

This item is the archived peer-reviewed author-version of:

Taxatie naar draagkracht van 'piekinkomsten'

Reference:

Peeters Bruno.- Taxatie naar draagkracht van 'piekinkomsten'
Algemeen fiscaal tijdschrift - ISSN 0772-6465 - 33:12(2023), p. 2-5
To cite this reference: <https://hdl.handle.net/10067/2010990151162165141>

Taxatie naar draagkracht van ‘piekinkomsten’

1. *Waarom een specifieke fiscale regeling voor inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten?*

In hun uitstekende analyse over de recente hervorming van het fiscaal regime van auteursrechten en naburige rechten (zie verder in dit nummer), gaan S. Geiregat en G. Vandenbossche in op de oorspronkelijke doelstelling van dit fiscaal gunstregime.

In 2007 wilde de wetgever de inkomsten van kunstenaars belasten meer in lijn met hun draagkracht. Volgens de wetgever zijn *“de inkomsten uit artistieke activiteiten 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”*¹. De wetgever voorzag daarom - onder bepaalde voorwaarden - in de onderwerping aan een afzonderlijk tarief van 15 % van de netto-inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten. Bovendien voorzag hij ook in een vrij genereuze forfaitaire kostenaf trek. Hoewel oorspronkelijk bedoeld voor de artistieke sector kende dit voordelig fiscaal regime – wegens een in de wet ruim omschreven toepassingsgebied – een toenemende populariteit, wat leidde tot een steeds groeiende fiscale uitgave voor de overheid².

Dit heeft de wetgever er onlangs toe gebracht de regeling te hervormen en het toepassingsgebied ervan terug te snoeien tot *“de inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten”*. De wetgever heeft dit trachten te realiseren door de notie ‘auteursrechten en naburige rechten’ nader te verduidelijken en door het personele toepassingsgebied van de regeling scherper te definiëren.

Op de vraag of de wetgever in dit opzet is geslaagd³ wordt hierna niet verder ingegaan. Daarvoor kan worden verwezen naar de grondige bespreking van de regeling verder in dit nummer. Ook de uitspraak van het Grondwettelijk Hof over het hangende vernietigingsberoep ingesteld door belanghebbenden uit de IT-sector zal moeten worden afgewacht. Zij beroepen zich op een schending van het fiscaal gelijkheidsbeginsel wegens een naar hun oordeel niet gerechtvaardigde verschillende behandeling van auteurs van computerprogramma’s in vergelijking tot auteurs van andersoortige werken⁴.

2. *Een veelheid van fiscale technieken om ‘piekinkomsten’ meer in lijn met het draagkrachtbeginsel te belasten*

Een nukkig probleem waarop hierna wel wordt ingegaan betreft de vraag of en zo ja, hoe de fiscale wetgever die - in het licht van het gelijkheidsbeginsel - vorm wil geven aan een fiscaal

¹ MvT *Parl. St. Kamer*, 2022-2023, nr. 55/3015/001, p. 55 met verwijzing de motivering van het wetsvoorstel *Parl. St. Senaat*, 2007, nr. 4-119/1).

² Waar voor het aanslagjaar 2013 deze fiscale uitgave nog 108,45 MEUR bedroeg was die voor het aanslagjaar al opgelopen tot 465,67 MEUR (MvT, *Parl. St. Kamer*, 2022-2023, nr. 55/3015/001, p. 58).

³ Zie o.m. de kritische bedenking van de afdeling Wetgeving van de Raad van State, Advies nr. 72.474/1-2-3-4, 10 november 2022, *Parl. St. Kamer*, 2022-2023, nr. 55/3015/001, p. 293 (zie ook verder sub 3).

⁴ GwH, rolnr. 7994, verzoekschrift ontvangen op 11 mei 2023, Bericht BS 20 juni 2023 (ed. 1), 55952; GwH, rolnr. 8050, verzoekschrift ontvangen op 3 juli 2023, Bericht BS 25 juli 2023, 62009.

herverdelingsbeleid en daardoor wenst te belasten naar draagkracht⁵, consequent rekening houdt of moet houden met het gegeven dat belastbare inkomsten die in een bepaald jaar worden behaald betrekking kunnen hebben op activiteiten of gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan gedurende meerdere daaraan voorafgaande jaren. Het in de personenbelasting progressief belasten van dergelijke inkomsten (hierna 'piekinkomsten' geheten), terwijl ze betrekking hebben op activiteiten van voorgaande periodes, staat immers op gespannen voet met het draagkrachtbeginsel. Zonder correctie worden die inkomsten gelet op het in personenbelasting geldende specifiek eenjarigheidsbeginsel, immers in principe progressief belast. De betrokken belastingplichtige wordt daardoor onderworpen aan een hogere belastingdruk dan iemand die een zelfde belastbaar inkomen behaald, doch gespreid over meerdere jaren.

Om aan dit euvel te verhelpen kan de wetgever verschillende technieken hanteren. Hoewel er allicht meerdere denkbaar zijn, worden hierna de m.i. vijf meest voorkomende technieken besproken.

Een *eerste techniek* bestaat erin om de bedoelde inkomsten te onttrekken aan een progressieve belasting en - zoals dit bijvoorbeeld onder bepaalde voorwaarden geldt voor inkomsten uit auteursrechten - te belasten tegen een afzonderlijke aanslagvoet⁶. Voor alle categorieën piekinkomsten geldt evenwel niet dezelfde afzonderlijke aanslagvoet. Zo worden bijvoorbeeld achterstallige onderhoudsgelden waarvan de niet-regelmatige betaling het gevolg is van een gerechtelijke beslissing, belast tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastingen inkomsten (art. 171, 6° WIB), of geldt bijvoorbeeld voor bepaalde stopzettingsmeerwaarden een aanslagvoet van 10 % (art. 171, 2° WIB 92). Theoretisch zijn nog andere tarieven mogelijk. Zo is bijvoorbeeld om de progressiviteit te temperen al gesuggereerd om de werkelijk behaalde piekinkomsten uit artistieke activiteiten te taxeren aan een gemiddeld tarief overeenkomend met de progressieve belasting eveneens op een gemiddeld jaarinkomen van bijv. een periode van 4 jaren⁷. Of nog, werd voorgesteld om voor de belasting van de inkomsten van kunstenaars te voorzien in een zgn. *anti bunching*-rule (of: *top-slice averaging*) waardoor een gemiddeld tarief wordt toegepast wanneer door een éénmalige opbrengst de belastingplichtige in een hoger marginaal progressief tarief terechtkomt⁸.

Een *tweede techniek* bestaat erin om voor bepaalde niet-periodieke inkomsten de progressiviteit te drukken door de inkomsten *fictief* om te zetten in periodieke inkomsten. Deze techniek wordt bijvoorbeeld in België toegepast voor kapitalen die de aard hebben van een vergoeding tot geheel of gedeeltelijk herstel van een bestendige derving van beroepsinkomsten (art. 169, par. 1, 1° WIB 92).

⁵ Zie hierover J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Story-Scientia, Gent, 1979, 27, nr. 25 die uit het gelijkheidsbeginsel afleidt "dat van alle belastingplichtigen een gelijke inspanning moet worden gevraagd, m.a.w. dat allen een fiscaal offer dienen te brengen, gemeten naar hun werkelijke draagkracht". Hij vervolgt: "Welnu het fiscaal draagvermogen is niet evenredig met het bezit of het inkomen. Hoe groter een inkomen, des te minder een op dezelfde voet geheven belasting wordt gevoeld". Hierin ziet hij de rechtvaardiging voor een gehele reeks sociale aanpassingen in ons fiscaal recht, waaronder de progressie in de tarieven in de personenbelasting.

⁶ Noteer evenwel dat deze afzonderlijke taxatie enkel geldt wanneer een taxatie met toepassing van de progressieve aanslagvoeten niet voordeliger is voor de belastingplichtige (art. 171, eerste lid WIB 92).

⁷ Zie o.m. A NAYER, X. PARENT, en J. VAN LANGENDONCK, "Étude ayant pour objet une analyse de l'importance de l'économie belge et les possibilités de l'augmenter par une réforme du statut social et fiscal des artistes ». Rapport final adressé à l'État belge, rprésenté par le Ministère de l'Economie et de la Recherche scientifique, Brussel, 2000, 60, aangehaald door D. DESCHRIJVER, "De belasting van over de jaren heen wisselende inkomsten uit de activiteiten van kunstenaars", *T.F.R.*, nr; 335, februari 2008, (122) 130-131

⁸ L. BURNS en R. KREVER, "Individual Income Tax", in *Tax Law Design and Drafting*, vol. 2, International Monetary Fund, 1998, aangehaald door D. DESCHRIJVER, o.c., TFR, nr. 335, februari 2008, (122), 131/

Een *derde techniek* bestaat erin af te wijken van het in de inkomstenbelastingen geldende eenjarigheidsbeginsel als bepaald in art. 360 WIB 92. Volgens deze bepaling wordt de belastbare grondslag gevormd door de inkomsten die de belastingplichtige in het door de Koning bepaalde belastbare tijdperk heeft verkregen. Zoals meermaals bevestigd door het Hof van Cassatie⁹, mag dit principe niet worden verward met het grondwettelijk eenjarigheidsbeginsel (art. 171 Gw)¹⁰. Dit houdt in dat de gewone wetgever op dit specifiek eenjarigheidsbeginsel afwijkingen kan toestaan¹¹ en is het mogelijk voor de wetgever om te bepalen dat inkomsten die in een bepaald belastbaar tijdperk zijn behaald, gespreid worden belast over meerdere daarop volgende jaren. Een voorbeeld van een dergelijke regeling is terug te vinden in art. 47 WIB 92 dat onder bepaalde voorwaarden voorziet in de gespreide taxatie van in de beroepssfeer verwezenlijkte meerwaarden. Deze techniek zou door de wetgever ook kunnen worden gehanteerd om tijdelijke, uitzonderlijke inkomens excessen die bepaalde belastingplichtigen behalen (bijv. sportlui, artiesten,...) door middel van *carry-over rules* meer in lijn met het draagkrachtbeginsel te belasten¹². Zo is in het verleden reeds voorgesteld om inkomsten uit artistieke activiteiten te belasten door bijvoorbeeld ze fictief te koppelen aan meer dan één belastingjaren.¹³ Afwijkingen op het strikte eenjarigheidsbeginsel kunnen *de lege ferenda* ook verantwoord zijn door de wens om vervennootschappelijking tegen te gaan of nog, door de wens om bij de berekening van de personenbelasting meer oog te hebben op de volledige levenscyclus van de belastingplichtige¹⁴.

Een *vierde techniek* bestaat erin dat – naar Zweeds voorbeeld – de belastingplichtige ervoor zou kunnen opteren om de piekinkomsten niet meteen progressief te laten belasten, maar wel aan een afzonderlijk tarief, dat overeenstemt met het tarief van de vennootschapsbelasting (bijv. 25 %). De piekinkomsten worden dan in eerste instantie ondergebracht in een zgn. “expansiefonds”. Slechts wanneer en in de mate de belastingplichtige de inkomsten onttrekt aan dit “expansiefonds” wordt het onttrokken bedrag gebruteerd en toegevoegd aan de belastbare grondslag in de personenbelasting voor het jaar van onttrekking. De belastingplichtige geniet in het gegeven voorbeeld dan wel van een belastingkrediet gelijk aan 25 % van het gebruteerd bedrag dat kan

⁹ Cass., 26 september 1962, *Pas.* 1963, I, 123; Cass. 13 mei 1969, *Arr.Cass.*, 1969, 911; Cass. 2 september 1969, *Pas.* 1970, I, 3; Cass. 6 september 1973, *Pas.* 1974, I, 11.

¹⁰ Het grondwettelijk eenjarigheidsbeginsel ter zake belastingen houdt in dat de uitvoerende macht elk jaar opnieuw van de wetgevende macht de uitdrukkelijke toelating moet krijgen om belasting te heffen overeenkomstig de bestaande belastingwetten (GwH nr. 145/2017, 21 december 2017, B.17.2.2.). Die machtiging door de wetgever wordt in de regel gegeven in de Wet houdende de Rijksmiddelenbegroting. Soms wordt die machtiging gegeven in een aparte Financiewet, met name wanneer de Wet houdende de Rijksmiddelenbegroting niet vóór 31 december kon worden gestemd.

¹¹ Zie bijv. de fiscale behandeling van verdoken reserves (art. 361 WIB 92), kapitaalsubsidies (art. 362 WIB 92), het interestenprorata (art. 363 WIB 92).

¹² Zie over deze denkpiste ook het rapport van B. PEETERS, G. VERBIST, R. SMET en L. MEEUSEN, “De hervorming van de personenbelasting” dat in 2014 werd opgemaakt in opdracht van de FOD Financiën, p. 24-25).

https://anet.uantwerpen.be/docman/irua/37ac83/128383.pdf?_ga=2.119507978.2062465347.1697442539-1836240101.1598553426&_gac=1.86441322.1694442127.Cj0KQCjw9fqNBhDSARIsAHlcQYSO7PK8nkXUBGbpwNNp_473Td_ABWAc9vJyJeOe9CTrIZrNuH6MsaAiPdEALw_wcB&gl=1*_2afoc1*_ga*MTgzNjIOMDEwMS4xNTk4NTUzNDI2*_ga_WVC36ZPB1Y*MTY5NzU0OTcyMS4zMduuMS4xNjk3NTQ5NzI3LjU0LjAuMA. en specifiek voor inkomsten van kunstenaars: D. DESCHRIJVER, “De belasting van over de jaren heen wisselende inkomsten uit de activiteiten van kunstenaars”, T.F.R., nr; 335, februari 2008, (122) 130-131

¹³ A NAYER, X. PARENT, en J. VAN LANGENDONCK, “Étude ayant pour objet une analyse de l’importance de l’économie belge et les possibilités de l’augmenter par une réforme du statut social et fiscal des artistes », o.c., 65, aangehaald door D. DESCHRIJVER, o.c., p ; 131.

¹⁴ Zie hierover J. MIRRLEES, *Dimensions of tax design: the Mirrlees review*, Oxford, 2010, p. 632-637.

worden verrekend met de verschuldigde personenbelasting¹⁵. Ook deze werkwijze tempert een onmiddellijke progressieve belasting van piekinkomsten en zou ook vervennoetschappelijking van de betreffende activiteit overbodig kunnen maken.

Ter illustratie van een *vijfde techniek* kan tenslotte worden verwezen naar de zogenaamde middelingsregeling zoals die tot voor kort in Nederland van toepassing was (voormalig art. 3.154 Wet inkomstenbelastingen 2011). Deze regeling is een tegemoetkoming voor het progressienadeel dat kan ontstaan bij belastingplichtigen met sterk wisselende inkomens in aaneengesloten kalenderjaren. Wegens de progressie in het tarief die in Nederland geldt voor de in box 1 belastbare inkomsten (inkomen uit werk en woning) is het mogelijk dat een belastingplichtige met een sterk wisselend inkomen meer belasting betaalt dan als het inkomen gelijkmatig over de kalenderjaren zou zijn genoten. Met de middelingsregeling kan de belasting uit dit inkomen uit werk en woning over een aaneengesloten tijdvak van drie kalenderjaren (het middelingstijdvak) worden herrekend naar de belasting over een gemiddeld inkomen over dit middelingstijdvak. Is de herrekende belasting lager dan de geheven belasting dan had de belastingplichtige recht op een middelingsteruggaaf ter hoogte van dit verschil minus een voor de middelingsteruggaaf geldende drempel van 545 EUR. De Nederlandse wetgever heeft deze regulering onverminderd een overgangsregeling, per 1 januari 2023 opgeheven¹⁶. Een evaluatie van de regeling had immers uitgewezen dat zij niet doelmatig was, want onderbenut¹⁷ en onvolkomen¹⁸ en dat een verbetering ervan de regeling te complex zou maken.

3. Verantwoorde beleidsvrijheid van de fiscale wetgever

Algemeen wordt aanvaard dat in fiscale aangelegenheden de wetgever over een ruime beoordelingsruimte beschikt¹⁹. Het Grondwettelijk Hof rechtvaardigt deze beleidsvrijheid als volgt: “*Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven. De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever*”²⁰. Volgens een vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kunnen dergelijke beleidskeuzen, alsook de motieven die daaraan te grondslag liggen, slechts worden afgekeurd indien ze op een manifeste vergissing berusten of indien ze kennelijk onredelijk zijn²¹.

¹⁵ Voor meer details over deze regeling (met verdere verwijzingen) zie B. PEETERS, G. VERBIST, R. SMET en L. MEEUSEN, “De hervorming van de personenbelasting” dat in 2014 werd opgemaakt in opdracht van de FOD Financiën, p.157.

¹⁶ Besluit middeling van 11 augustus 2023, nr. 2023-180526, *Staatscourant*, 17 augustus 2023, nr. 23180.

¹⁷ Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2022-2023, 36 202, nr. 3, p. 14-16: 85 % van de gevallen die recht hebben op een middelingsteruggaaf maakt hiervan geen gebruik.

¹⁸ Zo houdt de regeling geen rekening met heffingskortingen en met de op- of afbouw daarvan, hoewel deze kortingen wel hetzelfde effect hebben als een progressief tarief (Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2022-2023, 36 202, nr. 3, p.16-

¹⁹ Zie o.m. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, B.13.3; Advies afdeling Wetgeving Raad van State, nr. 68.240/3, 2 december 2020, *Parl. St. Kamer*, 2020-2021, nr; 55-1708/001, p. 47.

²⁰ GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, B.13.3.

²¹ Zie o.m. GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.19; GwH 4 oktober 2018, nr. 123/2018, B6; GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, B.13.3.

Dit laatste neemt evenwel niet weg dat met het oog op deze marginale toetsing de fiscale wetgever er goed aan doet om de genomen beleidskeuzen zo uitvoerig mogelijk te motiveren en hij de regelgeving zo nauw mogelijk doet aansluiten bij de genomen beleidskeuzen.

Op dit vlak durft het schoentje echter al eens te knellen. Neem bijvoorbeeld de recent hervormde fiscale regeling van de inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten. Uit de memorie van toelichting blijkt duidelijk de bedoeling van de wetgever om in het licht van het draagkrachtbeginsel de progressieve belastingheffing te temperen voor inkomsten uit artistieke activiteiten, omdat ze betrekking hebben op voorafgaande activiteitsperiodes²². Zoals de afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft aangegeven – rijst de vraag of de concrete uitwerking van de regeling die uitgaat “van een ruime omschrijving van de betrokken inkomsten wel volstaat om terug te keren naar die oorspronkelijke doelstelling”²³. Het valt daarnaast ook op hoe zuinig de wetgever is bij het toelichten van de redenen waarom hij voor een taxatie tegen een afzonderlijke aanslagvoet heeft gekozen en niet voor andere mogelijke technieken (zie hiervoor sub 2). Verder valt op dat de wetgever over het materiële toepassingsgebied van de regeling, inzonderheid wat betreft het fiscale lot van inkomsten uit auteursrechtelijk beschermde computerprogramma’s geen uitsluitel geeft. Samen met S. Geiregat en G. Vandenbossche valt dit te betreuren (zie randnummer 20 van hun bijdrage verderop in dit nummer). Helder wetgevend werk had alvast een vernietigingsprocedure zoals die nu voor het Grondwettelijk Hof wordt gevoerd overbodig gemaakt²⁴. Tenslotte rijst de vraag waarom de wetgever niet van de gelegenheid heeft gebruik gemaakt om een meer omvattende regeling uit te werken voor alle piekinkomsten - ook deze behaald buiten de artistieke sector. De huidige nichegerichte benadering draagt zeker niet bij tot de afbouw van de terecht verguisde fiscale koterij in ons belastingstelsel²⁵. Een fundamentele hervorming van de personenbelasting zou hieraan kunnen verhelpen. Jammer dat het in België zo moeilijk blijkt om over een dergelijke hervorming een politiek akkoord te bereiken.

Bruno Peeters

²² MvT *Parl.St.* Kamer, 2022-2023, nr. 55 3015/001, 55-56.

²³ Afdeling Wetgeving van de Raad van State, Advies nr. 72.474/1-2-3-4, 10 november 2022, *Parl.St.* Kamer, 2022-2023, nr. 55/3015/001, p. 293. Zo is volgens de Raad het gegeven van onregelmatige en wisselvallige inkomsten veel minder relevant voor personen die reeds een vast inkomen hebben in loondienst, terwijl nochtans ook deze personen in beginsel in aanmerking blijven komen voor het betrokken belastingregime, ook als wordt in de regeling een beperking ingevoerd indien en in de mate dat de verhouding tussen de totale vergoedingen voor de overdrachten of verleningen van licenties van de auteursrechten en naburige rechten en de totale vergoedingen, waarin ook de vergoedingen voor de geleverde prestaties zijn begrepen, meer dan 30 % bedraagt.(art. 37 tweede lid WIB 92).

²⁴ Zie hoger voetnoot 4.

²⁵ Zie hierover W. COUMANS (Lid van de afdeling Fiscaliteit en Parafiscaliteit van de Hoge Raad van Financiën) die terecht pleit voor een brede aanpak van de koterijen. (“ Een emmer met vijftig gaten: de koterijen in onze personenbelasting”, JUBEL, Column Taks & Private Equity, 24 oktober 2022, [https://www.jubel.be/een-emmer-met-vijftig-gaten-de-koterijen-in-onze-personenbelasting/.](https://www.jubel.be/een-emmer-met-vijftig-gaten-de-koterijen-in-onze-personenbelasting/))