

Rolnummer 5638
Arrest nr. 47/2014 van 20 maart 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit emeritus voorzitter M. Bossuyt, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, voorzitter J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 15 mei 2013 in zake Jacques Devresse tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 22 mei 2013, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 50, 6°, W.I.B. 1964, thans artikel 53, 15°, W.I.B. 1992, aldus geïnterpreteerd dat de tenlasteneming van de beroepsverliezen van de vennootschap enkel kan worden aangemerkt als aftrekbare beroepskost indien de bestuurder of zaakvoerder van deze vennootschap reeds voor deze tenlasteneming beroepsinkomsten heeft behaald uit deze vennootschap (de zg. anterioriteitsvoorwaarde), verenigbaar met de artikelen 10, 11 en 172 G.W., al dan niet in samenhang gelezen met artikel 14 EVRM en artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM, in zoverre het, aldus geïnterpreteerd, een verschil in behandeling invoert tussen de bestuurder of zaakvoerder van een bestaande vennootschap die reeds bezoldigingen aan de betreffende bestuurder heeft toegekend en de bestuurder of zaakvoerder die een nieuwe activiteit opzet en die nog geen bezoldiging heeft behaald uit zijn nieuw opgerichte vennootschap bij gebrek aan financiële middelen ? ».

De Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 8 januari 2014 :

- is verschenen : Mr. M. Brichaux *loco* Mr. J. Houthuys, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën;
- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Nihoul verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak 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. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

In 1986 kopen Jacques Devresse en zijn zus Jacqueline Devresse elk 50 pct. van de aandelen van de bvba « DBL », met maatschappelijke zetel te Zellik. Op 23 oktober 1986 worden zij door de buitengewone algemene vergadering van de aandeelhouders aangesteld als zaakvoerders van de vennootschap.

Op het ogenblik van de voormelde aankoop is de bvba « DBL » verlieslatend. Na toepassing van de alarmprocedure beslist de buitengewone algemene vergadering op 17 februari 1987 om de activiteiten van de vennootschap voort te zetten, evenwel mits naleving van een herstructurerings- en rationalisatieplan, dat onder meer voorziet in de tenlasteneming door de zaakvoerders van het verlies van 4 miljoen Belgische frank, ieder voor de helft.

Na het storten van 2 miljoen Belgische frank op de bankrekening van de vennootschap, trekt Jacques Devresse dat bedrag af van zijn belastbare inkomsten met toepassing van artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964).

De belastingadministratie weigert de voormelde aftrek te aanvaarden wegens het feit dat Jacques Devresse in de jaren 1986 en 1987 geen beroepsinkomsten heeft ontvangen van de bvba « DBL ». De gewestelijke directeur der directe belastingen te Leuven, bij wie Jacques Devresse een bezwaarschrift had ingediend, is dezelfde mening toegedaan en beslist dat de aftrek niet kan worden aanvaard.

Tegen die laatste beslissing gaat Jacques Devresse in beroep bij het Hof van Beroep te Brussel. Het Hof van Beroep is van oordeel dat een bestuurder van een vennootschap krachtens artikel 50, 6°, van het WIB 1964 verliezen van die vennootschap die hij ten laste heeft genomen, slechts kan aftrekken wanneer hij reeds vóór die tenlasteneming beroepsinkomsten heeft gehaald uit de vennootschap (de zgn. anterioriteitsvoorwaarde). Het Hof meent dat die voorwaarde voortvloeit uit het in artikel 50, 6°, van het WIB 1964 gebruikte woord « behoud ».

Het Hof van Beroep deelt de zienswijze van Jacques Devresse dat het aberrant is te eisen dat een vennootschap die verliezen lijdt eerst bezoldigingen moet uitkeren aan haar bestuurders of zaakvoerders, wat de verliezen alleen maar zal vergroten, opdat de bestuurders of zaakvoerders die verliezen ten laste kunnen nemen. Het Hof van Beroep stelt bovendien vast, met verwijzing naar een arrest van het Hof van Beroep te Gent van 14 maart 1996, dat de rechtspraak aanvaardt dat de opstartverliezen van nieuw opgerichte vennootschappen door de bestuurders of zaakvoerders ten laste worden genomen - en fiscaal worden afgetrokken - teneinde toekomstige beroepsinkomsten uit die vennootschappen te kunnen behalen. Het Hof van Beroep is van oordeel dat artikel 50, 6°, van het WIB 1964, vanwege de erin vervatte anterioriteitsvoorwaarde, mogelijkwerwijze een discriminerend verschil in behandeling in het leven roept en acht het vervolgens aangewezen de bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De verwerende partij in het bodemgeschil, de Belgische Staat (hierna : de belastingadministratie), is in hoofdorde van oordeel dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is, omdat de belastingplichtige over wiens situatie het verwijzende rechtscollege zich dient uit te spreken zich niet bevindt in een van de situaties vermeld in de prejudiciële vraag. Zij wijst erop dat uit de feiten van de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege blijkt dat het in die zaak gaat om de situatie van een bedrijfsleider van een bestaande, door hem overgenomen, verlieslatende vennootschap, die aan die bedrijfsleider nog geen bezoldigingen heeft toegekend. Vermits die categorie niet wordt vermeld in de prejudiciële vraag, is het antwoord op die vraag, volgens de belastingadministratie, niet dienstig voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege.

A.2.1. Indien de prejudiciële vraag niettemin als ontvankelijk zou moeten worden beschouwd, meent de belastingadministratie dat de in die vraag vermelde categorieën van personen niet vergelijkbaar zijn.

A.2.2. Zij wijst erop dat de bedrijfsleiders, krachtens de in het geding zijnde bepaling, de door hen ten laste genomen vennootschapsverliezen slechts kunnen aftrekken in de personenbelasting, wanneer die tenlasteneming is gebeurd om belastbare inkomsten te behouden. Dit houdt volgens haar onder meer in dat de bedrijfsleider vóór de tenlasteneming bezoldigingen moet hebben ontvangen van de vennootschap (de zgn. anterioriteitsvoorwaarde). Zij beklemtoont daarbij dat het niet volstaat dat de tenlasteneming werd gedaan om belastbare inkomsten voor de toekomst te verkrijgen. Bovendien moet het volgens haar gaan om het behoud van beroepsinkomsten die de bedrijfsleider periodiek uit de vennootschap verkrijgt. De belastingadministratie wijst erop dat zowel de administratieve commentaar als de rechtspraak uit de in artikel 50, 6°, van het WIB 1964 gebruikte term « behoud » de voormelde anterioriteitsvoorwaarde hebben afgeleid.

A.2.3. De belastingadministratie is van oordeel dat belastingplichtigen die periodieke belastbare bezoldigingen verkrijgen zich fiscaal en economisch in een andere situatie bevinden dan de belastingplichtigen die geen periodieke belastbare bezoldigingen verkrijgen. De eerste categorie van belastingplichtigen heeft volgens haar immers reeds een economisch voordeel gehaald uit de vennootschap, doordat die vennootschap aan die belastingplichtigen op regelmatige basis beroepsinkomsten heeft toegekend die progressief belastbaar zijn en waarop beroepskosten en beroepsverliezen kunnen worden aangerekend. De tweede categorie van

belastingplichtigen verschilt volgens de belastingadministratie van die eerste categorie, vermits de desbetreffende belastingplichtigen niet op periodieke wijze belastbare beroepsinkomsten hebben verkregen van de vennootschap.

A.2.4. De belastingadministratie meent dat het niet duidelijk is wat het verwijzende rechtscollege verstaat onder een « nieuw opgerichte vennootschap ». Meer in het bijzonder stelt zij zich de vraag gedurende welke periode een vennootschap als « nieuw opgericht » kan worden beschouwd. Zij meent dat het verwijzende rechtscollege met zijn argumentatie betreffende de nieuw opgerichte vennootschappen criteria toevoegt aan de in het geding zijnde bepaling die er niet in staan en dat een aftrek van vennootschapsverliezen ook bij nieuw opgerichte vennootschappen slechts kan worden aanvaard als er periodiek belastbare inkomsten werden toegekend aan de bedrijfsleider. Bovendien oordeelt zij dat de kwalificatie als « nieuw opgerichte vennootschap » geenszins uitsluit dat de vennootschap op het ogenblik dat haar eventuele verliezen ten laste worden genomen, toch reeds belastbare inkomsten periodiek zou hebben toegekend, aangezien een verlies niet ogenblikkelijk ontstaat bij de oprichting van de vennootschap, maar wel na verloop van tijd.

A.2.5. Uit het voorgaande leidt de belastingadministratie af dat « de bestuurder of zaakvoerder van een bestaande vennootschap die reeds bezoldigingen aan de betreffende bestuurder heeft toegekend » niet vergelijkbaar is met « de bestuurder of zaakvoerder die een nieuwe activiteit opzet en die nog geen bezoldiging heeft behaald uit zijn nieuw opgerichte vennootschap bij gebrek aan financiële middelen », waardoor de prejudiciële vraag volgens haar ontkennend dient te worden beantwoord.

A.3. Indien het Hof niettemin van oordeel zou zijn dat de voormelde categorieën wel vergelijkbaar zijn, meent de belastingadministratie dat het in het geding zijnde verschil in behandeling objectief en redelijk is verantwoord.

A.4.1. De belastingadministratie wijst erop dat de in het geding zijnde bepaling werd ingevoegd bij artikel 10, 1^o, van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, en dat uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat die bepaling is aangenomen omdat de administratie had vastgesteld dat meer en meer vennootschappen werden opgericht « met als uiteindelijk doel verliezen te creëren ». De in het geding zijnde bepaling is volgens de belastingadministratie dus ingegeven door de zorg belastingontwijking tegen te gaan. Zij beklemtoont daarbij dat in de parlementaire voorbereiding van die wet uitdrukkelijk sprake is van het oprichten van vennootschappen, waardoor de door het verwijzende rechtscollege in de prejudiciële vraag vermelde « nieuw opgerichte vennootschappen » volgens die voorbereiding binnen het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling vallen en bijgevolg niet aan een uitzonderingsstelsel zijn onderworpen.

A.4.2. De belastingadministratie is van oordeel dat een bedrijfsleider het veiligstellen van de waarde van zijn aandelen in de vennootschap kan beogen met een tenlasteneming van vennootschapsverliezen, waarbij die tenlasteneming onmiddellijk wordt gecompenseerd door een stijging van de intrinsieke waarde van de aandelen. Zij meent dat het in een dergelijke situatie wel zeer voordelig zou zijn indien de ten laste genomen vennootschapsverliezen zouden mogen worden afgetrokken van de andere - in beginsel progressief belastbare - beroepsinkomsten, terwijl geen daadwerkelijke verarming plaatsvindt, en terwijl de eventuele uit de vennootschap ontvangen roerende inkomsten in beginsel tegen een lager afzonderlijk tarief worden belast. Zij wijst ook erop dat de bedrijfsleider, wanneer hij de aandelen later verkoopt tegen een hogere prijs dan die welke was betaald bij de overname, in beginsel een niet-belastbare meerwaarde realiseert. Bovendien doet zij gelden dat wanneer het gaat om een overname van een verlieslatende vennootschap, zoals dat het geval is in de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege, de betrokkene op de hoogte is van het verlieslatend karakter van de vennootschap en dat dit verlieslatend karakter zijn weerslag vindt in de overnameprijs, die dan weer het niet uitkeren van bezoldigingen compenseert.

A.4.3. De belastingadministratie wijst erop dat de tenlasteneming van vennootschapsverliezen slechts kan worden afgetrokken wanneer de aan de bedrijfsleider uitgekeerde belastbare bezoldigingen niet in een wanverhouding staan ten aanzien van het ten laste genomen verlies, vermits zulk een wanverhouding erop kan wijzen dat het verlies niet ten laste werd genomen met het oog op het behoud van de belastbare inkomsten. Zij is van oordeel dat ook het Hof van Cassatie die mening toegedaan is.

A.4.4. Vermits de wetgever met de in het geding zijnde bepaling bepaalde misbruiken heeft willen bestrijden, wordt met die bepaling volgens de belastingadministratie een geoorloofd doel nagestreefd. Zij meent dat dit doel geoorloofd is, ongeacht of het gaat om een tenlasteneming van verliezen van bestaande vennootschappen, dan wel van net opgerichte of van overgenomen vennootschappen. Zij meent bovendien dat

het in het leven geroepen verschil in behandeling pertinent is om dat doel te bereiken en evenredig is ten aanzien van dat doel.

