roerende goederen worden belast op grond van artikel 17, § 1, 3°, van het WIB 1992, of als beroepsinkomsten krachtens artikel 37 van het WIB 1992, dat verschil in behandeling, wat betreft de aftrek van forfaitaire kosten van 85 pct., niet zijn oorsprong in de voormelde bepalingen van het WIB 1992 maar wel in de artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992; dat besluit heeft slechts een wetgevende waarde gekregen als gevolg van artikel 32 van de wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit (*Belgisch Staatsblad*, 31 maart 1994) voor zover het betrekking heeft op de bedrijfsvoorheffing.

De artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992 zijn immers enkel van toepassing wanneer de goederen die de roerende inkomsten hebben opgeleverd niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger worden gebruikt (artikel 3 van het KB/WIB 1992).

B.5. Hieruit volgt dat het Hof niet bevoegd is om op de gestelde vraag te antwoorden.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De prejudiciële vraag behoort niet tot de bevoegdheid van het Hof.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 17 januari 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior