BESCHIKKING VAN HET HOF (Eerste kamer)
12 september 2002 *

In zaak C-431/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Hof van beroep te Bergen (België), in het aldaar aanhangige geding tussen

Philippe Mertens

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 39 EG en 43 EG),

* Procestaal: Frans.

geeft

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, M. Wathelet en A. Rosas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: S. Alber,
griffier: R. Grass,

na de verwijzende rechterlijke instantie ervan in kennis te hebben gesteld dat het Hof voornemens is, overeenkomstig artikel 104, lid 3, van zijn Reglement voor de procesvoering te beslissen bij met redenen omklede beschikking,

na de in artikel 20 van het Statuut-EG van het Hof van Justitie bedoelde belanghebbenden te hebben verzocht, hun eventuele opmerkingen dienaangaande in te dienen,

de advocaat-generaal gehoord,

de navolgende

Beschikking

1 Bij arrest van 2 november 2001, ingekomen bij het Hof op 7 november daaraanvolgend, heeft het Hof van beroep te Bergen krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 39 EG en 43 EG).

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Mertens en de Belgische Staat betreffende de hem opgelegde aanslag in de personenbelasting voor het belastingjaar 1990 over de inkomsten uit 1989.

Rechtskader

3 Artikel 5 van het Belgische wetboek van inkomstenbelastingen 1964, zoals gewijzigd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen (Belgisch Staatsblad van 10 april 1964, blz. 3809; hierna: „WIB 1964") luidt:

„Rijksinwoners zijn aan de personenbelasting onderworpen op grond van al hun in dit Wetboek bedoelde inkomsten, zelfs indien sommige daarvan in het buitenland gehaald of verkregen zijn."

4 Artikel 43 van het WIB 1964, dat betrekking heeft op de vaststelling van het nettobedrag van de bedrijfsinkomsten, luidt:

„[...]

1° het brutobedrag van de inkomsten van iedere bedrijfsactiviteit wordt verminderd met de bedrijfsuitgaven of -lasten die op deze inkomsten drukken;

2° de bedrijfsverliezen die tijdens het belastbaar tijdperk zijn geleden uit hoofde van enigerlei bedrijfsactiviteit, worden aangerekend op de inkomsten van de andere activiteiten;

3° van de bedrijfsinkomsten, bepaald overeenkomstig 1° en 2°, worden de tijdens de vijf vorige belastbare tijdperken geleden bedrijfsverliezen afgetrokken; deze aftrek wordt achtereenvolgens verricht op de bedrijfsinkomsten van elk volgend belastbaar tijdperk, zonder dat deze echter kan worden verricht op het deel van de bedrijfsinkomsten betreffende elk belastbaar tijdperk of gedeelte van een belastbaar tijdperk na afloop van een termijn van vijf jaar die ingaat op de dag na afloop van het belastbaar tijdperk waarin het bedrijfsverlies is geleden;

[...]."

5 Artikel 13 quater van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1964 (*Belgisch Staatsblad* van 30 april 1965, blz. 4722) luidt:

„Het tijdens het belastbare tijdperk in een bepaalde beroepswerkzaamheid geleden beroepsverlies wordt evenredig aangerekend op de beroepsinkomsten uit de andere beroepswerkzaamheden die gezamenlijk worden belast of die krachtens artikel 87 quater van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn vrijgesteld; het eventuele saldo wordt evenredig aangerekend op de beroepsinkomsten die afzonderlijk worden belast."

6 Artikel 87 quater van het WIB 1964, dat het beginsel van vrijstelling van belasting invoert voor inkomsten die een Belgische ingezetene heeft verworven in een land waarmee het Koninkrijk België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, luidt als volgt:

„Inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten."

7 Het Koninkrijk België heeft met alle andere lidstaten bilaterale overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting gesloten om dubbele belastingheffing te voorkomen. Al deze overeenkomsten zijn opgesteld volgens een model dat is vastgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). De overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting is ondertekend in Brussel op 11 april 1967 en goedgekeurd bij wet van 9 juli 1969 (Belgisch Staatsblad van 30 juli 1969, hierna: „overeenkomst").

8 Artikel 15, lid 1, van de overeenkomst luidt: „Lonen [...] verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking zijn slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de uit dien hoofde verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar."

9 Volgens artikel 23, lid 2, punt 1, van de overeenkomst zijn inkomsten afkomstig uit Duitsland die op grond van genoemde overeenkomst in die staat belastbaar

zijn, in België vrijgesteld van belastingen. Volgens dezelfde bepaling beperkt deze vrijstelling niet het recht van het Koninkrijk België om met de aldus vrijgestelde inkomsten en vermogensbestanddelen rekening te houden bij de bepaling van het tarief van zijn belastingen.

Het geschil in het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

10 Verzoeker in het hoofdgeding, Mertens, is informatica-adviseur en woonachtig in België. In de jaren 1988 en 1989 is hij in Duitsland in loondienst en in België tevens als zelfstandige werkzaam geweest.

11 Voor het belastingjaar 1989 resulteerde uit zijn activiteit als zelfstandige in België een verlies van 297 105 BEF, dat grotendeels was te wijten aan de aanschaf van computermateriaal, waarop fiscaal mocht worden afgeschreven.

12 In zijn aangifte inkomstenbelasting voor het volgende jaar voerde Mertens het verlies van het voorafgaande belastingjaar op en wilde dit aftrekken van de winst uit zijn beroepsactiviteiten in België. Bij ontvangst van de aanslag personenbelasting voor het belastingjaar 1990 stelde hij echter vast dat de Belgische belastingdienst het overgedragen verlies niet in aanmerking had genomen.

13 De gewestelijke directie der directe belastingen te Luik (België) verwierp het door Mertens tegen deze aanslag ingediende bezwaar. Bij op 16 december 1991 aan hem betekende beschikking deelde zij mee dat het betrokken verlies reeds voor het belastingjaar 1989 in aanmerking was genomen en dat het overeenkomstig artikel 43, eerste alinea, 2°, van het WIB 1964 juncto artikel 13 quater van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 was aangerekend op het in dezelfde periode in Duitsland ontvangen loon. De overeenkomst belet naar haar mening niet dat de Belgische Staat voor de heffingsgrondslag rekening houdt met in Duitsland belastbare inkomsten die in België zijn vrijgesteld. Daarom is de overdracht van het verlies uit activiteiten in laatstgenoemde overeenkomstsluitende staat slechts mogelijk voorzover dit verlies niet zou zijn gedekt door inkomsten uit het buitenland.

14 Op 24 januari 1992 is Mertens tegen deze beschikking in beroep gegaan bij het Hof van beroep te Luik (België).

15 Bij interlocutoir arrest van 20 april 1994 gelastte het heropening van de mondelinge behandeling en verzocht om inlichtingen met betrekking tot de vraag of naar Duits belastingrecht in Duitsland rekening kan worden gehouden met het in België geleden verlies.

16 Bij arrest van 2 november 1994 heeft het Hof van beroep te Luik Mertens in het gelijk gesteld en beslist dat het in België geleden verlies niet kon worden aangerekend op inkomsten die volgens de overeenkomst zijn vrijgesteld. Het oordeelde dat volgens artikel 87 quater van het WIB 1964 slechts bij de vaststelling van het belastingtarief rekening mocht worden gehouden met vrijgestelde inkomsten, en dat de herinvoering van dergelijke inkomsten in de heffingsgrondslag „kon leiden tot een discriminatieprobleem tussen Belgen die al dan niet een deel van hun activiteiten in bepaalde andere landen verrichten".

17 Op 3 februari 1995 heeft de Belgische Staat cassatieberoep tegen dit arrest ingesteld. Bij arrest van 27 oktober 1995 heeft het Hof van Cassatie de belastingdienst in het gelijk gesteld, en het door het Hof van beroep te Luik gewezen arrest vernietigd en de zaak verwezen naar het Hof van beroep te Bergen.

18 Bij deze instantie heeft Mertens de vraag opgeworpen of de betrokken regeling in overeenstemming is met de artikelen 48 en 52 van het Verdrag, en zich hierbij met name gebaseerd op het arrest van het Hof van 14 december 2000, AMID (C-141/99, Jurispr. blz. I-11619). In deze omstandigheden heeft het Hof van beroep te Bergen besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Verzetten de artikelen 39 en/of 43 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat, volgens welke in de aanslagen in de personenbelasting het in een vorig belastbaar tijdperk in deze lidstaat geleden beroepsverlies van een in deze lidstaat wonende natuurlijke persoon slechts van de winst van deze natuurlijke persoon in een later belastbaar tijdperk kan worden afgetrokken, voorzover dit beroepsverlies niet kan worden aangerekend op de bezoldigingen van dit vorig belastbaar tijdperk die zijn behaald uit een in een andere lidstaat uitgeoefende dienstbetrekking, en dit tot gevolg heeft dat het aldus aangerekende beroepsverlies met het oog op de aanslag in de personenbelasting noch in deze lidstaat noch in de andere lidstaat kan worden afgetrokken van het belastbaar inkomen van deze natuurlijke persoon, terwijl indien de natuurlijke persoon zijn dienstbetrekking in dezelfde lidstaat had uitgeoefend als waarin hij zijn zelfstandige werkzaamheid uitoefent, de vermelde beroepsverliezen wel in mindering zouden kunnen worden gebracht op het belastbaar inkomen van deze natuurlijke persoon?"

De prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 48 en/of 52 van het Verdrag zich verzetten tegen een regeling van een

lidstaat, volgens welke een natuurlijke persoon die in die lidstaat woonplaats heeft en er een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefent, in het kader van de belastingheffing van natuurlijke personen een in een jaar geleden verlies slechts mag aftrekken van de belastbare winst van het daaropvolgende jaar, indien dit verlies niet kan worden aangerekend op het loon dat hij als werknemer in een andere lidstaat heeft ontvangen in het jaar waarin het verlies is geleden, wanneer een aldus aangerekend verlies in geen van de betrokken lidstaten kan worden afgetrokken van het belastbare inkomen, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon zijn werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in de lidstaat van woonplaats had uitgeoefend.

20 Aangezien het antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid, heeft het Hof de verwijzende rechter ervan in kennis gesteld dat het voornemens is overeenkomstig artikel 104, lid 3, van zijn Reglement voor de procesvoering te beslissen bij met redenen omklede beschikking, en heeft het de in artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG van het Hof van Justitie bedoelde belanghebbenden verzocht, hun opmerkingen dienaangaande in te dienen.

21 Alleen de Commissie heeft binnen de gestelde termijn opmerkingen ingediend. Zij stemde in met het voornemen van het Hof om te beslissen bij met redenen omklede beschikking.

22 Het Hof heeft in het aangehaalde arrest AMID reeds gelegenheid gehad het gemeenschapsrecht, en met name artikel 52 van het Verdrag dat de vrijheid van vestiging betreft, uit te leggen in het kader van een geding waarin een Belgische belastingregeling werd aangevochten in een soortgelijke situatie als die in het hoofdgeding. Volgens die regeling kon een in België gevestigde vennootschap namelijk van de belastbare winst van een bepaald jaar een tijdens het voorgaande jaar geleden verlies slechts aftrekken voor de vennootschapsbelasting, wanneer dat verlies niet kon worden aangerekend op de winst die tijdens hetzelfde

voorgaande jaar door één van haar vaste inrichtingen in een andere lidstaat was gemaakt. Het Hof heeft voor recht verklaard dat artikel 52 van het Verdrag in de weg staat aan een dergelijke wettelijke regeling voorzover het aldus aangerekende verlies — in het betrokken geval op de door een vaste inrichting van de verzoekende vennootschap in Luxemburg gemaakte winst — in geen enkele van de betrokken lidstaten van het belastbare inkomen kon worden afgetrokken, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn geweest indien de vaste inrichtingen van die vennootschap uitsluitend waren gevestigd in de lidstaat waar deze vennootschap haar zetel heeft.

23 Zoals blijkt uit de formulering van de gestelde vraag, bevat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, die betrekking heeft op de aftrek van de beroepsverliezen van de uit hoofde van de belasting voor natuurlijke personen belastbare winst, een soortgelijke voorwaarde als die welke het Hof in het arrest AMID heeft onderzocht. Bovendien volgt uit genoemde vraag dat de aanrekening van het in de woonstaat geleden verlies op de beroepsinkomsten die verzoeker in het hoofdgeding in een andere lidstaat heeft ontvangen, er ook toe leidt dat het aldus aangerekende verlies in geen van de betrokken lidstaten kan worden afgetrokken van het belastbare inkomen, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon de werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in zijn woonstaat had uitgeoefend.

24 De situatie van Mertens, die fiscaal ongunstig wordt behandeld omdat hij in loondienst werkzaam is in een andere lidstaat dan die waar hij woont, valt onder artikel 48 van het Verdrag, dat het vrij verkeer van werknemers betreft, en niet onder artikel 52 ervan, betreffende de vrijheid van vestiging. In iedere geval moet rekening worden gehouden met de in 's Hofs rechtspraak vast ontwikkelde beginselen op het gebied van het vrije verkeer van personen, aangezien deze zowel betrekking heeft op de vrijheid van vestiging als op het vrije verkeer van werknemers.

25 Het is vaste rechtspraak dat, hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheidssfeer van de lidstaten behoren, deze hun bevoegdheid moeten uitoefenen met

inachtneming van het gemeenschapsrecht (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21; van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 19; van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32; AMID, reeds aangehaald, punt 19, en van 15 januari 2002, Gottardo, C-55/00, Jurispr. blz. I-413, punt 32).

26 Bij de uitoefening van hun bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen mogen de lidstaten daarom geen inbreuk maken op de artikelen 48 en 52 van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van personen. Deze bepalingen waarborgen de gemeenschapsonderdanen een fundamentele vrijheid die uitoefening van eender welk beroep op het gehele grondgebied van de Gemeenschap omvat. Genoemde bepalingen staan dus in de weg aan iedere nationale regeling die de gemeenschapsonderdanen minder gunstig zou kunnen behandelen wanneer zij als werknemer of zelfstandige buiten het grondgebied van één lidstaat werkzaam willen zijn (zie arresten van 7 juli 1988, Stanton en „L'Étoile 1905", 143/87, Jurispr. blz. 3877, punt 13; van 7 juli 1992, Singh, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 16, en van 19 maart 2002, Hervein e.a., C-393/99 en C-394/99, Jurispr. blz. I-2829, punt 47).

27 Bovendien volgt uit 's Hofs rechtspraak dat hoewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van personen volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, zij ook een verbod voor de lidstaat van oorsprong inhouden om de uitoefening van die vrijheid te bemoeilijken (arrest AMID, reeds aangehaald, punt 21; zie, met betrekking tot de vrijheid van dienstverrichting, arrest van 10 mei 1995, Alpine Investments, C-384/93, Jurispr. blz. I-1141, punten 29-31).

28 Vastgesteld moet worden dat de regeling van het Koninkrijk België, wat de berekening van het belastbare inkomen van een natuurlijke persoon betreft, voor natuurlijke personen die op zijn grondgebied wonen en gelijktijdig op dit grondgebied als zelfstandige en in een andere lidstaat in loondienst werkzaam zijn, de mogelijkheid beperkt om de tijdens een voorafgaand belastingtijdvak in

de lidstaat van woonplaats geleden verliezen over te dragen. Indien deze personen zich namelijk in dezelfde situatie als die van Mertens bevinden, dus wanneer zij tijdens hetzelfde belastingtijdvak in België een verlies hebben geleden en in Duitsland loon uit dienstbetrekking hebben ontvangen, kan dit verlies noch van hun in Duitsland belastbare inkomen van dat jaar, noch van hun in België belastbare inkomen van de voorafgaande jaren worden afgetrokken. Indien daarentegen de persoon die in België uit zijn werkzaamheden als zelfstandige een verlies heeft geleden, zijn werkzaamheden in loondienst in die lidstaat had uitgeoefend, had het genoemde verlies kunnen worden aangerekend op de andere inkomsten en had het kunnen worden afgetrokken van zijn belastbare inkomen.

29 Doordat de in België geleden verliezen kunnen worden aangerekend op de beroepsinkomsten uit andere lidstaten, die zijn vrijgesteld van belasting op grond van overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, leidt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling tot een verschillende fiscale behandeling van de belastingplichtigen die al hun activiteiten uitsluitend op het Belgische grondgebied uitoefenen, en degenen die als zelfstandige in België werkzaam zijn en daarnaast in een andere lidstaat werkzaamheden in loondienst verrichten (zie in deze zin arrest AMID, reeds aangehaald, punt 23).

30 Het is juist dat de omstreden regeling zonder onderscheid van toepassing is op alle belastingplichtigen die verlies hebben geleden uit zelfstandige beroepsactiviteiten. Volgens artikel 43, eerste alinea, 2°, van het WIB 1964 worden immers beroepsverliezen die ongeacht uit welke beroepsactiviteit tijdens een belastingtijdvak zijn ontstaan, altijd aangerekend op de inkomsten van andere activiteiten, dus met inbegrip van loon uit hoofde van een dienstbetrekking in België.

31 Niettemin bevinden belastingplichtigen die net als Mertens hun recht op vrij verkeer uitoefenen en gelijktijdig in België als zelfstandige en in een andere lidstaat in loondienst werkzaam zijn, zich niet in een vergelijkbare situatie als die belastingplichtigen die al hun beroepsactiviteiten uitsluitend in België verrichten.

Op grond van de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingen, zoals de overeenkomst, is loon uit dienstbetrekking belast in de verdragsluitende staat waar de arbeid wordt verricht, zelfs al woont de werknemer in de andere verdragsluitende staat. Bovendien is tijdens de procedure in het hoofdgeding vastgesteld dat het in België geleden verlies niet in aanmerking kon worden genomen bij de vaststelling van het in Duitsland belastbare inkomen, aangezien de werkzaamheden in die lidstaat werkzaamheden in loondienst waren.

32 Volgens vaste rechtspraak kan van een ongelijke behandeling worden gesproken wanneer twee groepen personen waarvan de feitelijke en de rechtssituatie niet wezenlijk verschillen, verschillend worden behandeld of wanneer niet-vergelijkbare situaties op dezelfde wijze worden behandeld (zie in deze zin arresten van 23 februari 1983, Wagner, 8/82, Jurispr. blz. 371, punt 18; van 14 november 1984, Racke, 283/83, Jurispr. blz. 3791, punt 7, van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 21, en van 31 mei 2001, D en Zweden/Raad, C-122/99 P en C-125/99 P, Jurispr. blz. I-4319, punt 48).

33 De in het hoofdgeding omstreden regeling leidt derhalve net als de nationale regeling die in het reeds aangehaalde arrest AMID door het Hof is onderzocht, tot een ongelijke behandeling. Deze regeling kan een belastingplichtige die zich in de situatie van verzoeker in het hoofdgeding bevindt, ervan weerhouden om een dienstbetrekking in een andere lidstaat aan te gaan of voort te zetten. Zij schept aldus een belemmering voor het vrije verkeer van werknemers dat door artikel 48 van het Verdrag wordt gegarandeerd (zie, wat de vrijheid van vestiging betreft, arrest AMID, reeds aangehaald, punt 27).

34 Aangezien werkzaamheden in dienstbetrekking in het algemeen tot winst en niet tot verlies leiden, moet het argument van de Belgische regering dat de beperkingen van de belastingregeling voor het vrije verkeer te toevallig en te indirect zijn om deze maatregel als belemmerend aan te merken, worden afgewezen.

35 Zelfs indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling over het geheel genomen gunstig of althans neutraal zou uitvallen voor natuurlijke personen die gebruikmaken van hun communautaire vrijheid van vestiging of vrij verkeer, zoals de Belgische regering betoogt, neemt dit in elk geval niet weg dat deze regeling ongunstig blijkt te zijn voor personen in een situatie als die van Mertens, uitsluitend omdat zij een activiteit in loondienst verrichten in een andere lidstaat.

36 Ten aanzien van het argument van de Belgische regering dat het door Mertens geleden nadeel slechts het gevolg is van onvermijdelijke discrepanties tussen de nationale wetten en van de uitoefening van de fiscale bevoegdheden door de autoriteiten van de verschillende lidstaten, moet worden vastgesteld dat de ongunstige fiscale behandeling waarover verzoeker in het hoofdgeding zich beklaagt, rechtstreeks voortvloeit uit de toepassing van de Belgische regeling en niet uit een onvermijdelijke discrepantie tussen de Belgische en de Duitse fiscale wetgeving.

37 Op de tegenwerping dat alleen openlijk of duidelijk discriminerende maatregelen kunnen worden aangemerkt als beperkingen van de door de artikelen 48 en 52 van het Verdrag gegarandeerde vrijheden, moet worden geantwoord dat een nationale maatregel niet openlijk discriminerend hoeft te zijn om als strijdig met het aan de gemeenschapsonderdanen gegarandeerde vrije verkeer te kunnen worden beschouwd. Het is voldoende dat de maatregel de uitoefening van deze fundamentele vrijheid kan hinderen of minder aantrekkelijk kan maken (zie in deze zin arrest van 31 maart 1993, Kraus, C-19/92, Jurispr. I-1663, punt 32).

38 Ter rechtvaardiging van de beperking van het door artikel 48 van het Verdrag gegarandeerde vrije verkeer van werknemers beroept de Belgische regering zich slechts op het beginsel dat de belastingplichtige in zijn woonstaat wordt belast naar zijn wereldinkomen, waarnaar artikel 5 van het WIB 1964 verwijst, en op het feit dat de overeenkomst er niet aan in de weg staat om bij de vaststelling van de heffingsgrondslag in België rekening te houden met de in Duitsland verkregen inkomsten.

39 Uit deze, aan het nationale recht en aan de overeenkomst ontleende argumenten blijkt evenwel niet dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling een gerechtvaardigd doel heeft dat verenigbaar is met het Verdrag, en dat de toepassing ervan niet verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.

40 Gezien het bovenstaande, en zonder dat op de uitlegging van artikel 52 van het Verdrag hoeft te worden beslist gezien de feiten van het hoofdgeding, moet de gestelde vraag aldus worden beantwoord dat artikel 48 van het Verdrag zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een natuurlijke persoon die in die lidstaat woonplaats heeft en er een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefent, in het kader van de belastingheffing van natuurlijke personen een in een jaar geleden verlies slechts mag aftrekken van de belastbare winst van het daaropvolgende jaar, indien dit verlies niet kan worden aangerekend op het loon dat hij als werknemer in een andere lidstaat heeft ontvangen in het jaar waarin het verlies is geleden, wanneer een aldus aangerekend verlies in geen van de betrokken lidstaten kan worden afgetrokken van het belastbare inkomen terwijl het wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon zijn werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in de lidstaat van woonplaats had uitgeoefend.

Kosten

41 De kosten door de Belgische regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Hof van beroep van Bergen bij arrest van 2 november 2001 gestelde vraag, beschikt:

Artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) verzet zich tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een natuurlijke persoon die in die lidstaat woonplaats heeft en er een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefent, in het kader van de belastingheffing van natuurlijke personen een in een jaar geleden verlies slechts mag aftrekken van de belastbare winst van het daaropvolgende jaar, indien dit verlies niet kan worden aangerekend op het loon dat hij als werknemer in een andere lidstaat heeft ontvangen in het jaar waarin het verlies is geleden, wanneer een aldus aangerekend verlies in geen van de betrokken lidstaten kan worden afgetrokken van het belastbare inkomen terwijl het wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon zijn werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in de lidstaat van woonplaats had uitgeoefend.

Luxemburg, 12 september 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Eerste kamer

P. Jann