A.4.5. Wat de evenredigheid betreft, beklemtoont de belastingadministratie dat niet elke aftrek van vennootschapsverliezen onmogelijk wordt gemaakt. Zij doet daarbij gelden dat het feit dat op een periodieke wijze bezoldigingen werden uitgekeerd aan een bedrijfsleider erop wijst dat de tenlasteneming van verliezen door die bedrijfsleider niet gebeurt met het oog op het ontwijken van belastingen. Bovendien wijst zij erop dat de in het geding zijnde bepaling niet belet dat, wanneer een vennootschap verlieslatend is doch nog geen periodieke bezoldigingen heeft kunnen uitkeren, de bedrijfsleider met het oog op het verkrijgen van latere inkomsten op een andere wijze optreedt dan door de storting van een som geld bestemd voor de aanzuivering van het verlies, bijvoorbeeld door een lening toe te staan aan de vennootschap.

A.4.6. De belastingadministratie doet nog gelden dat op een objectieve manier kan worden nagegaan of is voldaan aan de anterioriteitsvoorwaarde, vermits het gegeven dat een bedrijfsleider periodieke bezoldigingen heeft ontvangen van een vennootschap kan worden vastgesteld aan de hand van, onder meer, de boekhouding van de vennootschap, de opgestelde fiches en individuele opgaven en de door de bedrijfsleider in de aangifte in de personenbelasting aangegeven belastbare inkomsten. Indien de wetgever had moeten voorzien in een uitzondering op de in het geding zijnde regeling voor de aftrek van verliezen van vennootschappen die geen bezoldigingen kunnen uitkeren bij gebrek aan financiële middelen, zou die objectiviteit volgens haar worden doorbroken en zou de administratie moeten beoordelen of de financiële situatie van de vennootschap al dan niet had moeten toelaten periodieke belastbare inkomsten toe te kennen.

A.5. De belastingadministratie stelt ten slotte vast dat het verwijzende rechtscollege uit een arrest van het Hof van Beroep te Gent van 14 maart 1996 afleidt dat de opstartverliezen van nieuw opgerichte vennootschappen voor de bestuurders of zaakvoerders fiscaal aftrekbaar zijn wanneer ze ten laste worden genomen teneinde toekomstige beroepsinkomsten uit de vennootschappen te behalen, maar is van oordeel dat dit niet uit het voormelde arrest kan worden afgeleid. Zij wijst erop dat het geschil in die zaak betrekking had op een gebrek aan redelijke verhouding tussen de ten laste genomen verliezen en de behaalde inkomsten, waarbij het Hof van Beroep te Gent, gelet op het feit dat het om jonge vennootschappen ging die verlieslatend waren, het normaal achtte dat de zaakvoerder zich tevreden stelde met een klein periodiek inkomen. Zij beklemtoont daarbij dat er wel degelijk periodieke inkomsten werden toegekend, zodat op dat vlak aan de formele voorwaarden van de in het geding zijnde bepaling was voldaan.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964), dat bepaalt :

« Als bedrijfslasten worden niet aangemerkt :

[...]

6° de tenlasteneming door in artikel 20, 2°, b en c, bedoelde belastingplichtigen van de verliezen van een vennootschap, behoudens indien die tenlasteneming geschiedt door een onherroepelijke en onvoorwaardelijke storting van een som, met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten welke die belastingplichtigen periodiek uit de vennootschap verkrijgen en aldus gestorte som door de vennootschap volledig wordt aangewend voor de vermindering van haar bedrijfsverliezen ».

B.1.2. De in artikel 20, 2°, b en c, van het WIB 1964 bedoelde belastingplichtigen betreffen de « bestuurders, commissarissen, vereffenaars of andere personen die een soortgelijke opdracht of taak vervullen in een Belgische of buitenlandse vennootschap op aandelen of in enige andere rechtspersoon naar Belgisch of buitenlands recht welke voor de toepassing van de vennootschapsbelasting met een vennootschap op aandelen is gelijkgesteld of ermee zou zijn gelijkgesteld indien de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of, de zetel van bestuur of beheer ervan in België zou zijn gelegen » en de « werkende vennoten in een Belgische handelsvennootschap die geen vennootschap op aandelen is, dan wel in een vennootschap of andere rechtspersoon naar buitenlands recht waarvan de rechtsvorm kan worden gelijkgesteld met de rechtsvorm van de hierboven vermelde Belgische handelsvennootschap ».

B.2.1. Uit de in de in het geding zijnde bepaling gebruikte woorden « met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten » leidt het verwijzende rechtscollege af dat de tenlasteneming van de verliezen van een vennootschap door een bestuurder of een zaakvoerder van die vennootschap slechts als aftrekbare beroepskosten kan worden gekwalificeerd indien de bestuurder of zaakvoerder reeds vóór die tenlasteneming bedrijfsinkomsten heeft behaald uit de vennootschap. Indien dat niet het geval is, kan de tenlasteneming in beginsel niet worden beschouwd als aftrekbare beroepskosten.

B.2.2. Het verwijzende rechtscollege vermeldt bovendien een arrest van het Hof van Beroep te Gent van 14 maart 1996 en interpreteert dat arrest in die zin dat de opstartverliezen van nieuw opgerichte vennootschappen voor de bestuurders of zaakvoerders fiscaal aftrekbaar zijn wanneer ze ten laste worden genomen teneinde toekomstige bedrijfsinkomsten uit de vennootschappen te behalen, zodat in dat geval niet zou zijn vereist dat de betrokkene vóór de tenlasteneming bedrijfsinkomsten heeft behaald uit de vennootschap.

B.3. Het verwijzende rechtscollege vraagt of de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie zoals vermeld in B.2.1, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag, doordat zij « een verschil in behandeling invoert tussen de bestuurder of zaakvoerder van een bestaande vennootschap die reeds bezoldigingen aan de betreffende bestuurder heeft toegekend en de bestuurder of zaakvoerder die een nieuwe activiteit opzet en die nog geen

bezoldiging heeft behaald uit zijn nieuw opgerichte vennootschap bij gebrek aan financiële middelen ».

B.4.1. Ofschoon in de prejudiciële vraag sprake is van « de bestuurder of zaakvoerder van een bestaande vennootschap die reeds bezoldigingen aan de betreffende bestuurder heeft toegekend » blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat in werkelijkheid wordt bedoeld « de bestuurder of zaakvoerder van een bestaande vennootschap die *nog geen* bezoldigingen aan de betreffende bestuurder heeft toegekend ».

Het Hof beantwoordt de vraag in die zin.

B.4.2. Hoewel de Belgische Staat, verwerende partij in het bodemgeschil, in hoofdorde aanvoert dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft omdat die vraag, zoals geformuleerd door het verwijzende rechtscollege, betrekking heeft op andere situaties dan die van de partijen bij het geschil voor het rechtscollege dat de prejudiciële vraag aan het Hof stelt, doet zijn memorie ervan blijken dat hij zijn verweer eveneens heeft gevoerd in de veronderstelling dat de prejudiciële vraag moet worden begrepen in de in B.4.1 vermelde zin.

B.5. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan. Zij zijn eveneens toepasselijk in fiscale aangelegenheden, wat overigens wordt bevestigd door artikel 172 van de Grondwet, dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in de artikelen 10 en 11 gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens voegt niets toe aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, gewaarborgd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het dient niet in het onderzoek van het Hof te worden betrokken.

B.6. In de interpretatie van het verwijzende rechtscollege roept de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling in het leven tussen, enerzijds, bestuurders en zaakvoerders van bestaande vennootschappen die nog geen bedrijfsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap en, anderzijds, bestuurders en zaakvoerders van nieuw opgerichte vennootschappen die nog geen bedrijfsinkomsten uit hun vennootschap hebben behaald, doordat de tenlasteneming, door de eerste categorie van bestuurders en zaakvoerders, van de

verliezen van de vennootschap niet kan worden gekwalificeerd als aftrekbare beroepskosten, terwijl dat wel het geval is voor de tweede categorie van bestuurders en zaakvoerders.

B.7.1. In de parlementaire voorbereiding wordt de in het geding zijnde bepaling als volgt toegelicht :

« Anderzijds stelt de administratie vast dat de neiging tot het oprichten van vennootschappen - zonder dat het noodzakelijk gaat om optievennootschappen - met als uiteindelijk doel verliezen te creëren, overhands toeneemt.

Deze vorm van belastingontwijking moet worden tegengegaan. Daarom wordt tevens voorgesteld de verliezen die door de vennoten ten laste worden genomen, op fiscaal vlak slechts in aanmerking te nemen indien zij het bewijs leveren dat :

- de tenlasteneming gebeurt met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten die zij periodiek uit die vennootschap verkrijgen;
- die tenlasteneming gebeurt bij wijze van een definitieve storting in speciën;
- die gestorte sommen door de vennootschap volledig worden aangewend voor de vermindering van haar bedrijfsverliezen.

[...]

De voorgestelde maatregel wordt mede verantwoord door het stelsel dat thans van toepassing is op de inkomsten van bestuurders van aandelenvennootschappen en van werkende vennoten van personenvennootschappen, waarbij als bezoldigingen worden belast de inkomsten die zij wegens de in de vennootschap uitgeoefende activiteit behalen. In dat stelsel is het logisch te beschouwen dat de door een bestuurder of werkend vennoot ten laste genomen verliezen van de vennootschap enkel fiscaal aftrekbaar zijn wanneer zij ten laste worden genomen om de bedrijfsinkomsten uit die vennootschap te behouden » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, pp. 8-9).

B.7.2. Daaruit blijkt dat de voorwaarde betreffende het « behoud van bedrijfsinkomsten » is ingegeven door de zorg belastingontwijking tegen te gaan, en meer bepaald te voorkomen dat de vennootschapsvorm enkel en alleen wordt aangewend om verliezen in fiscaalrechtelijke zin te creëren.

B.8. Ten aanzien van die doelstelling is het niet pertinent dat de tenlasteneming van vennootschapsverliezen door bestuurders en zaakvoerders van nieuw opgerichte vennootschappen die nog geen bedrijfsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap, als aftrekbare beroepskosten dient te worden gekwalificeerd, terwijl dat niet het geval is voor de

tenlasteneming van vennootschapsverliezen door bestuurders of zaakvoerders van bestaande vennootschappen die nog geen bedrijfsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap.

Het in het geding zijnde verschil in behandeling is bijgevolg niet redelijk verantwoord.

B.9. In de in B.6 vermelde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling, dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord, in zoverre ze betrekking heeft op de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.10. Het Hof merkt evenwel op dat de in het geding zijnde bepaling ook in die zin kan worden geïnterpreteerd dat de tenlasteneming van vennootschapsverliezen door bestuurders of zaakvoerders van nieuw opgerichte vennootschappen slechts als aftrekbare beroepskost kan worden gekwalificeerd wanneer die bestuurders en zaakvoerders reeds bedrijfsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap. Die bepaling maakt immers geen onderscheid naargelang een vennootschap al dan niet recentelijk is opgericht. Overigens doet de parlementaire voorbereiding aangehaald in B.7.1 ervan blijken dat de wetgever met de in het geding zijnde bepaling uitdrukkelijk het « oprichten van vennootschappen [...] met als uiteindelijk doel verliezen te creëren » op fiscaalrechtelijk vlak heeft willen reglementeren.

B.11. In die interpretatie roept de in het geding zijnde bepaling geen verschil in behandeling in het leven tussen de in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen en dient die vraag ontkennend te worden beantwoord, in zoverre ze betrekking heeft op de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Gelet op het feit dat de maatregel vervat in de in het geding zijnde bepaling, in die interpretatie, niet kan worden beschouwd als zijnde onevenredig ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling van algemeen belang, en bovendien voldoet aan de vereiste van voorzienbaarheid, dient die vraag eveneens ontkennend te worden beantwoord, in zoverre ze betrekking heeft op de voormelde grondwetsartikelen, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- In de interpretatie dat de tenlasteneming van vennootschapsverliezen door bestuurders of zaakvoerders van nieuw opgerichte vennootschappen die uit hun vennootschap nog geen bedrijfsinkomsten hebben behaald, dient te worden gekwalificeerd als aftrekbare beroepskosten, schendt artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- In de interpretatie dat zulk een tenlasteneming niet kan worden gekwalificeerd als aftrekbare beroepskosten, schendt artikel 50, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 20 maart 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt