

**LJN: BO6770, Hoge Raad , 10/01358**

Datum 12-08-2011

uitspraak:

Datum 12-08-2011

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Vennootschapsbelasting; art. 3.14, lid 1, aanhef en letter c, Wet IB 2001.

Doorbelaste deel van boete van Europese Commissie wegens overtreding kartelverbod niet aftrekbaar van de winst. Mogelijke dubbele niet aftrekbaarheid van de boete niet in strijd met het unierecht.

Vindplaats(en): BNB 2011, 247 m. nt. Kluwer

NTFR 2011, 1921 m. nt. GunnMA (Cantab), LL.M

Rechtspraak.nl

**Uitspraak**

Nr. 10/01358

12 augustus 2011

**Arrest**

gewezen op het beroep in cassatie van X B.V. te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 11 maart 2010, nr. 06/00252, betreffende een aanslag in de vennootschapsbelasting.

**1. Het geding in feitelijke instanties**

Aan belanghebbende is voor het jaar 2002 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te Haarlem (nr. AWB 05/1452) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd.

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Belanghebbende heeft incidenteel hoger beroep ingesteld.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond verklaard. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

**2. Geding in cassatie**

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Minister van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Minister heeft een conclusie van dupliek ingediend.

De Europese Commissie heeft laten weten schriftelijke opmerkingen in te dienen en met het oog daarop verzocht haar alle voor de beoordeling van de zaak noodzakelijke stukken toe te zenden.

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris van Financiën heeft op deze kennisgeving gereageerd.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 16 november 2010 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.

Nadat haar de stukken zijn toegezonden, heeft de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

Belanghebbende heeft op de schriftelijke opmerkingen van de Commissie gereageerd.

**3. Schriftelijke opmerkingen van de Commissie**

3.1. Belanghebbende heeft onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 11 juni 2009, X BV, C-429/07, V-N 2009/29.8, aangevoerd dat voor een tussenkomst van de Commissie in de cassatieprocedure geen plaats is, aangezien daarin slechts de - aan de Hoge Raad voorbehouden - uitleg van de Nederlandse belastingwetgeving aan de orde is en de Commissie in de procedure voor het Hof blijk ervan heeft gegeven zich over die uitleg niet te willen uitlaten.

3.2. Hetgeen belanghebbende aanvoert staat aan toepassing van hetgeen voor recht is verklaard in het hiervoor onder 3.1 vermelde arrest van het Hof van Justitie, en mitsdien aan een tussenkomst van de Commissie in de cassatieprocedure niet in de weg. Artikel 15, lid 3, van Verordening (EG) nr. 1/2003 van 16 december 2002 stelt geen voorwaarden aan de inhoud van de door de Commissie te maken opmerkingen, behoudens dat deze nodig zijn met het oog op de coherente toepassing van artikel 81 of artikel 82 EG, terwijl voorts uit hetgeen de Commissie voor het Hof naar voren heeft gebracht geen gevolgtrekkingen kunnen worden verbonden met betrekking tot hetgeen zij in het geding in cassatie zal opmerken.

#### 4. Beoordeling van de middelen

4.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

4.1.1. Belanghebbende drijft een handelsonderneming in bouwmaterialen en maakt deel uit van het zogenoemde concern X dat zijn hoofdvestiging in Duitsland heeft.

4.1.2. De Commissie heeft zich op het standpunt gesteld dat in de jaren 1992 tot en met 1998 een aantal tot het concern X behorende en in diverse lidstaten gevestigde ondernemingen (hierna: de groep), waaronder belanghebbende, heeft gehandeld in strijd met het verbod van artikel 81 EG, en een geldboete opgelegd waarbij zij als uitgangspunt heeft genomen de wereldwijde omzet van alle ondernemingen van het concern X, waaronder belanghebbende. Omdat de Commissie van mening is dat B KG, gevestigd in Duitsland, als de meest representatieve vennootschap van de groep, verantwoordelijk kan en moet worden gesteld voor alle gedragingen van de groep, heeft zij bij beschikking van 27 november 2002 aan deze vennootschap de geldboete opgelegd.

B KG heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld bij het Gerecht van de Europese Unie. Het Gerecht heeft dit beroep bij zijn arrest van 8 juli 2008, B/Commissie, T 52/03, verworpen. Op het verzoek om een hogere voorziening tegen dit arrest heeft het Hof van Justitie bij zijn arrest van 1 juli 2010, C-407/08 P, NJ 2010/592, voor recht verklaard dat de hogere voorziening, alsmede het beroep tot nietigverklaring van de beschikking van de Commissie wordt verworpen.

4.1.3. B KG heeft het deel van het boetebedrag dat toerekenbaar was aan gedragingen van belanghebbende en op haar omzet was gegrond, aan belanghebbende doorbelast.

4.2. Voor het Hof was in geschil of en in hoeverre belanghebbende het aan haar doorbelaste deel van het boetebedrag bij het bepalen van de winst in aanmerking mag nemen.

Het Hof heeft geoordeeld dat op grond van artikel 3.14, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet) de aftrek van een mededingingsboete, die is opgelegd door een instelling van de Europese Unie, is uitgesloten en dat de wetsgeschiedenis geen aanknopingspunt biedt voor de opvatting dat bij de wetgever een andere bedoeling heeft voorgezeten dan uit de wettekst naar voren komt. Aan die uitsluiting doet naar 's Hof's oordeel niet af de omstandigheid dat bij het bepalen van de hoogte van de boete (mede) rekening is gehouden met de omvang van de door de beboete onderneming in verband met haar overtredingen behaalde voordelen. Het Hof was voorts van oordeel dat mededingingsboetes een bestraffend karakter hebben, dat daarin - buiten het kader van de straftoemeting - niet een op zichzelf staand ontnemingsdeel kan worden onderscheiden, en dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat dit bij de onderhavige boete anders zou zijn.

Het Hof heeft voorts geoordeeld dat zo al niet het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van het boetebedrag moet worden aangemerkt als een opgelegde boete in de zin van artikel 3.14, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet, deze doorbelasting moet worden beschouwd als een last die verband houdt met de aan B KG opgelegde boete. Het Hof heeft voor dat oordeel in aanmerking genomen de omstandigheid dat de Commissie op praktische gronden ervoor heeft gekozen de boete op te leggen aan één vennootschap, B KG, welke als de duidelijkste representant van het concern X als geheel moet worden beschouwd, ter zake van gedragingen van niet uitsluitend die ene vennootschap, maar van de groep.

4.3. Middel 4 faalt. Het aan belanghebbende doorbelaste bedrag is een deel van een door een instelling van de Europese Unie opgelegde geldboete in de zin van artikel 3.14, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet en komt mitsdien op grond van deze bepaling bij belanghebbende niet voor aftrek in aanmerking. Daaraan doet niet af dat de boete is opgelegd aan een ander, tot hetzelfde concern X

behorend lichaam, dat dit bedrag aan belanghebbende heeft doorbelast.

4.4. Ervan uitgaande dat de door de Commissie aan B KG opgelegde boete in Duitsland in het geheel niet in aftrek kan worden gebracht, betogen de middelen 1 tot en met 3 dat het door B KG doorbelaste boetebedrag in Nederland in aftrek moet kunnen worden gebracht, omdat anders sprake is van een dubbele aftreksluiting die in strijd is met het unierecht en doel en strekking van artikel 3.14, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet. Volgens de middelen zou Nederland het door B KG doorbelaste boetebedrag in aftrek moeten toelaten, omdat het Duitse fiscale regime geen rekening houdt met het feit dat B KG een deel van de geldboete heeft doorbelast en aldus het door B KG van belanghebbende ontvangen bedrag als een belaste bate aanmerkt en dienovereenkomstig belast.

De middelen falen. Uit de punten 38 en 39 van het hiervoor onder 3.1 vermelde arrest van het Hof van Justitie is op te maken dat Nederland in verband met de doeltreffendheid van door de mededingingsautoriteit van de Europese Unie opgelegde sancties is gehouden belanghebbende te weigeren het aan haar doorbelaste boetebedrag op de belastbare winst in mindering te brengen. Daaraan kan niet afdoen de door belanghebbende beweerde omstandigheid dat het door B KG van belanghebbende ontvangen bedrag volgens het Duitse fiscale regime als bate in de heffing wordt betrokken.

4.5. Middel 6 is gericht tegen 's Hof's hiervoor onder 4.2 weergegeven oordeel dat een mededingingsboete, die is opgelegd door een instelling van de Europese Unie niet aftrekbaar is, ook niet indien en voor zover bij het bepalen van de hoogte van de boete (mede) rekening is gehouden met de omvang van de door de beboete onderneming in verband met haar overtredingen behaalde voordelen. Het middel faalt.

De onderhavige boete is een door een instelling van de Europese Unie op grond van artikel 81 EG in samenhang met artikel 15, lid 2, van Verordening 17 gelezen, opgelegde geldboete en is als zodanig gericht op bestraffing van de persoon aan wie een in die bepalingen vermelde overtreding kan worden toegerekend. De omstandigheid dat bij het opleggen van de boete mede met de bij de overtreding betrokken omzet rekening kan worden gehouden, maakt dit niet anders. Het ligt in de rede dat mede die omzet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de ernst van de overtreding die met de boete wordt bestraft. Van een aan de boete ten grondslag liggende vaststelling van het door de beboete persoon met de overtreding behaalde voordeel is geen sprake (vgl. HR 7 januari 2011, nr. 09/00617, LJN BL0214, BNB 2011/62).

4.6. Middel 5 betoogt dat de wetgever het gelijkheidsbeginsel zoals vervat in artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM juncto artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM heeft geschonden door voordeelontnemende maatregelen ter zake van een misdrijf wel maar het voordeelontnemende deel van een mededingingsboete niet aftrekbaar te verklaren. Het middel faalt op de gronden die zijn vermeld in de onderdelen 7.6 en 7.7 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

4.7. De overige middelen kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81 van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu die middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

## 5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president D.G. van Vliet als voorzitter, en de raadsheren C.B. Bavinck, J.A.C.A. Overgaauw, P.M.F. van Loon en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 12 augustus 2011.

### Conclusie

HR nr. 10/01358

Hof nr. 06/00252

Rechtbank nr. 05/1452

Derde Kamer A

Vennootschapsbelasting 2002

Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

MR. P.J. WATTEL  
ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 16 november 2010 inzake:  
X B.V.  
TEGEN  
DE MINISTER C.Q. DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

1. De feiten, het geschil en het procesverloop in feitelijke instanties

1.1. Deze zaak betreft toepassing van het aftrekverbod ex art. 3.14 Wet IB 2001 op een aan de belanghebbende intra-concern doorbelaste EU-kartelboete, opgelegd aan een Duitse groepsvennootschap.

1.2. De belanghebbende drijft een handelsonderneming in bouwmaterialen. Zij maakt deel uit van het X-concern dat zijn hoofdvestiging in Duitsland heeft.

1.3. Bij beschikking van 27 november 2002(1) heeft de Europese Commissie ex art. 15(2) Verordening 1962/17/EEG(2) aan de in Duitsland gevestigde groepsmaatschappij van de belanghebbende, B KG, voorheen A KG, een kartelboete opgelegd ad € 85,8 miljoen. Die boete is opgelegd wegens het in strijd met het verbod van art. 81 EG-Verdrag (thans art. 101 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU)) verdelen van de gipsplaatmarkt in Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en de Benelux.

1.4. De boete betreft het marktgedrag van het X-concern, maar de boetebeschikking is door de Commissie om praktische redenen alleen aan B KG geadresseerd. Zij luidt onder meer als volgt: (3)

"DEEL II - JURIDISCHE BEOORDELING

(...)

2.6. Aansprakelijkheid voor de inbreuk

(...)

2.6.3. A [thans B KG; PJW]

(495) Het staat vast dat X(4) actief aan alle in deze beschikking beschreven mededingingsbeperkende gedragingen heeft deelgenomen (...).

(496) De beschikking is gericht tot A, gelet op de bijzondere structuur van het concern X. Het is de Commissie namelijk niet mogelijk een natuurlijke persoon aan te wijzen die aan het hoofd staat van de groep van vennootschappen waaruit de onderneming bestaat. Er is derhalve geen rechtspersoon aan wie, als de persoon die verantwoordelijk is voor de coördinatie van het optreden van de groep, de inbreuken welke zijn gepleegd door de verschillende vennootschappen waaruit zij bestaat, hadden kunnen worden toegeschreven.

(497) A (...) is de meest representatieve vennootschap van deze onderneming. Ten aanzien van met name A KG - die als functie heeft de overige ondernemingen van het X-concern te beheren - moet worden opgemerkt dat zij zowel wat haar bedrijfsruimte als wat haar personeel betreft althans ten dele van A afhankelijk is.

(498) Daarom is de Commissie van mening dat, om te voorkomen dat zuiver formele kwesties de vaststelling van het gedrag van X op de markt voor gipsplaten met het oog op de toepassing van de mededingingsregels in de weg staan, A voor alle gedragingen van X verantwoordelijk moet worden gesteld. (...)

(499) De Commissie is van oordeel (...) dat met het oog op het eventueel opleggen van een boete (...) de omzet die voor deze beschikking als uitgangspunt moet worden genomen die van de "onderneming" in de zin van artikel 81, lid 1, van het EG-Verdrag is, in dit geval derhalve de [mondiale] omzet die is gemaakt door alle ondernemingen van het concern X (...).

(500) Het feit dat het product waarop de overeenkomst betrekking heeft, slechts een van de producten is die door het concern worden vervaardigd, is niet doorslaggevend, te meer niet daar de gipsplaten tot de voornaamste producten van X behoren.  
(...)"

1.5. Een deel (ad € 2.500.000) van de boete is door B KG aan de belanghebbende doorbelast.

1.6. In geschil is of en zo ja, in hoeverre de belanghebbende het aan haar doorbelaste deel van de

kartelboete in aftrek mag brengen bij de berekening van haar fiscale winst voor de vennootschapsbelasting 2002. De fiscus acht de doorbelaste boete geheel onaftrekbaar op grond van art. 3.14(1)(c) Wet IB 2001 juncto art. 8(1) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb); de belanghebbende daarentegen meent dat het voordeelontnemende deel van de boete aftrekbaar is en dat alleen het vergeldende deel van aftrek is uitgesloten, mede omdat de door de marktverdeling gegenereerde extra winst belast is geweest.

1.7. De Rechtbank Haarlem(5) (de Rechtbank) liet de doorbelaste boete deels in aftrek toe, omdat een EU-kartelboete volgens haar inderdaad mede strekt tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel:

"5.4. Ingevolge artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 wordt bij het bepalen van de winst onder meer geen rekening gehouden met (...) geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie. Deze bepaling dient de effectiviteit van straffen, die zou worden geschaad door fiscale aftrekbaarheid van geldboeten. Het onderscheid dat in dit verband wordt gemaakt tussen enerzijds geldboeten en anderzijds maatregelen weerspiegelt deze opvatting. Onder geldboete wordt verstaan de als zodanig opgelegde straf. (...). Geldboeten zijn gericht op leedtoevoeging en worden door de aftrekuitsluiting getroffen. Maatregelen daarentegen zijn niet op leedtoevoeging gericht en vallen om die reden buiten het bereik van de aftrekuitsluiting. Maatregelen geven onder meer inhoud aan de zienswijze dat misdaad niet behoort te lonen. De rechtbank wijst op artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht, op de voet waarvan een wederrechtelijk verkregen voordeel van een veroordeelde kan worden afgenomen. Deze maatregel beoogt de veroordeelde terug te brengen in de situatie waarin hij verkeerde voor het delict door het ter zake behaalde voordeel te ontnemen. Uit de parlementaire geschiedenis van genoemde bepaling van de Wet IB 2001 volgt dat de ontnemingmaatregel buiten het bereik van de aftrekuitsluiting is gehouden omdat het te ontnemen voordeel eerder in de belastingheffing betrokken is geweest (TK, 1988-1989, 20867, nr. 6, blz. 7). (...)

5.6. Voor zover de klacht betoogt dat de door de Commissie opgelegde boete voor toepassing van artikel 3.14, Wet IB 2001 niet op één lijn kan worden gesteld met de in artikel 15, Vo. 17 bedoelde geldboeten, en dat slechts het leedtoevoegende gedeelte van de door de Commissie opgelegde boete onder evenbedoelde aftrekbeperking valt, overweegt de rechtbank als volgt. Artikel 85 EG en de op dit artikel gebaseerde Vo. 17 bieden de mogelijkheid om in geval van opzettelijke inbreuken op artikel 81 EG een geldboete op te leggen. Ingevolge artikel 15, tweede lid, Vo. 17 houdt de Commissie bij [het; PJW] vaststellen van het bedrag van deze boete rekening met de zwaarte en duur van de inbreuk en is het bedrag van de boete gemaximeerd op 10% van de omzet van de betrokken ondernemingen in het voorafgaande boekjaar. Voor deze boeten geldt derhalve geen absoluut maximum. Anders dan het nationale recht kent het gemeenschapsrecht niet het onderscheid tussen boeten en maatregelen. Naar luid van artikel 15, vierde lid, Vo. 17 heeft de litigieuze sanctie geen strafrechtelijk karakter. Het bedrag van de geldboete is vastgesteld overeenkomstig de zogeheten 'Richtsnoeren voor de berekening van geldboeten' (Mededeling van de Commissie, Pb 1998 C 9/3). Volgens deze Richtsnoeren moet het bedrag van de geldboete op een zodanig niveau worden gesteld dat daarvan een voldoende afschrikwekkende werking uitgaat. De rechtbank verstaat deze richtsnoerbepaling aldus dat de boete ten minste gelijk dient te zijn aan het bedrag van de voordelen die zijn behaald met opzettelijke inbreuken op artikel 81 EG.

5.7. Naar het oordeel van de rechtbank verschilt het communautaire begrip 'geldboete' van het nationaalrechtelijke begrip 'geldboete' doordat de aan A KG opgelegde boete, anders dan de naar nationaal recht opgelegde geldboeten, zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevat. Onder de bestraffende elementen schaaft de rechtbank de benaming van de sanctie als 'geldboete', het middel van de vermogenssanctie, en het vereiste dat uitsluitend met opzet begane inbreuken worden beboet. Daarentegen duiden de afwezigheid van een absoluut boetep plafond, de ontkenning van het strafrechtelijk karakter in artikel 15, vierde lid, Vo. 17, de richtsnoerbepaling dat de werking afschrikwekkend moet zijn, en het feit dat het bedrag van de boete mede gebaseerd is op behaalde omzet van eiseres, op het voordeelontnemend karakter van de sanctie.

5.8. Gelet op de hiervoor weergegeven ratio van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 acht de rechtbank het niet aanvaardbaar dat de aan A KG opgelegde geldboete, voor zover ten laste van eiseres gebracht en voordeelontnemend van karakter, niet in aftrek op de winst wordt toegelaten. Hierbij dient zich evenwel het probleem aan dat de tekst van de beschikking van de Commissie en de daaraan ten grondslag liggende bepalingen van gemeenschapsrecht geen duidelijke grondslag bieden om het bedrag van de geldboete te splitsen. De geldboete kan in het onderhavige geval derhalve niet anders dan schattenderwijs worden gesplitst in een leedtoevoegend en een

voordeelontnemend gedeelte.

5.9. Eiseres stelt dat bij de splitsing van de geldboete in een gedeelte met een bestraffend karakter en een gedeelte met een voordeelontnemend karakter moet worden aangesloten bij het door haar overgelegde advies van C, welk advies door A KG ten grondslag is gelegd aan de splitsing en aan de litigieuze doorbelasting. Verweerder heeft deze stelling van eiseres betwist en daartoe aangevoerd dat de gehele aan A KG opgelegde geldboete op leedtoevoeging is gericht en dat voormeld advies derhalve een onjuiste analyse bevat. De rechtbank is evenwel van oordeel, gelet op hetgeen hiervoor onder 5.7. en 5.8. is overwogen en gegeven de uitgebreide analyse in het advies van C van de totstandkoming en samenstelling van de boete, zoals dat blijkt uit de beschikking, dat verweerder de gemotiveerde stelling van eiseres onvoldoende heeft weersproken. Dat betekent dat het beroep gegrond dient te worden verklaard en dat de overige klachten van eiseres geen behandeling meer behoeven."

1.8. De Inspecteur heeft voor de Rechtbank niet alleen gesteld dat art. 3.14 Wet IB 2001 verhindert dat (een deel van) de boete in aftrek komt, maar ook dat de doorbelasting onzakelijk was. De Rechtbank heeft ook die stelling verworpen: haars inziens is de kostenpost opgekomen in belanghebbendes bedrijfsvoering en is aannemelijk dat aan het beboete gedrag geen andere dan zakelijke motieven ten grondslag lagen. De boete behoorde daarom volgens de Rechtbank tot de kosten van de onderneming (r.o. 5.1 - 5.3). In hoger beroep was de zakelijkheid van de doorbelasting niet meer in geschil, en zij is dat evenmin in cassatie.

1.9. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof Amsterdam (het Hof). Op 15 maart 2007 deelde de Europese Commissie het Hof mee in deze zaak te willen interveniëren ex art. 15(3) Vo. 1/2003, teneinde schriftelijke opmerkingen te maken over de aard van de EU-kartelboete. Op 12 september 2007 heeft het Hof een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (thans HvJ(6)) gesteld over de bevoegdheid tot interventie van de Commissie.(7)

1.10. Op 11 juni 2009 heeft het HvJ geantwoord dat fiscale aftrekbaarheid van een door de Commissie opgelegde boete de doeltreffendheid van die sanctie kan beïnvloeden en dat de Commissie daarom bevoegd is haar opmerkingen in te brengen in de procedure (ik citeer een deel van dat antwoord in onderdeel 8.7 hieronder).(8) Het HvJ verklaarde voor recht:

"Artikel 15, lid 3, eerste alinea, derde zin, van verordening (EG) nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, moet aldus worden uitgelegd dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op grond van deze bepaling bevoegd is, uit eigen beweging bij een rechterlijke instantie van een lidstaat schriftelijke opmerkingen in te dienen in een procedure die betrekking heeft op de volledige of gedeeltelijke aftrekbaarheid, van de belastbare winst, van een door haar wegens schending van artikel 81 EG of artikel 82 EG opgelegde geldboete."

1.11. In de bijlage(9) bij de conclusies van 22 december 2009 in de bij u aanhangige zaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928 - over kartelboeten opgelegd door de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa) - ben ik al in gegaan op de vragen (i) of kartelboeten door art. 3.14 Wet IB 2001 slechts van fiscale aftrek worden uitgesloten voor zover zij bestraffen/afschrikken of ook voor zover zij voordeel ontnemen (ja), en (ii) of het voor de (niet)aftrekbaarheid uitmaakt of de boete wordt opgelegd door de NMa of door de Europese Commissie (neen). In die bijlage ben ik ook ingegaan (met name in onderdeel 8) op de toen nog in (zowel principaal als incidenteel) hoger beroep bestreden uitspraak van de Rechtbank in de thans door u te beoordelen zaak, omdat alle drie de belanghebbenden in die zaken zich op die uitspraak hadden beroepen. In onderdeel 9 van die bijlage concludeer ik dat mededingingsboeten, hoezeer ook mede voordeelontnemend van strekking, naar intern Nederlands fiscaal recht niet aftrekbaar zijn bij de bepaling van de fiscale winst van ondernemingen, ongeacht of zij zijn opgelegd door de NMa of door de Commissie.

1.12. Het Hof Amsterdam heeft op 11 maart 2010 na Commissie-interventie einduitspraak gedaan in belanghebbendes zaak.(10) Het Hof moest in de eerste plaats responderen op belanghebbendes betoog dat de Commissie niet bevoegd was te interveniëren ter zake van feiten die zich hebben voorgedaan vóór de inwerkingtreding van Vo. 1/2003 op 1 mei 2004 (zie voetnoot 2). Het Hof Amsterdam overwoog daaromtrent:

"5.4.1. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de verklaring voor recht van het HvJ

slechts in algemene zin inhoudt dat de Commissie uit hoofde van artikel 15, derde lid, van Verordening 1/2003, in fiscale procedures mag interveniëren. In het onderhavige geschil mag de Commissie dat niet omdat alle relevante feiten en omstandigheden in deze zaak zich hebben voorgedaan vóór 1 mei 2004, derhalve op een tijdstip waarop Verordening 1/2003 nog niet van toepassing was.

5.4.2. De inspecteur heeft daartegen aangevoerd dat, nu Verordening 1/2003 geen overgangsrecht kent, haar (processuele) bepalingen onmiddellijke werking hebben, hetgeen betekent dat de Commissie vanaf 1 mei 2004 de bevoegdheid die zij aan de Verordening ontleent, kan uitoefenen.

5.4.3. Het Hof oordeelt als volgt. Nu Verordening 1/2003 van toepassing is met ingang van 1 mei 2004 en met betrekking tot de toepassing van artikel 15, derde lid, geen overgangsrecht bevat, acht het Hof het redelijkerwijs buiten twijfel dat die bepaling onmiddellijke werking heeft vanaf genoemde datum en dat de - hier in het geding zijnde - processuele bevoegdheid door haar kan worden uitgeoefend in iedere op 1 mei 2004 lopende dan wel na dat tijdstip aangevangen gerechtelijke procedure, ongeacht of de feiten waarover het in die procedure gaat of waarover de Commissie opmerkingen wil inbrengen, dateren van een tijdstip dat voorafgaat aan 1 mei 2004. Het gelijk op het prealabele punt is derhalve aan de inspecteur en het Hof zal bij zijn beslissing de opmerkingen van de Commissie mede in aanmerking nemen."

In cassatie wordt niet geklaagd over dit onderdeel van 's Hofs uitspraak.

1.13. Het Hof oordeelde vervolgens, anders dan de Rechtbank, dat de doorbelasting niet aftrekbaar is, ook niet voor zover de kartelboete een voordeelontnemende strekking zou hebben:

"5.5.1. Het Hof komt tot een andere beoordeling dan de rechtbank, en wel als volgt.

5.5.2. Tussen partijen is op zichzelf niet in geschil - en overigens is redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar - dat de aan A KG opgelegde boete is aan te merken als een geldboete die is opgelegd door een instelling van de Europese Unie, in de zin van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB. Het gaat in deze procedure evenwel (uiteindelijk) niet om de aan A KG opgelegde boete als zodanig, maar om de vraag of het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van de boete onder die aftrekuitsluiting valt. Het Hof acht het bij de beoordeling van die vraag nuttig een onderscheid te maken tussen de fiscale behandeling van mededingingsboetes in algemene zin enerzijds en het specifieke aspect van de doorbelasting anderzijds. Het Hof zal eerst de algemene systematiek behandelen en wel aan de hand van de hypothetische situatie waarin een mededingingsboete als de onderhavige zou zijn opgelegd aan, en naar zakelijke maatstaven voor rekening zou komen van, een Nederlandse belastingplichtige. Daarbij komen met name de stellingen in het (principale) hoger beroep aan de orde. Bij het vervolgens te behandelen aspect van de doorbelasting komen met name de stellingen in het incidentele hoger beroep aan de orde.

5.5.3. Naar 's Hofs oordeel is in het (eerste; PJW) geval (...) de aftrek van die boete uitgesloten op grond van de tekst van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB (hierna ook: de uitsluitingsbepaling). De wetgeschiedenis biedt geen aanknopingspunt voor de opvatting dat bij de wetgever een andere bedoeling heeft voorgezet dan uit de wettekst naar voren komt.

De parlementaire behandeling maakt bovendien duidelijk dat de wetgever zich bij de introductie van de aftrekbeperking voor boeten bewust is geweest van het onderscheid dat in het strafrecht wordt gemaakt tussen hoofdstraffen, waaronder geldboetes, en maatregelen, zoals de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (MvA, Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 6, blz. 7), alsmede van het feit dat in het kader van de straftoemeting bij de oplegging van een geldboete de onrechtmatig behaalde voordelen mede een rol kunnen spelen (brief staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 18, blz. 1, met referentie aan een artikel van A. Mulder).

5.5.4. Aan die (volledige) uitsluiting van aftrek doet - nog steeds uitgaande van het vorenomschreven hypothetische geval - naar 's Hofs oordeel niet af de omstandigheid dat door de beboete belastingplichtige (belaste) voordelen zijn behaald als uitvloeisel van de overtredingen van het mededingingsrecht ter zake waarvan de boete is opgelegd. De tekst van de uitsluitingsbepaling en de daarop door de wetgever gegeven toelichting biedt geen aanknopingspunt voor een splitsing tussen een bestraffend en een voordeelontnemend gedeelte van de boete. De vraag of en zo ja, in hoeverre, bij het bepalen van de hoogte van boetes als de onderhavige in het algemeen, respectievelijk van de onderhavige boete in het bijzonder, door de Commissie mede rekening wordt, respectievelijk is, gehouden met de omvang van door de beboete onderneming in verband met haar overtredingen van het mededingingsrecht behaalde economische en financiële voordelen, acht het Hof derhalve, anders dan de rechtbank, zonder belang.

5.5.5. Overigens is het Hof van oordeel dat de bewoordingen en de opbouw van Verordening nr. 17 en de Richtsnoeren, alsmede de daarin gegeven criteria voor de boeteoplegging, bevestigen dat mededingingsboetes een bestraffend karakter hebben en dat daarin - buiten het kader van de

straftoemeting - niet een min of meer op zichzelf staand ontnemingsdeel kan worden onderscheiden. Naar het Hof de Europese regelgeving begrijpt kan het voordeel dat met schending van het mededingingsrecht is behaald weliswaar een factor vormen die bij de bepaling van de hoogte van de boete in aanmerking wordt genomen, maar dan met als functie om bij de straftoemeting de hoogte van de straf af te kunnen stemmen op de ernst (en de duur) van de strafbaar gestelde gedraging. Dat zulks bij de onderhavige boete anders zou zijn, heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt; met name volgt zulks niet uit de door de inspecteur gemotiveerd betwiste analyse van Freshfields.

5.5.6. In dit verband tekent het Hof nog aan dat de rechtbank het bepaalde in artikel 15, vierde lid, van Verordening nr. 17 ('de beschikkingen (...) hebben geen strafrechtelijk karakter') in haar rechtsoverweging 5.6 ten onrechte heeft laten bijdragen aan haar conclusie dat communautaire geldboetes anders dan nationaalrechtelijke geldboetes zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevatten. Het Hof verenigt zich in dit verband met de opmerking van de Commissie (in voetnoot 5 bij haar schriftelijke opmerkingen) dat de kwalificatie van de boete als 'niet strafrechtelijk' ermee te maken heeft dat mededingingsboetes een administratief karakter hebben en dat er, nu deze boeten buiten het strafrecht in de strikte betekenis vallen, er geen bezwaar bestaat tegen de vereniging van de onderzoeks-, vervolgings- en beslissingsbevoegdheid (dit laatste verstaat het Hof als: de bevoegdheid tot het vaststellen en opleggen van de boete) in handen van de Commissie. Ook in de zin van artikel 6, eerste lid, EVRM is - zoals dat in het algemeen met betrekking tot bestuurlijke boetes het geval is - bij het opleggen van een mededingingsboete sprake van strafvervolgning.

5.5.7. Voorts overweegt het Hof nog dat uit de Wet geen verschil in behandeling voortvloeit tussen enerzijds een door de Commissie opgelegde mededingingsboete en anderzijds een door de Nederlandse Mededingingsautoriteit opgelegde mededingingsboete. De uitsluitingsbepaling is in beide gevallen gelijkelijk van toepassing.

5.5.8. Belanghebbende heeft zich beroepen op doel en strekking van de wet, met name op het aan de Nederlandse fiscale winstbepaling ten grondslag liggende totaalwinstbeginsel en/of het fiscale neutraliteitsbeginsel. In de zienswijze van belanghebbende brengt dit mee dat de boete - nog steeds uitgaande van de hypothetische situatie dat deze zou zijn opgelegd aan en voor rekening zou komen van een Nederlandse belastingplichtige - aftrekbaar dient te zijn voor zover deze staat tegenover eerder behaalde belaste voordelen, in zoverre deze belaste voordelen ongedaan maakt, en dus als een 'ontneming van voordeel' is aan te merken. Deze zienswijze kan evenwel niet worden aanvaard. Belanghebbende miskent dat de door haar ingeroepen beginselen slechts werking hebben voor zover ze in de belastingwet zijn geïncorporeerd - met name in artikel 3.8 van de Wet IB, dat in artikel 8, eerste lid, van de Wet van overeenkomstige toepassing is verklaard en dat de wetgever met de uitsluitingsbepaling juist uitdrukkelijk - ten behoeve van een effectievere handhaving van de rechtsorde door middel van strafoplegging - van (de hoofdregel van) artikel 3.8 van de Wet IB 2001 is afgeweken. Niet gezegd kan dus worden dat de aftrekuitsluiting van mededingingsboetes in strijd is met doel en strekking van de Wet.

5.5.9. Een beroep op artikel 3.14, derde lid, aanhef en onderdeel a, in verbinding met artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet IB, kan belanghebbende in dit verband niet baten aangezien die bepalingen niet van toepassing zijn op mededingingsboetes. Voor zover belanghebbende betoogt dat het verschil in behandeling tussen een mededingingsboete (niet aftrekbaar volgens de Wet) en een ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (wel aftrekbaar volgens de Wet) in strijd is met het verdragenrechtelijk gelijkheidsbeginsel, heeft naar 's Hof's oordeel te gelden dat de wetgever, aan wie een ruime beoordelingsmarge toekomt, in redelijkheid een onderscheid heeft kunnen maken tussen het geval van enerzijds een boete (zoals de onderhavige mededingingsboete) en anderzijds een voordeelontneming ingevolge de zogenoemde Plukze-wetgeving waarvan het bedrag is vastgesteld bij een vonnis van de strafrechter.

5.5.10. Het beroep dat belanghebbende doet op door het Besluit gewekt vertrouwen acht het Hof niet steekhoudend nu dat besluit ziet op voordeelontneming uit hoofde van de Plukze-wetgeving en niet op mededingingsboetes. Voor zover belanghebbende in dit verband een beroep doet op het gelijkheidsbeginsel, faalt dit eveneens, omdat de besluitgever, aansluitend bij de verschillende wettelijke regimes voor mededingingsboetes en voordeelontnemende vonnissen/maatregelen, verschillende gevolgen aan die onderscheiden gevallen heeft kunnen verbinden.

5.5.11. Te beoordelen staat vervolgens of in het vorenoverwogene verandering komt indien mede in de beschouwing wordt betrokken dat het geschil (uiteindelijk) betrekking heeft op het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van de aan A KG opgelegde boete. Met name komt daarbij aan de orde of, zoals belanghebbende in haar incidenteel hoger beroep aan de orde heeft gesteld, een uitgave die op een doorbelasting berust binnen het bereik van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB valt.



5.5.12. Opmerking verdient hierbij dat partijen er in dit hoger beroep eenparig van uitgaan dat het voor rekening van belanghebbende gebrachte gedeelte van de boete behoort tot haar zakelijke kosten. Het Hof sluit zich bij deze gemeenschappelijke opvatting van partijen aan.

5.5.13. De inspecteur heeft onder meer gesteld dat het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van de boete valt onder de bewoording 'kosten en lasten die verband houden met geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie' in artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB. Dat hier sprake is van 'verband houden met' volgt, zo stelt de inspecteur - samengevat weergegeven - uit de uit de beschikking blijkende omstandigheden dat de boete betrekking heeft op overtredingen van de mededingingsregels door de X-groep als geheel, dat A KG daarbij is aangemerkt als de geadresseerde van de boete betreffende de X-groep als geheel, dat ook belanghebbende zich wederrechtelijk heeft gedragen, dat de wederrechtelijke gedragingen ook aan belanghebbende ongerechtvaardigde concurrentievoordelen hebben opgeleverd, en dat de boete vanuit A KG is doorbelast aan haar buitenlandse concernmaatschappijen naar rato van de door ieder concernonderdeel behaalde omzet.

5.5.14. Belanghebbende heeft de door de inspecteur aangevoerde omstandigheden - die er in de zienswijze van de inspecteur toe leiden dat sprake is van kosten die 'verband houden met' de Commissieboete - op zichzelf niet, althans onvoldoende gemotiveerd, betwist. Haar stelling dat de boete is opgelegd aan A KG omdat vanuit Duitsland leiding werd gegeven aan de overtredingen, vindt geen steun in de tekst van de beschikking. Uit die beschikking blijkt veeleer dat de Commissie op praktische gronden ervoor gekozen heeft de boete aan één vennootschap op te leggen, welke als de duidelijkste representant van de X-groep als geheel moet worden beschouwd, ter zake van gedragingen van niet uitsluitend die ene vennootschap, maar van de X-groep. Het Hof verwijst met name naar de onderdelen 2, 492 en 495 tot en met 499 van de beschikking.

Zo al niet de aan belanghebbende doorbelaste boete, gelet op deze achtergrond, als boete in de zin van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB moet worden aangemerkt, dan dient deze doorbelasting naar het oordeel van het Hof in ieder geval op zichzelf te worden beschouwd als een last die verband houdt met de aan A KG opgelegde boete.

5.5.15. Voor zover het beroep van belanghebbende op het Besluit ook betekenis heeft in het kader van de niet-aftrekbaarheid van het doorbelaste bedrag, faalt het op overeenkomstige gronden als hiervoor in 5.5.8 vermeld.

5.5.16. Het Hof vermag niet in te zien dat het uitsluiten van aftrek van het aan belanghebbende doorbelaste bedrag in strijd komt met enige verdragsvrijheid. De inspecteur heeft terecht aangevoerd dat de uitsluiting evengoed werkt voor een binnenlandse doorbelasting als voor een doorbelasting vanuit een andere lidstaat."

## 2. Het geschil in cassatie

2.1. De belanghebbende heeft tijdig en regelmatig cassatieberoep ingesteld. De minister van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Partijen hebben elkaar tijdig van re- en dupliek gediend.

2.2. De belanghebbende stelt acht middelen van cassatie voor, alle voorzien van een toelichting. Ik vat hen als volgt samen:

1. Het Hof heeft in strijd met art. 43 EG-Verdrag (thans art. 49 VwEU) ten onrechte, althans onvoldoende gemotiveerd geoordeeld (r.o. 5.5.16) dat uitsluiting van aftrek van het doorbelaste bedrag niet in strijd komt met de VwEU-vrijheden. Dubbele kostenaftrekuitsluiting (zowel in Duitsland als in Nederland) belemmert immers grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten.

2. Het Hof had uitsluiting van aftrek van het doorbelaste bedrag in strijd moeten achten met het communautaire mededingingsrecht. Slechts de EU-Commissie is op grond van art. 101 VwEU bevoegd om overtreding van communautaire mededingingsregels te sanctioneren; een lidstaat mag niet eenzijdig in nationale fiscale wetgeving de door de EU-Commissie opgelegde sanctie verzwaren (bovenop de aftrekuitsluiting in Duitsland).

3. Het Hof had uitsluiting van aftrek van het doorbelaste bedrag in strijd moeten achten met doel en strekking van art. 3.14(1), aanhef en (c), Wet IB 2001 juncto art. 8(1) Wet Vpb, omdat dubbele aftrekuitsluiting (zowel in Duitsland als in Nederland) niet onder de reikwijdte van die bepaling kan worden gebracht.

4. Het Hof heeft ten onrechte, althans onvoldoende gemotiveerd beslist (r.o. 5.5.14) dat het doorbelaste bedrag valt onder de term "kosten en lasten die verband houden met" in art. 3.14 Wet IB 2001.

5. Het Hof had moeten oordelen dat de wetgever het gelijkheidsbeginsel ex art. 26 IVBPR(11) en art.

14 EVRM(12) juncto art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM(13) schond door strafrechtelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel wel aftrekbaar te verklaren en het voordeelontnemende deel van een mededingingsboete niet.

6. Het Hof heeft ten onrechte, althans onvoldoende gemotiveerd, de stelling verworpen (r.o. 5.5.3) dat het voordeelontnemende deel van een mededingingsboete naar doel en strekking niet onder de aftrekuitsluiting van art. 3.14 Wet IB 2001 valt.

7. Het Hof heeft ten onrechte, althans onvoldoende gemotiveerd, de stelling verworpen (r.o. 5.5.10) dat het voordeelontnemende deel van een mededingingsboete buiten de aftrekuitsluiting valt op grond van het Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB2001-602, V-N 2001/60.1.2, over samenloop van belastingheffing en strafvorderlijke voordeelontneming ex de 'Pluk ze'-wetgeving, in combinatie met het vertrouwensbeginsel dan wel het gelijkheidsbeginsel.

8. Het Hof heeft ten onrechte, althans onvoldoende gemotiveerd de stelling verworpen (r.o. 5.5.8) dat het fiscale totaalwinstbeginsel en/of het fiscale neutraliteitsbeginsel openen tot aftrek van het doorbelaste bedrag voor de heffing van vennootschapsbelasting.

2.3. De minister van Financiën heeft de middelen tegengesproken. Ik vat zijn verweer als volgt samen:

(ad 1-3) de belanghebbende feitelijk niet aannemelijk heeft gemaakt dat de door haar gestelde dubbele aftrekuitsluiting zich heeft voorgedaan c.q. kan voordoen; dat er geen sprake is van een belemmering maar hooguit van een dispariteit; dat als toch sprake zou zijn van strijd met de vestigingsvrijheid, Duitsland op grond van de arresten C-446/03 (Marks & Spencer)(14) en C-293/06 (Deutsche Shell)(15) van het HvJ EU terug zou moeten treden; dat in het communautaire mededingingsrecht de economische en niet de juridische invalshoek voorop staat, zodat ook op die grond Duitsland zou moeten terugtreden;

(ad 4) dit middel zich richt tegen een overweging ten overvloede; en

(ad 5-8) deze middelen niet kunnen slagen omdat van een communautaire geldboete geen voordeelontnemende component valt af te zonderen en de belanghebbende geen enkel bewijs heeft geleverd van een bepaald voordeelontnemend deel. Ook de analyse van C maakt een dergelijk boetedeel niet aannemelijk (zie r.o. 5.5.5 van de Hofuitspraak).

2.4. De belanghebbende heeft uitputtend gerepliceerd. De minister heeft bij dupliek heeft opgemerkt dat belanghebbendes bij repliek gedane beroep op art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (Awb)(16) zijns inziens een nieuwe klacht inhoudt, waarop geen acht kan worden geslagen, gezien HR BNB 2003/213.(17)

2.5. Ik benadruk dat de zakelijkheid van de doorbelasting van een deel van de boete aan de belanghebbende niet meer in geschil is. Terecht niet, mijns inziens: uit de boetebeschikking blijkt dat de boete ziet op overtreding van de mededingingsregels door het X-concern als geheel,(18) en vast staat dat de boete door B KG is doorbelast aan haar buitenlandse concernmaatschappijen naar rato van de door die maatschappijen behaalde omzet (zij het kennelijk niet specifiek naar rato van de door middel van het kartel illegaal behaalde omzet, i.e. de 'betrokken omzet' die voor de Commissie als uitgangspunt dient bij de boetebepaling). Vast staat ook dat de wederrechtelijke gedragingen ook de belanghebbende concurrentievoordelen hebben opgeleverd (zie 5.5.13 van de Hofuitspraak in 1.13 hierboven).

2.6. De Europese Commissie heeft bij brief van 14 oktober 2010 laten weten ook in de cassatieprocedure te willen tussenkomen met schriftelijke opmerkingen. U heeft de partijen in de gelegenheid gesteld op die wens van de Commissie te reageren. Bij brief van 9 november 2010 heeft de belanghebbende het standpunt ingenomen dat Commissie-interventie in cassatie niet toelaatbaar is omdat de Commissie slechts iets over feiten (de aard van EU-kartelboete) kenbaar wil maken, waarvoor in cassatie geen plaats is. De Staatssecretaris heeft bij brief van 9 november 2010 laten weten dat er zijns inziens geen redenen zijn om Commissie-interventie af te houden, gelet op het boven (1.10) genoemde arrest HvJ C-429/07.

2.7. Deze conclusie concentreert zich op belanghebbendes beroep op het volkenrechtelijke gelijkheidsbeginsel (middel 5) en haar stelling dat niet-aftrekbaarheid van de doorberekening in Nederland kan leiden tot dubbele niet-aftrekbaarheid (ook in Duitsland, bij de eigenlijke boete-adressaat) en dat (daarom) een doorberekende, aan een vennootschap in een andere Lidstaat opgelegde kartelboete aftrekbaar moet zijn ter voorkoming van dubbele niet-aftrekbaarheid (middelen

1 t/m 4). Voor het overige zal ik verwijzen naar de reeds genoemde bijlage bij de conclusies van 22 december 2009 in de bij u aanhangige NMa-boetezaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928, welke bijlage ik daarom aan deze conclusie hecht. Uit die bijlage blijkt dat ik meen (zie de onderdelen 4 en 8 ervan) dat naar Nederlands intern recht bestuurlijke boeten, inclusief NMa-boeten en EU-kartelboeten, fiscaal niet aftrekbaar zijn, ongeacht hun mogelijke vergeldende, preventieve, voordeelontnemende of nog andere strekking. (19)

2.8. Mede gezien belanghebbendes reactie op de wens van de Europese Commissie om te interveniëren in cassatie, ga ik echter eerst in op de vraag of de Commissie ex art. 15(3) Vo. 1/2003 bevoegd is van het cassatiedossier kennis te nemen en schriftelijke opmerkingen in te dienen in deze cassatieprocedure.

3. De wens van de Europese Commissie tot interventie in cassatie ex art. 15(3) Vo. 1/2003

3.1. De Europese Commissie baseert haar wens tussen te komen in cassatie op art. 15 Vo.1/2003, dat de rol van de Commissie en van de nationale mededingingsautoriteiten bepaalt bij de toepassing van communautair mededingingsrecht door de nationale rechter. Art. 15(3) Vo.1/2003 luidt:

"(...) Indien de coherente toepassing van artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag [thans art. 101 en 102 VwEU; PJW] zulks vereist, kan de Commissie, eigener beweging, schriftelijke opmerkingen bij de rechterlijke instanties van de lidstaten indienen. Met de toestemming van de betrokken rechterlijke instantie kan zij ook mondelinge opmerkingen maken.

Enkel met het oog op de formulering van hun opmerkingen kunnen de mededingingsautoriteiten van de lidstaten en de Commissie de betrokken rechterlijke instantie van de lidstaat verzoeken hun alle voor de beoordeling van de zaak noodzakelijke stukken toe te zenden of te laten toezenden."

3.2. De preambule van Vo. 1/2003 luidt op dit punt als volgt:

"(21) Een samenhangende toepassing van de mededingingsregels vereist ook een regeling van de samenwerking tussen de rechterlijke instanties van de lidstaten en de Commissie. Dit geldt voor alle rechterlijke instanties van de lidstaten die de artikelen 81 en 82 van het Verdrag toepassen, ongeacht of zij dit doen in rechtszaken tussen particulieren, als openbare handhavingsinstanties of als beroepsinstanties. Met name moeten de nationale rechterlijke instanties de mogelijkheid hebben zich tot de Commissie te wenden om inlichtingen of adviezen over de toepassing van het communautaire mededingingsrecht te verkrijgen. Anderzijds moeten de Commissie en de mededingingsautoriteiten van de lidstaten de bevoegdheid hebben schriftelijke of mondelinge opmerkingen voor de nationale rechterlijke instanties te maken, wanneer hun verzocht wordt artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag toe te passen. Deze opmerkingen moeten worden ingediend binnen het kader van de nationale procedures en praktijken, waaronder die welke de rechten van de partijen vrijwaren. Te dien einde moet ervoor worden gezorgd dat de Commissie en de mededingingsautoriteiten van de lidstaten over voldoende gegevens inzake de voor de nationale rechterlijke instanties gevoerde procedures kunnen beschikken."

3.3. De Commissie interpreteert haar bevoegdheid als volgt in haar Mededeling samenwerking met rechterlijke instanties (beleidsregel; soft law): (20)

"32. De verordening bepaalt dat de Commissie alleen opmerkingen zal indienen wanneer de coherente toepassing van de artikelen 81 of 82 van het Verdrag zulks vereist. Gelet op deze doelstelling, zal de Commissie haar opmerkingen beperken tot een economische en juridische analyse van de feiten die aan de bij de nationale rechter aanhangige zaak ten grondslag liggen.

33. Om de Commissie in staat te stellen nuttige opmerkingen te formuleren, kunnen de nationale rechterlijke instanties worden verzocht een afschrift van alle voor de beoordeling van de zaak noodzakelijke stukken aan de Commissie toe te zenden of te doen toezenden. (...).

34. Aangezien in de verordening geen procedureel kader voor het maken van opmerkingen is vastgesteld, bepalen de procedure voorschriften en praktijken van de lidstaten het relevante procedurele kader. (...)"

De samenwerking tussen de Commissie en de nationale rechters is gebaseerd op de Gemeenschapstrouw, aldus punt 15 van de mededeling. Volgens punt 35 moeten de nationale procesregels over de door de Commissie te maken schriftelijke opmerkingen voldoen aan het gelijkwaardigheidsbeginsel (non-discriminatie) en het doeltreffendheidsbeginsel (effet utile): het mag voor de Commissie niet moeilijker zijn dan voor andere interveniënten in andere procedures om

tussen te komen en het mag evenmin nagenoeg onmogelijk of uiterst bezwaarlijk voor haar worden gemaakt; (ook) volgens punt 17 van de mededeling kan de bevoegdheid van de Commissie niet worden beperkt door nationaal procesrecht.

3.4. Punt 19 van de Mededeling luidt:

"Ongeacht de vorm van deze samenwerking met de nationale rechterlijke instanties zal de Commissie de onafhankelijkheid van deze instanties respecteren. De door de Commissie verleende bijstand bindt de nationale rechterlijke instanties bijgevolg niet."

Ook volgens de Nederlandse regering hebben de opmerkingen van de Commissie de juridische status van advies aan de nationale rechter. (21)

3.5. Aan art. 15(3) Vo. 1/2003 is in Nederland uitvoering gegeven met art. 89h Mededingingswet (Mw), dat op 1 juli 2005 inwerking is getreden: (22)

"1. De raad of de Commissie van de Europese Gemeenschappen kan, niet optredende als partij, bij de behandeling van een beroep bij de administratieve rechter schriftelijke opmerkingen maken ingevolge artikel 15, derde lid, eerste alinea, van verordening 1/2003, indien de raad of de Commissie van de Europese Gemeenschappen de wens daartoe te kennen heeft gegeven. De rechter kan daarvoor een termijn bepalen. Met toestemming van de rechter kunnen zij ter zitting ook mondelinge opmerkingen maken.

2. Op een verzoek ingevolge artikel 15, derde lid, tweede alinea, van verordening 1/2003 verstrekt de rechter aan de raad en de Commissie van de Europese Gemeenschappen alle in die bepaling bedoelde stukken. Partijen kunnen binnen een door de rechter te bepalen termijn hun mening geven over de verstrekte stukken.

3. Partijen kunnen binnen een door de rechter te bepalen termijn reageren op de opmerkingen van de raad of de Commissie van de Europese Gemeenschappen. De rechter kan partijen in staat stellen op elkaars opmerkingen te reageren."

3.6. De Memorie van Toelichting bij deze bepaling vermeldt onder meer het volgende: (23)

"(...) Een verzoek aan of toestemming van de rechter is voor het maken van schriftelijke opmerkingen niet vereist. (...). De rechter dient de wens van de (...) Commissie om opmerkingen te maken steeds te honoreren, met dien verstande dat de rechter de termijnen bepaalt en in het algemeen toeziet op het verloop van de procedure en op het voorkomen van vertraging (...). Ingevolge artikel 15, derde lid, tweede alinea, van de verordening kunnen (...) en de Commissie enkel met het oog op de formulering van hun opmerkingen de betrokken rechterlijke instantie verzoeken hun alle voor de beoordeling van de zaak noodzakelijke stukken toe te zenden of te laten toezenden. (...). Partijen kunnen zich binnen een door de rechter te bepalen termijn over de te verstrekken stukken uitlaten. In verband met het beginsel van hoor en wederhoor moeten partijen kennis kunnen nemen van en kunnen reageren op de opmerkingen van de (...) Commissie. (...). De rechter bepaalt de wijze waarop en de termijnen waarbinnen partijen mogen reageren. Zonodig kunnen partijen op elkaars commentaar reageren (...). Partijen kunnen aangeven door de Commissie (...) gehoord te willen worden tijdens de voorbereiding van de opmerkingen. De rechter kan (...) de Commissie er in zo'n geval op wijzen dat het hem verstandig lijkt beide partijen te horen voordat de opmerkingen worden ingediend, respectievelijk voorgedragen."

3.7. De Commissie is in hoger beroep bij het Hof Amsterdam al tussengekomen (zie 1.9 e.v. hierboven) nadat het HvJ prejudicieel had geoordeeld dat zij bevoegd is opmerkingen in deze fiscale procedure te maken omdat fiscale aftrekbaarheid van EU-kartelboeten de doeltreffendheid ervan kan beïnvloeden. (24)

3.8. De belanghebbende stelde voor het Hof Amsterdam dat de Commissie-interventie genegeerd moest worden omdat het geschil over 2002 gaat, toen Vo. 1/2003 nog niet in werking was (dat gebeurde pas op 1 mei 2004). Het Hof heeft echter geoordeeld (zie 1.12 hierboven) dat buiten redelijke twijfel staat (r.o. 5.4.3) dat art. 15(3) Vo. 1/2003 op 1 mei 2004 onmiddellijk werkte vanaf 1 mei 2004 en dat de Commissie haar in die bepaling toegekende bevoegdheden kan uitoefenen in iedere op 1 mei 2004 lopende dan wel na dat tijdstip aangevangen gerechtelijke procedure, ongeacht of de litigieuze feiten of de feiten waarover zij opmerkingen wil inbrengen, dateren van vóór 1 mei 2004. Geursen meent dat de redenering onjuist, maar de uitkomst juist is. Het gaat zijns inziens niet om onmiddellijke werking, maar om terugwerkende kracht van een procedureregule. Hij schrijft in FED 2010/49 (de volzin is vervormd, maar de strekking lijkt duidelijk):

"Wat betreft art. 15 van verordening 1/2003 kan wat mij betreft slechts de conclusie worden getrokken dat dit een procedureregule is en is deze op 1 mei 2004 van toepassing is geworden op alle aanhangige zaken, ook betreffen die geschillen die periodes voor die datum."

3.9. De partijen klagen in cassatie niet over 's Hofs oordeel op dit punt. Ik ga er van ambtswege op in omdat deze rechtsvraag niet aan het HvJ is voorgelegd.

3.10. Vo. 1/2003 bevat geen overgangsrecht op het punt van uitoefening van de toegekende bevoegdheden. Eén van de uitgangspunten van overgangsrechtsvinding, (25) óók voor het HvJ, is dat voor terugwerkende kracht van wetgeving expliciete gronden moeten bestaan:

"12. Bij gebreke van duidelijke aanwijzingen voor het tegendeel mag er aan de bepalingen ener verordening geen terugwerkende kracht worden toegekend. En het verdient opmerking dat bewoordingen en opzet der verordening geenszins in de richting van terugwerkende kracht wijzen en juist leiden tot de gevolgtrekking dat haar bepalingen alleen voor de toekomst gelden." (26)

3.11. Maar een uitgangspunt in de rechtspraak van het HvJ is ook dat nieuwe EU-wetgeving zonder overgangsrecht in beginsel onmiddellijk werkt:

"21. Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzet dat een verordening met terugwerkende kracht wordt toegepast, ongeacht of de gevolgen hiervan voor de betrokkene gunstig of ongunstig zijn, tenzij uit een voldoende duidelijke aanwijzing in de bewoordingen of in de doelstellingen van de verordening kan worden afgeleid dat deze niet enkel voor de toekomst is vastgesteld (...). Hoewel de nieuwe wet aldus enkel geldt voor de toekomst, is zij volgens een algemeen erkend beginsel ook van toepassing, tenzij anders is bepaald, op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de oude wet zijn ontstaan (...)." (27)

3.12. Het HvJ maakt bovendien onderscheid tussen procesregels zoals de litigieuze interventiebevoegdheid en materiële regels:

"9. Worden procesregelen doorgaans geacht te gelden voor alle bij hun inwerkingtreding hangende rechtsgedingen, met materiële rechtsregelen is dit niet het geval, integendeel, laatstgenoemde regelen worden geacht ten aanzien van voor hun inwerkingtreding verworven rechtsposities alleen te gelden, voor zover er blijktens hun bewoordingen, doelstelling of opzet, zulke gevolgen aan dienen te worden toegekend." (28)

En:

"19. Volgens vaste rechtspraak worden de procedureregels in het algemeen geacht te gelden voor alle bij de inwerkingtreding ervan aanhangige geschillen (...)." (29)

3.13. In de zaak Tsapalos en Diamantakis(30) achtte het HvJ Richtlijn 76/308/EEG (inzake wederzijdse bijstand bij invordering van onder meer douanerechten) van toepassing op een vordering ontstaan vóór inwerkingtreding van die richtlijn. Het HvJ baseerde zich op het procedurele karakter van de richtlijn:

"20. Zoals de Griekse regering en de Commissie terecht hebben opgemerkt, moeten de bepalingen van de richtlijn als procedureregels worden aangemerkt, aangezien de richtlijn alleen de erkenning en de executie van bepaalde categorieën van in een andere lidstaat ontstane schuldvorderingen regelt, zonder voorschriften inzake hun ontstaan of omvang vast te stellen.

21. Voorts wettigt geen enkele bepaling van de richtlijn de conclusie dat de gemeenschapswetgever de toepassing van de procedureregels heeft willen beperken tot schuldvorderingen die na de inwerkingtreding van deze richtlijn zijn ontstaan in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd.

22. Integendeel, het doel van de richtlijn - blijktens de tweede en de derde overweging van de considerans de hindernissen voor de werking van de gemeenschappelijke markt ten gevolge van de moeilijkheden verbonden aan de grensoverschrijdende invordering van de betrokken schuldvorderingen op te heffen en frauduleuze handelingen te verhinderen - pleit voor de toepasselijkheid van de richtlijn op schuldvorderingen die reeds vóór de inwerkingtreding van de richtlijn zijn ontstaan in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd.

23. Bijgevolg moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij van toepassing is op schuldvorderingen betreffende douanerechten die in een lidstaat zijn ontstaan en het voorwerp uitmaken van een titel die door die staat is afgegeven voordat voornoemde richtlijn in de andere lidstaat, waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, in werking is getreden."

3.14. In de zaak MDI/Van Raalte(31) voor het gerechtshof 's-Gravenhage heeft dat hof geweigerd een door Vo. 1/2003 bij de nationale rechter gelegde beoordelingsbevoegdheid te gebruiken ter zake van omstandigheden vóór inwerkingtreding van die verordening. De zaak betrof een verzoek van MDI tot tenuitvoerlegging van Amerikaanse arbitrale vonnissen die de houder van een exclusieve Benelux-licentie (Van Raalte) veroordeelden om schade van de licentiegever (MDI) te vergoeden. Het hof weigerde verlop tot tenuitvoerlegging omdat de licentieovereenkomst in strijd was met art. 81(1) EG (thans: art. 101(1) VwEU), zodat tenuitvoerlegging in strijd zou zijn met de openbare orde (de nietigheid betrof de gehele overeenkomst). MDI voerde onder meer aan dat het, na het van kracht worden van Vo. 1/2003 op 1 mei 2004, aan de nationale rechter is om te beoordelen of aanleiding bestaat tot een individuele ontheffing ex art. 81(3) EG.(32) Het Hof Den Haag oordeelde als volgt: "15. (...) Alhoewel de genoemde verordening op dit punt niet uitdrukkelijk voorziet in bepalingen van overgangsrecht, gaat het hof ervan uit - mede gelet op de omstandigheid dat de verordening een ingrijpende wijziging inhoudt van het stelsel van bevoegdheden van enerzijds de Commissie en anderzijds de nationale rechter - dat zij geen terugwerkende kracht heeft, in die zin dat aan de rechter na 1 mei 2004 een ontheffing zou kunnen worden verzocht voor een tijdvak, gelegen voor die datum, laat staan ten aanzien van een overeenkomst die reeds in 1998 is beëindigd. Overigens zijn door MDI ook onvoldoende feiten en omstandigheden aangevoerd die tot het toekennen van een individuele ontheffing zouden kunnen leiden."

3.15. Vo. 1/2003 is het resultaat van een ingrijpende hervorming van de handhaving van de EU-mededingingsregels.(33) Die handhaving werd gedecentraliseerd omdat de Commissie (kort gezegd) het notificatie- en ontheffingssysteem niet meer aankon in een uitdijende EG (EU). Sindsdien moeten ondernemingen zonder voorafgaande notificatie aan en ontheffingsverzoek jegens de Commissie zelf beoordelen [op basis van rechtstreekse werking van art. 81(3) EG (thans art. 101(3) VwEU)] of hun gedrag binnen het EU-kartelverbod valt. Sindsdien hebben voorts de rechters van de lidstaten ingevolge art. 6 Vo. 1/2003(34) de bevoegdheid om art. 81(3) EG (art. 101(3) VwEU) toe te passen, dus ook om individuele ontheffingen van het kartelverbod te verlenen. Onder het oude regime ex Vo. 17 van 1962(35) was de Commissie exclusief bevoegd om individuele ontheffingen te verlenen (groepsvrijstellingsverordeningen werden uiteraard wel door de nationale rechters toegepast). Een consequentie van het oude systeem was dat het niet (tijdig) aanmelden van een overeenkomst bij de Commissie bij later geschil een beroep op een individuele ontheffing bij voorbaat uitsloot. In dit licht bezien, meen ik dat het Hof Den Haag zich terecht niet bevoegd achtte individuele ontheffing te verlenen. Vo. 1/2003 creëerde immers een bevoegdheid voor de rechter om een materiële regel van EU-mededingingsrecht (een individuele ontheffing) toe te passen.

3.16. Art. 15(3) Vo. 1/2003 betreft echter geen rechterlijke beoordelingsbevoegdheid. Het creëert - in het kader van de samenwerking tussen de Commissie en de nationale rechterlijke instanties bij de handhaving van communautaire mededingingsregels - een bevoegdheid voor de Commissie om niet-bindende schriftelijke opmerkingen te maken in procedures over de toepassing van die mededingingsregels, waarbij - gegeven het ontbreken van een procesrechtelijk kader in de verordening zelf - het nationale procesrecht van de lidstaten de procedure bepaalt.(36) Die bevoegdheid is verleend met het oog op samenhangende toepassing van de EU-mededingingsregels (zie ook punt 21 van de preambule van de verordening).

3.17. Op grond van het bovenstaande meen ik met het Hof Amsterdam dat art. 15(3) Vo. 1/2003 onmiddellijk werkte, zodat de Commissie bevoegd was in hoger beroep opmerkingen in te dienen.

3.18. Tekst noch preambule van de Verordening bieden vervolgens steun aan de veronderstelling dat de Commissie maar één keer in een nationale procedure zou mogen interveniëren en niet in cassatie opnieuw zou mogen tussenkomen. Integendeel: het gaat immers om - liefst EU-wijde - uniforme toepassing van EU-mededingingsregels, en juist in de hoogste nationale instantie valt op dat punt het meeste effect te bereiken.

3.19. De belanghebbende stelt echter dat Commissie-interventie in cassatie afgehouden moet worden omdat de cassatierechter niet gaat over de feitelijke kwesties die de Commissie volgens de belanghebbende voor het voetlicht wil brengen.

3.20. De cassatieprocedure biedt inderdaad niet de mogelijkheid om nieuwe feiten of nieuw

bewijsmateriaal in te brengen. De Hoge Raad moet de feiten nemen zoals het Hof Amsterdam hen heeft vastgesteld, behoudens onbegrijpelijkheid (art. 79(1) Wet op de rechterlijke organisatie) en tenzij het punten van ondergeschikte aard betreft (art. 29 e(2) AWR).(37)

3.21. Dat staat echter niet in de weg aan Commissie-interventie. In de eerste plaats weten wij niet wat de Commissie voor het voetlicht wil brengen. Interventie kan mijns inziens niet afgehouden worden op grond van een speculatieve prognose omtrent de feitelijkheid van de inhoud ervan. In de tweede plaats is de vraag of de opgelegde boete voordeel ontnemt of bestraft of beide - anders dan de belanghebbende stelt - niet slechts feitelijk van aard, maar mede kwalificatief en daarmee mede rechtskundig. Bovendien staat het de Commissie vrij feitelijkheden voor het voetlicht te brengen, zoals het u vervolgens vrij staat daar geen acht op te slaan vanwege hun feitelijkheid. Het staat haar eveneens vrij kwesties voor het voetlicht te brengen die - mijns inziens (zie de aangehechte bijlage bij de conclusie van 22 december 2009 in de bij u aanhangige zaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928) - irrelevant zijn voor de niet-afrekbaarheid van kartelboeten in Nederland, zoals de kwestie voordeelontneming of bestraffing, nu u nog niet gesproken heeft en dus nog niet vast staat dat die kwestie maar intern recht inderdaad irrelevant is voor de afrekbaarheidsvraag.

3.20 Ik meen daarom dat de Europese Commissie, ook al voorziet nationaal procesrecht niet in kennisneming door derden, op grond van EU-recht toegang heeft tot het cassatiedossier en bevoegd is de haar conveniërende schriftelijke opmerkingen bij u in te dienen binnen een door u te stellen korte doch redelijke termijn. Ook de Commissie is gebonden aan een geheimhoudingsplicht (zie punten 19 en 23-26 van de boven geciteerde samenwerkingsmededeling van de Commissie). Mocht de Commissie betogen dat de feiten anders zijn dan het Hof Amsterdam hen heeft vastgesteld of stellingen innemen die feitelijk onderzoek vergen, dan kunt u daar geen betekenis aan hechten. Ik merk wel op dat deze laatste nationale procesregel onder omstandigheden moet wijken indien de effectiviteit van het EU-recht onaanvaardbaar in het gedrag zou komen(38) (u zou alsdan moeten terugwijzen naar de feitenrechter voor feitenonderzoek, ook al zou dat in een zaak zonder EU-aspecten niet gebeuren). Zou de Commissie in casu in cassatie punten opbrengen die in de feitelijke instanties niet aan de orde zijn geweest en die onderzoek naar feiten vergen, dan is het mijns inziens niet in strijd met EU-recht om aan die punten voorbij te gaan.(39) De Commissie had die feiten immers ook in feitelijke instantie kunnen opbrengen.

4. Heeft het arrest HvJ 1 juli 2010, C-407/08 (B KG v Commissie) fiscale implicaties? (neen)

4.1. De Duitse concernboeteling, B KG, heeft - anders dan de Rechtbank veronderstelde(40) - beroep ingesteld bij het HvJ tegen de haar door de Commissie opgelegde kartelboete.

4.2. Het Gerecht van eerste aanleg van de EG (het Gerecht) heeft op 8 juli 2008 de vordering van B KG primair tot nietigverklaring van de beschikking, subsidiair tot verlaging van de boete, verworpen. (41)

4.3. B KG heeft bij het HvJ EG vernietiging gevorderd van dat arrest van het Gerecht. Het HvJ heeft op 1 juli 2010 weliswaar het arrest van het Gerecht inderdaad vernietigd, maar alleen voor zover B KG daarbij op een bepaalde grond verantwoordelijkheid werd gehouden voor de inbreuken van de ondernemingen van het X-concern op het EG-kartelverbod; hij heeft het beroep van B KG tot nietigverklaring van de boetebeschikking niettemin verworpen omdat er een andere reden was om B KG verantwoordelijk te houden. Het HvJ overwoog daaromtrent onder meer als volgt: (42)  
"87. Aangaande de rol van rekwirante binnen de groep X heeft het Gerecht in punt 358 van het bestreden arrest vastgesteld dat rekwirante zich in de administratieve procedure als enige gesprekspartner van de Commissie heeft gepresenteerd en deze hoedanigheid tijdens die procedure op geen enkel moment heeft betwist. In punt 359 van hetzelfde arrest heeft het Gerecht opgemerkt dat ofschoon de Commissie in de mededeling van de punten van bezwaar op het standpunt stond dat de inbreuk de hele groep X betrof en dat rekwirante op basis van de in die mededeling vervatte informatie wel moest weten dat zij de geadresseerde van een definitieve beschikking van de Commissie zou kunnen zijn, zij niettemin de Commissie heeft geantwoord zonder aan de orde te stellen dat zij de verantwoordelijke onderneming was voor het optreden van de groep in het kader van de inbreuk.

88. In punt 360 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geconcludeerd dat rekwirante in een dergelijke situatie in de loop van de administratieve procedure had moeten reageren om haar recht

niet te verwerken en had moeten aantonen dat, ondanks de door de Commissie vastgestelde elementen, de door de vennootschappen van de groep X gepleegde inbreuk haar niet kon worden toegerekend.

(...)

92. Door te oordelen dat X in de loop van de administratieve procedure had moeten reageren om haar recht dit voor de rechter van de Unie te doen, niet te verwerken, heeft het Gerecht (...) blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

93. Mitsdien moet het bestreden arrest worden vernietigd voor zover het Gerecht in punt 362 van dat arrest heeft geoordeeld dat rekwirante de voor het handelen van de groep X in het kader van de inbreuk verantwoordelijke onderneming was, en moet de hogere voorziening voor het overige worden verworpen.

Het in het beroep voor het Gerecht aangevoerde middel ontleend aan schending van artikel 15, lid 2, van verordening nr. 17

94. Krachtens artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie vernietigt het Hof de beslissing van het Gerecht indien het verzoek om hogere voorziening gegrond is. Het kan dan zelf de zaak afdoen wanneer deze in staat van wijzen is. Dit is hier het geval.

95. Aangaande de rol van rekwirante binnen de groep X moet worden onderzocht of de Commissie een onjuiste beoordeling heeft gemaakt door rekwirante te beschouwen als alleen verantwoordelijk voor het handelen van de ondernemingen van de groep, die, zoals in punt 86 van het onderhavige arrest is vastgesteld, samen een economische eenheid vormen.

(...)

110. Hieruit volgt dat de conclusie van de Commissie dat rekwirante verantwoordelijk moest worden geacht voor alle handelingen van de groep X, niet op een onjuiste beoordeling berust.

111. Het vierde middel van het door rekwirante bij het Gerecht ingestelde beroep, dat is ontleend aan schending van artikel 15, lid 2, van verordening nr. 17, moet dus worden verworpen."

Het dictum luidt als volgt:

"1) Het arrest van het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen van 8 juli 2008, B/Commissie (T-52/03), wordt vernietigd voor zover B KG daarbij de verantwoordelijkheid krijgt opgelegd voor de inbreuken die zijn gepleegd door de ondernemingen die de groep X vormen.

2) De hogere voorziening wordt voor het overige verworpen.

3) Het beroep van B KG strekkende tot nietigverklaring van beschikking 2005/471/EG van de Commissie van 27 november 2002 betreffende een procedure overeenkomstig artikel 81 van het EG-Verdrag ten aanzien van BPB PLC, A KG, Société Lafarge SA en Gyproc Benelux NV (Zaak COMP/E-1/37.152 - Gipsplaten), wordt verworpen.

4) Elke partij draagt haar eigen kosten (...)."

4.4. Op het eerste gezicht lijkt uit het dictum sub 1 te volgen dat de boete ten onrechte aan B KG is opgelegd, maar bij nader inzien blijkt dat slechts de grond waarop het Gerecht B KG verantwoordelijk hield voor de inbreuken van het X-concern niet deugde (zie punt 87-93). De boete-beschikking van de EU-Commissie is dus in stand gebleven (zie punt 94-111 en het dictum sub 3) en onherroepelijk geworden. Dit arrest van het HvJ in de zaak C-407/08 heeft daarom mijns inziens geen consequenties voor belanghebbendes zaak. In punt 110 van het HvJ-arrest wordt B KG aangewezen als de verantwoordelijke voor het handelen van het X-concern.

## 5. Het juridische kader

5.1. Art. 3.14 Wet IB luidde in 2002, voor zover in cassatie van belang, als volgt:

"1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:

(...)

c. geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter (...), alsmede geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie en boeten en verhogingen opgelegd ingevolge (...) de Mededingingswet;

d. misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de



bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;

e. misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige ter voorkoming van strafvervolging in Nederland aan de gestelde voorwaarden heeft voldaan;

(...)

3. Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet:

a. voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en

b. vergoeding van door het misdrijf veroorzaakte schade.

(...)"

5.2. Art. 26 IVBPR luidt in de authentieke Engelse tekst als volgt:

"All persons are equal before the law and are entitled without any discrimination to the equal protection of the law. In this respect, the law shall prohibit any discrimination and guarantee to all persons equal and effective protection against discrimination on any ground such as race, colour, sex, language, religion, political or other opinion, national or social origin, property, birth or other status."

5.3. Art. 14 EVRM luidt in de authentieke Engelse tekst als volgt:

"The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status."

Deze bepaling biedt dus geen autonoom discriminatieverbod, maar is in haar werking beperkt tot de in het EVRM en bijbehorende protocollen opgenomen rechten en vrijheden, waaronder het eigendomsgrondrecht ex art. 1 Eerste Protocol EVRM. Het evenals art. 26 IVBPR wél autonome discriminatieverbod van art. 1 Twaalfde Protocol bij het EVRM is pas op 1 april 2005 in werking getreden (Trb. 2005, nr. 184), zodat in casu aan het Twaalfde Protocol niet (van ambtswege) hoeft te worden getoetst.

5.4. Art. 1 Eerste Protocol EVRM luidt in de authentieke Engelse tekst als volgt:

"Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties."

6. De uitsluiting van kartelboeten uit het fiscale kostenbegrip (art. 3.14 Wet IB 2001)

6.1. Uit de parlementaire behandeling van de in 1991 ingevoerde aftrekuitsluiting van strafrechtelijke en enkele bestuurlijke geldboetes (art. 8a Wet op de inkomstenbelasting 1964, de voorloper van het huidige art. 3.14 Wet IB 2001), blijkt dat de wetgever voorrang wilde geven aan de volle werking van het strafrecht boven het fiscale nettobeginsel c.q. totaalwinstbegrip en dat een "pragmatische" oplossing is gekozen: (43)

"(...) zich een spanningsveld voordoet tussen twee verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht: enerzijds het strafrecht met als doel de handhaving van onze rechtsorde door middel van strafoplegging en anderzijds het belastingrecht met als belangrijk beginsel de fiscale neutraliteit. Dit spanningsveld vindt zijn oorzaak in de omstandigheid dat strafrechtelijke boeten (en geldsommen welke worden betaald ter voorkoming van strafvervolging) vanuit uiteenlopende gezichtspunten kunnen worden benaderd en, redenerende vanuit de eigen beginselen van de desbetreffende rechtssystemen, met betrekking tot de aftrekbaarheid tot een verschillende opvatting kunnen leiden. Een vanuit beide gezichtspunten bezien theoretisch juiste en voor de fiscale praktijk en de strafrechtspraktijk uitvoerbare oplossing om het bovengeschetste spanningsveld te doorbreken, zonder daarbij in strijd te komen met de aard en het doel van de desbetreffende rechtssystemen, zien wij niet. De eenheid van onze rechtsorde dwingt evenwel tot een oplossing. Naar onze mening biedt alleen een pragmatische benadering daartoe de mogelijkheid.

In deze situatie hebben wij gemeend het belang van een doeltreffend straftoemtingsbeleid, en de wens bij de uitvoering daarvan rechtsongelijkheid zoveel mogelijk te voorkomen, het zwaarst te moeten laten wegen. Zoals in de inleiding reeds werd opgemerkt, brengt dit met zich mee dat de fiscale aftrekbaarheid van geldboeten en daarvoor in de plaats tredende transactiebedragen dient te

worden opgeheven. Hierbij zij aangetekend, dat het beginsel van de fiscale neutraliteit daardoor op zichzelf niet wordt aangetast. Ook in de toekomst zal de fiscus zich immers niet met de toelaatbaarheid van bepaalde gedragingen behoeven in te laten. Van belang is slechts of naar aanleiding van die gedragingen een geldboete is opgelegd dan wel een transactie is aangegaan. De ter voldoening daarvan betaalde geldsommen zullen dan bij het bepalen van de winst of de aftrekbare kosten buiten beschouwing moeten blijven.

(...)

De voorgestelde regeling houdt in dat de mogelijkheid dat geldboeten ten laste van de winst of van de inkomsten worden gebracht, komt te vervallen. Gegeven de doelstelling van het onderhavige wetsvoorstel gaat het daarbij om geldboeten welke zijn opgelegd door een Nederlandse strafrechter. Dit betekent dat met betrekking tot geldboeten welke worden opgelegd door een buitenlandse rechter, dan wel door bijvoorbeeld een orgaan van de Europese Gemeenschappen, geen wijziging wordt aangebracht in het huidige regime.

(...)

Onder geldboete wordt verstaan de als zodanig opgelegde straf. In artikel 9 van het Wetboek van Strafrecht wordt bij de opsomming van de mogelijke straffen de geldboete met name genoemd. Buiten aanmerking blijven dus: verbeurdverklaringen, onttrekkingen aan het verkeer, ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordelen e.d. Voor een deel gaat het hier om maatregelen die een geheel ander oogmerk hebben dan de als zodanig benoemde straffen, voor een ander deel om bijkomende straffen waarvan het praktisch belang in de regel aanzienlijk geringer is dan dat van de geldboete."

6.2. De Memorie van Antwoord vermeldt voorts onder meer:

"Algemeen

(...)

Met betrekking tot de kanttekening die de leden van de P.v.d.A.-fractie en de S.G.P.-fractie, alsmede het lid van de R.P.F.-fractie, plaatsen bij het beginsel van de fiscale neutraliteit merken wij in aansluiting op hetgeen in de memorie van toelichting (blz. 3) [zie 5.1 hierboven; PJW] is uiteengezet op, dat dit beginsel op zichzelf niet wordt aangetast. Ook na afschaffing van de fiscale aftrekbaarheid van geldboeten behoeft de fiscus zich niet in te laten met de toelaatbaarheid van bepaalde gedragingen. Het niet aftrekbaar zijn van een geldboete heeft wel tot gevolg dat de inspecteur voortaan niet mee behoeft te toetsen of een boete wel zakelijk is en derhalve aftrekbaar is.

(...)

De leden van de fractie van D66 zijn van mening dat, hoewel zij met ons het uitgangspunt delen dat geldboeten niet meer aftrekbaar dienen te zijn, er slechts in het geval van een niet-economisch delict een duidelijke relatie ligt tussen enerzijds straf en anderzijds vermijdbaar gedrag. Onzes inziens is er ook bij economische delicten sprake van vermijdbaar gedrag, waarop dan ook bij veroordeling door de rechter met straf wordt gereageerd. De omstandigheid dat deze delicten worden begaan in de uitoefening van een onderneming, is naar onze mening in het kader van het onderhavige wetsvoorstel niet van betekenis. Ook het door deze leden signaleerde verband tussen het economische delict en het fiscale beginsel dat kosten die worden gemaakt ter verwerving van het inkomen in beginsel aftrekbaar zijn, kan hieraan niet afdoen. Het is immers zo dat zowel tot de aftrekbaarheid van kosten als tot de belastbaarheid van voordelen wordt geconcludeerd nadat beide, los van elkaar, aan het winst- en inkomstenbegrip zijn getoetst. Deze afzonderlijke beoordeling wordt door het onderhavige wetsvoorstel niet opzij gezet. Wel wordt daarin de aftrekbaarheid van geldboeten en daarmee gelijk te stellen bedragen opgeheven."(44)

En:

"Verbeurdverklaring en dergelijke

(...)

Voor zover verbeurdverklaringen, onttrekkingen aan het verkeer en ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordelen een heel ander oogmerk hebben dan geldboeten, achten de leden van de P.v.d.A.-fractie het begrijpelijk dat deze regelingen buiten de werkingssfeer van het wetsvoorstel blijven. (...)

In het strafrecht wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdstraffen, bijkomende straffen en maatregelen. Zijn de hoofdstraffen, waaronder de geldboete, en in wat mindere mate ook de bijkomende straffen in de eerste plaats gericht op leedtoevoeging, voor de maatregelen, waaronder de onttrekking aan het verkeer en de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel, is dit niet het geval. Het oogmerk is hier niet leedtoevoeging, doch het beschermen van de maatschappij, in

casu tegen het ongecontroleerde bezit van bepaalde voorwerpen of door het inhoud geven aan de zienswijze dat misdaad niet behoort te lonen. Dit geheel andere oogmerk verklaart waarom de genoemde maatregelen buiten de voorgestelde regeling zijn gehouden. (...). Reagerend op een nadere vraag van deze leden merken wij op, dat ook in economisch opzicht verschil valt te constateren tussen de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel en de geldboete. De ontneming brengt de veroordeelde terug in de uitgangspositie van vóór het delict, de geldboete zet de veroordeelde nog een stap verder terug. Ook in ander opzicht is er economisch verschil: door de ontneming verliest de veroordeelde rechtstreeks zijn voordeel van het delict, welke opbrengst, indien deze als inkomsten of als winst kan worden aangemerkt, aan belastingheffing is onderworpen. Bij een geldboete is dit rechtstreekse verband, het terugdraaien van het voordeel, afwezig en gaat het, zoals gezegd, om leedtoevoeging ter zake van het delict. Ook daarom achten wij het wenselijk de ontneming van het wederrechtelijk verkregen, aan de belastingheffing onderworpen, voordeel aftrekbaar te laten blijven en op dit uitgangspunt - door het stellen van extra voorwaarden - geen uitzondering te maken." (...) De in het voorgaande bedoelde factoren, te weten het in de praktijk niet steeds duidelijke onderscheid tussen verbeurdverklaringen, onttrekkingen aan het verkeer en ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordelen, de meestal geringe waarde van de verbeurd verklaarde voorwerpen en het overigens veelal ontbreken van een duidelijke waardebeoordeling van die voorwerpen, hebben ons er toe gebracht, met het oog op een voor de uitvoeringspraktijk begrijpelijke en hanteerbare oplossing, ook de verbeurdverklaringen buiten de voorgestelde regeling te laten. Daarbij zijn wij ons er van bewust dat daardoor in bepaalde gevallen de mogelijkheid van de fiscale aftrek van een als straf bedoelde sanctie blijft bestaan. Al met al achten wij deze uitkomst echter verantwoord." (45)

6.3. Door een amendement Van der Vaart/Vreugdenhil zijn meteen ook geldboeten opgelegd door een instelling van de EG onder de aftrekuitsluiting gebracht. Dat amendement werd als volgt toegelicht: (46)

"Het amendement beoogt een einde te maken aan de aftrekbaarheid van geldboeten opgelegd door een EG-instelling. Hiervoor gelden dezelfde argumenten als voor het niet-aftrekbaar maken van Nederlandse boeten. Het amendement is beperkt tot de winstsfeer waar deze kwestie relevant is. De opbrengst is niet exact aan te geven maar beperkt van omvang."

Uit een Brief van 22 mei 1990 van de staatssecretaris van Financiën Van Amelsvoort aan de Voorzitter van de Tweede Kamer blijkt dat de staatssecretaris aanvankelijk bezwaren had tegen die aftrekuitsluiting, maar zich heeft laten overtuigen door het debat en de inbreng van de deskundige Mulder: (47)

"Overeenkomstig onze toezegging van 10 mei hebben de Minister van Justitie en ondergetekende zich, te zamen met de meest betrokken collega's, beraden over de amendementen betreffende het wetsvoorstel Wijziging van de inkomstenbelasting en de loonbelasting (afschaffing aftrekbaarheid geldboeten), Kamerstuk 20 857. Dit heeft ons tot de volgende conclusies geleid:

Het amendement op stuk nr. 15 (geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Gemeenschappen). Wij hebben overwogen dat in de meeste lidstaten de door een EG-instelling opgelegde boeten niet aftrekbaar zijn. Alleen in Nederland, Italië en het Verenigd Koninkrijk bestaat een andere situatie. Gelet op de argumentatie in het debat over het wetsvoorstel - die ook steun vindt in een pleidooi van een gezaghebbend deskundige als A. Mulder (S.E.W. 1989, pp. 459-478) - willen wij ons niet langer verzetten tegen aanvaarding van dit amendement. Daarbij hebben wij laten meewegen dat de Europese communautaire regels deel uitmaken van de in Nederland geldende rechtsorde."

Niettemin liet ook de genoemde deskundige Mulder zien dat EG-geldboeten mede voordeel ontnemen: (48)

"In het voorafgaande heb ik 2 arresten in het bijzonder vermeld, dat betreffende de suiker-industrie (16 dec. 1975) en dat in de zaak Pionier (7 juni 1983). Zij geven een indruk van de factoren, die bij het bepalen van de strafmaat een rol kunnen spelen. De eerste en voornaamste factor is: de ernst van de inbreuk. Deze is opgebouwd uit verscheidene deelfactoren:

A. van materiële aard:

- de duur van de overtreding (...);
- de onrechtmatig behaalde voordelen;
- de nadelen voor concurrenten;
- de relevante omzet van de onderneming;
- de prijsverhogende effecten voor de gebruikers;
- de machtspositie van de onderneming;

B. van psychische aard:

- de wetenschap dat soortgelijke gedragingen eerder als ernstige inbreuken zijn aangemerkt;
- de versluiering van gedragingen;
- initiatief nemen of volgen.

Andere factoren, die een meer zelfstandige betekenis hebben t.o.v. de hoofdnorm zijn:

- de omstandigheden, waarin de onderneming verkeert;
- de maatschappelijke context, waarbinnen de overtreding is gepleegd;
- de duidelijkheid, waarmee de Commissie tegen overtredingen in het algemeen of tegen de onderhavige overtreder in het bijzonder is opgetreden.

Een aantal van de bouwstenen van de factor 'ernst van de inbreuk' kan in zekere mate worden gekwantificeerd. Ik denk in het bijzonder aan de deelfactoren van materiële aard. De straftoemeting van het Hof in de kartelzaken zal aan duidelijkheid kunnen winnen indien de Commissie zoveel mogelijk bij benadering aangeeft in welke mate de overtreder onrechtmatig voordeel heeft getrokken, hoe groot het deel van omzet is, dat bij de overtreding is betrokken, of en in welke mate concurrenten zijn benadeeld, in hoeverre verbruikers het gelag moeten betalen en welke macht de onderneming op de markt uitoefent. De Commissie heeft dit in een aantal gevallen ook gedaan. Een fraai voorbeeld is te vinden in de Navewa zaak. De Commissie had de schade, die het kartel in zijn algemeenheid had berokkend, gekwantificeerd en aan de hand daarvan voor elke deelnemer de boete bepaald (arr. 8 nov. 1983, Jur. 1983, 3369).

Zeker, ook dan blijven er nog moeilijk te kwantificeren factoren over, doch het Hof krijgt dan in elk geval een beter inzicht in het oordeel van de Commissie over de materiële aspecten van de ernst van de inbreuk. De rechterlijke praktijk in Nederland leert dat juist die factoren in sterke mate de straf bepalen. Ik acht het aannemelijk dat ook in verreweg de meeste kartel-boete-zaken deze factoren het oordeel bepalen over de vraag hoe hoog in een bepaald geval een boete hoort te zijn."

6.4. Overtreding van de mededingingsregels in de Wet economische mededinging (WEM) werd destijds strafrechtelijk gehandhaafd op basis van de Wet economische delicten (WED)(49), waardoor in beginsel zowel een strafrechtelijke geldboete ex art. 23 Wetboek van Strafrecht (Sr) als een (fiscaal aftrekbare) voordeelontneming ex art. 36e Sr kon worden opgelegd. Mij zijn overigens geen gevallen bekend waarin onder het toenmalige strafrechtelijke regime daadwerkelijk strafrechtelijke ontnemingsmaatregelen zijn opgelegd voor mededingingsdelicten. De WEM had civielrechtelijke uitgangspunten en in de praktijk werden "mededingingsregelingen" bestreden met onverbindendverklaring (beëindiging; vanaf 1994: in strijd met het algemeen belangverklaring, zodat ook kon worden opgetreden tegen niet-bindende concurrentiebeperkende afspraken en besluiten), schorsing (een voorlopige maatregel om een gewichtige reden in geval van vermoedelijke strijd met het algemeen belang) en generieke onverbindendverklaring (niet gericht tegen een bepaalde mededingingsregeling of groep van mededingingsregelingen, maar een maatregel van algemene strekking waarbij een norm werd vastgelegd die een bepaalde soort (bepalingen in) mededingingsregelingen juridisch onmogelijk maakte). Mok schreef daarover (ik laat voetnoten weg): (50)

"Een mededingingsregeling in de zin van de WEM was een verbintenisscheppende rechtshandeling, dus een civielrechtelijke figuur. Het primaire aangrijpingspunt voor overheidsoptreden daartegen was in Nederland traditioneel de juridische binding. Bij o.v.v. [onverbindendverklaring; PJW] (individueel of generiek) en schorsing werd de civielrechtelijke binding weggenomen. Strafrechtelijk gehandhaafde verboden waren secundair. Het bij de wetwijziging van 1994 ingevoerde stelsel, waarbij de individuele o.v.v. is vervangen door een verklaring van strijd met het algemeen belang, heeft daarin op zichzelf geen wezenlijke verandering gebracht. (...). Bij a.v.v. [algemeenverbindendverklaring; PJW] werd de binding tot derden uitgebreid. Strafrechtelijke consequenties ontbraken hier; ook de handhaving van de maatregel geschiedde uitsluitend langs civielrechtelijke weg. De WEM werd kennelijk niet intensief gehandhaafd. (51)

6.5. Bij de invoering van de Mededingingswet in 1998 heeft de wetgever na een belangenafweging gekozen voor bestuurlijke in plaats van strafrechtelijke handhaving:

"1. Inleiding

Dit voorstel van wet strekt ertoe de Wet economische mededinging te vervangen door een mededingingswet, die zoveel mogelijk aansluit bij de mededingingsregels van de Europese Gemeenschap. (...)(52)

11. Handhaving  
(...)

### 11.2 Bestuursrechtelijke handhaving

Naast de mogelijkheid tot civielrechtelijke handhaving voor de gevallen waarin de individuele belangen van justitiabelen in het geding zijn, vereist het algemeen belang de mogelijkheid van publiekrechtelijke handhaving. In de adviesaanvraag was voorgesteld de mededingingswet bestuursrechtelijk te handhaven, dat wil zeggen door een bestuursorgaan met behulp van bestuursrechtelijke sancties.

(....)

In het voorstel van wet is, overeenkomstig het voorstel uit de adviesaanvraag, gekozen voor bestuursrechtelijke handhaving van de mededingingswet.

(....)

In dit kabinetsstandpunt worden ook de toetsingscriteria besproken die de Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten (verder: Toetsingscommissie)(53) heeft geformuleerd om te bepalen welke rechtsnormen voor bestuursrechtelijke handhaving in aanmerking komen. De door bestuurlijke boeten te handhaven normen in dit wetsvoorstel voldoen aan een aantal van deze criteria, zoals de geringe normatieve lading van de norm, het feit dat overtreding geen letsel aan personen of schade of goederen pleegt toe te brengen, en het niet nodig hebben van vrijheidsbenemende of andere ingrijpende dwangbevoegdheden voor de handhaving van de norm. De in dit wetsvoorstel vervatte materiële verboden van de artikelen 6 en 24 voldoen evenwel niet aan het door de Toetsingscommissie aangegeven criterium dat een overtreding eenvoudig moet zijn vast te stellen en het mogelijk moet zijn op grond van die normen een vaste gedragslijn te ontwikkelen. Naar de mening van het kabinet kan het in uitzonderlijke gevallen desondanks toch aanvaardbaar zijn te kiezen voor handhaving door bestuurlijke boeten, onder meer wanneer er een gespecialiseerd opsporingsorgaan is, dat aan de handhaving adequaat gestalte kan geven. Zoals in de volgende paragraaf nader wordt uiteengezet, is het inderdaad de bedoeling een aparte dienst met de uitvoering van de mededingingswet te belasten. Toepassing van de materiële verboden van dit wetsvoorstel vergt doorgaans een bijzondere deskundigheid met betrekking tot de analyse van marktstructuren en van de gevolgen van concurrentiebeperkingen. Hierin kan naar mijn mening alleen op adequate wijze worden voorzien door de handhaving op te dragen aan een gespecialiseerd bestuursorgaan.

(...).

Ik acht het niet zinvol om naast bestuursrechtelijke handhaving het strafrecht achter de hand te houden, zoals in het door de Toetsingscommissie ontwikkelde model B het geval is. De aard van de overtreding brengt niet met zich mee dat er behoefte bestaat aan andere dan bestuursrechtelijke sancties, zoals gevangenisstraf. Bovendien kan bij bestuursrechtelijke handhaving sneller en eenvoudiger gereageerd worden op inbreuken op de wet.

Ten slotte pleit vóór bestuursrechtelijke handhaving ook, dat het met het onderzoek en sanctionering van overtredingen belaste orgaan contact moet kunnen onderhouden met de Commissie in verband met de nodige afstemming van beleid. De mogelijkheid van een goede afstemming met de Commissie is met name ook van groot belang in de gevallen van decentrale toepassing van de EG-mededingingsregels. Een dergelijke afstemming is bij bestuursrechtelijke handhaving eenvoudiger te realiseren. (...)." (54)

De keuze voor exclusief bestuurlijke handhaving werd dus vooral gedragen door: (i) de aard van de overtreding (geen vrijheidsstraf nodig), (ii) snelheid van bestuursrechtelijke handhaving (het begint meteen met een boete; in het strafrecht moet eerst de gehele rechtsgang worden afgewerkt), en (iii) afstemming met de Europese Commissie bij de handhaving van Europese regelgeving op nationaal niveau.

6.6. De bestuurlijke handhaving van mededingingsregels paste binnen de trend in het wetgevingsbeleid om de handhaving van met name economische delicten over te hevelen van het inefficiënt geachte strafrecht naar het handhavingsefficiëntere bestuursrecht(55) en de instelling van toezichthouders met onderzoeks- en beboetingsbevoegdheden.

6.7. Ook de geldboeten wegens overtreding van de verbodsbepalingen in de nieuwe Mededingingswet zijn meteen bij de invoering van die wet, net als de EU-boeten bij de invoering van de aftrekuitsluiting, uitgesloten van fiscale aftrekbaarheid. Art. 96 Mw wijzigde de Wet IB 1964 aldus dat NMa-boeten niet aftrekbaar zouden zijn bij de bepaling van de fiscale winst van ondernemingen:

"In artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964(56) wordt aan het slot 'en de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (Stb. 1990, 435)' vervangen door: 'de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften en de Mededingingswet'."

De toelichting op deze bepaling luidde: (57)

"Hoofdstuk 13. Wijzigingen in andere wetten

Artikel 95 [Vernummerd tot art. 96; (58) PJW]

Op grond van artikel 8a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn geldboeten, opgelegd door een instelling van de Europese Gemeenschappen, niet aftrekbaar. Op grond van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt hetzelfde voor de vennootschapsbelasting. Dit artikel voorziet erin dat voor boeten, opgelegd op grond van overtreding van de Mededingingswet, hetzelfde zal gelden als voor boeten, opgelegd door de Commissie voor overtreding van de mededingingsregels van het EG-Verdrag."

6.8. Om de eenheid van de rechtsorde en de rechtsconsistentie te dienen zijn met ingang van 2004 alle bestuurlijke en tuchtrechtelijke boeten van aftrek uitgesloten. De Memorie van Toelichting bij het desbetreffende wetsvoorstel luidde: (59)

"Sinds 1991 zijn onder meer geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en bepaalde bestuurlijke boeten en verhogingen van aftrek uitgesloten. Mede omdat deze regeling zich niet uitstrekt tot alle punitieve sancties met een wettelijke basis, is de regeling in zijn uitwerking onevenwichtig. In een brief van 21 mei 2003 (nr. WDB 2002/791U) is de Tweede Kamer al geïnformeerd dat een verzoek van het Tuchtgerecht Productschappen Vee Vlees en Eieren aanleiding heeft gegeven de reikwijdte van deze aftrekuitsluiting te bezien.

Een eerste discrepantie in de huidige regeling is dat de boeten en verhogingen die zijn opgelegd ingevolge de in de regeling genoemde wetten niet aftrekbaar zijn, terwijl de niet genoemde bestuurlijke boeten wel aftrekbaar zijn. Zo zijn bestuurlijke boeten die zijn opgelegd op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of de Mededingingswet niet aftrekbaar, terwijl bestuurlijke boeten die zijn opgelegd ingevolge de Mediawet of de Telecommunicatiewet wel aftrekbaar zijn. Om een einde te maken aan deze onevenwichtigheid, wordt voorgesteld de behandeling van alle bestuurlijke boeten gelijk te schakelen en van aftrek uit te sluiten.

Verder wordt voorgesteld de kosten en lasten die verband houden met geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, van aftrek uit te sluiten c.q. niet meer onbelast vergoedbaar te doen zijn. Daarmee wordt beoogd de aftrekuitsluiting zich uit te laten strekken tot alle wettelijk geregelde punitieve sancties."

De laatste volzin van dit citaat lijkt te impliceren dat de (mede)wetgever ervan uitgaat dat (i) alleen punitieve sancties van aftrek moeten worden uitgesloten (dus niet amoverende sancties zoals voordeelontneming) en dat (ii) alle bestuurlijke en tuchtrechtelijke geldboeten punitief van aard zijn. Dat wordt ook gesuggereerd door de boven geciteerde omschrijving in lid 3 van art. 3.14 Wet IB 2001 van het begrip 'bestuurlijke boete': "...die is gericht op bestraffing ...".

6.9. De Memorie van Toelichting bij de omschrijving van 'bestuurlijke boete' in lid 3 van art. 3.14 Wet IB 2001 luidt, voor zover hier relevant, als volgt: (60)

"Voorgesteld wordt de behandeling van bestuurlijke boeten te harmoniseren door de thans met name genoemde boeten en verhogingen te vervangen door het begrip bestuurlijke boete, waarvan in het nieuwe derde lid van artikel 3.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een definitie wordt gegeven. De inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht zal bewerkstelligen dat de definitiebepaling kan worden vervangen door een verwijzing naar de Algemene wet bestuursrecht. Behalve dat de aftrekbaarheid van financiële sancties afbreuk doet aan een doeltreffende straftoemeting, speelt ook een rol dat het onwenselijk is dat de hoogte van het (fiscale) inkomen invloed zou hebben op het netto offer van de bruto betalingsverplichting die aan een betrokkene wordt opgelegd vanwege zijn schuld aan een feit dat strafbaar of beboetbaar is. Bestuurlijke boeten kunnen ingevolge een groot aantal wetten worden opgelegd. Ingevolge de aftrekbeperking in artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (door artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook geldend in de vennootschapsbelasting) zullen - naast de reeds in de oude tekst van onderdeel c genoemde boeten en verhogingen - ook de bestuurlijke boeten die ingevolge de volgende wetten kunnen worden opgelegd, van aftrek zijn uitgesloten: (...). Bestuurlijke boeten die op basis van hier niet genoemde wetgeving opgelegd kunnen worden, of in de toekomst op basis van nieuwe wetgeving, vallen eveneens onder het in artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 gehanteerde begrip. (...)"

6.10. Het Verslag vermeldt: (nr. 4, p. 4):

"De leden van de CDA-fractie constateren dat de aftrekbaarheid van boetes verder wordt aangescherpt. Daartoe worden allerlei soorten boetes afzonderlijk opgesomd. Kan worden gegarandeerd dat na deze wetwijziging alle boetes in fiscale zin gelijk behandeld worden?"

De Nota naar aanleiding van het Verslag (nr. 6, p. 5) beantwoordt die vraag als volgt:

"In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van het CDA kan worden bevestigd dat de wijziging van artikel 3.14 Wet IB met zich brengt dat voortaan alle sancties bestaande uit opgelegde geldbedragen in fiscale zin gelijk behandeld worden en niet langer aftrekbaar zijn."

6.11. In de aangehechte bijlage bij de conclusies van 22 december 2009 in de bij u aanhangige zaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928 kom ik tot de bevinding (zie de onderdelen 4.7 en 8.5) dat de boven weergegeven parlementaire geschiedenis geen aanknopingspunt biedt voor de veronderstelling dat de wetgever met zijn omschrijving van 'bestuurlijke boete' in art. 3.14(3) Wet IB 2001 ("... die is gericht op bestraffing ...") bedoeld zou hebben bestuurlijke boeten die daarvoor in aanmerking zouden kunnen komen, te willen splitsen in een bestraffend deel en een amoverend (rechtsherstellend) deel voor de toepassing van het fiscale aftrekverbod. Dat zou verre van "pragmatisch" zijn en er is geen enkele aanwijzing - integendeel - dat de wetgever ruimte wilde laten voor fiscale aftrek van geldboeten: hij wilde alle "sancties, bestaande uit opgelegde geldbedragen" (men merke op dat hier de woorden "boete" en "gericht op bestraffing" vermeden worden) fiscaal gelijk behandelen, nl. uitsluiten van aftrek. Opmerkelijk is wel dat zijn omschrijving van "bestuurlijke boete" ("gericht op bestraffing") suggereert ofwel dat er ook bestuurlijke boeten zijn die niet op bestraffing gericht zijn (en dus wél aftrekbaar), ofwel dat elke bestuurlijke boete per definitie een puur punitieve strekking zou hebben en niet (deels) gericht zou zijn op voordeelontneming (hetgeen bij onder meer kartelboeten evident niet het geval is; u zie de onderdelen 6 en 7 van de aangehechte bijlage). Bij ontbreken van enige toelichting op de term "... gericht op bestraffing ..." in lid 3, en gezien het gebruik van de term "sancties bestaande uit opgelegde geldbedragen" in de Nota naar aanleiding van het Verslag, moet mijns inziens aangenomen worden (i) dat de wetgever bedoelde: "... gericht op sanctionering ..." en (ii) dat het de wetgever voor de toepassing van het fiscale aftrekverbod niet uitmaakt welke strekking een opgelegde geldboete heeft; of hij nu voordeelontnemend of punitief bedoeld is, hij is hoe dan ook niet aftrekbaar.

## 7. Het volkenrechtelijke discriminatieverbod (middel 5)

7.1. De belanghebbende stelt dat de wetgever gelijke gevallen ongelijk behandelt omdat hij voordeelontnemende maatregelen ter zake van een strafrechtelijk misdrijf wel aftrekbaar heeft gemaakt, maar het voordeelontnemende deel van een mededingingsboete niet. Zij meent dat de wetgever de door het EHRM toegestane wide margin of appreciation bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid van gevallen en de rechtvaardigbaarheid van onderscheid in casu heeft overschreden. In haar repliek betoogt zij (blz. 6):

"Zoals reeds aangegeven heeft in de visie van belanghebbende een mededingingsboete een heel specifiek karakter omdat bij een dergelijke boete tevens sprake is van een voordeelontnemend deel, hetgeen bij andere geldboeten niet het geval is. De wetgever heeft het specifieke karakter van de mededingingsboete bij de totstandkoming van de in het geding zijnde wettekst simpelweg niet onderkend. (...). Zou hij dit wel hebben onderkend, dan had een discussie in het parlement moeten plaatsvinden waarna een democratische afweging zou hebben plaatsgevonden omtrent wel of geen algeheel aftrekverbod."

De belanghebbende wijst erop dat EU-geldboeten onder de aftrekuitsluiting zijn gebracht door een amendement (zie 6.3) en betoogt dat de Tweede Kamer en de regering zich er bij de aan/overname van dat amendement niet bewust van waren dat die boeten mede voordeelontneming inhouden, en dat volledige uitsluiting van aftrek dus niet alleen fiscale neutraliteitsbeginsel schendt, maar ook tot een aanmerkelijke strafverzwaring leidt.

7.2. Ter zake van belanghebbendes beroep op art. 26 IVBPR merk ik het volgende op: uit de zaak De Vos voor het UN Human Rights Committee(61) blijkt mijns inziens dat de UNHRC, gelet op zijn uitleg van de term "any other status" bij de beoordeling van beweerdelijke schending van het discriminatieverbod een - in mijn woorden - 'kniesoorbeginsel' toepast: niet over elk wetstechnisch onderscheid kan worden geklaagd. De UNHRC acht art. 26 slechts geschonden indien

(onrechtvaardigbaar) onderscheid gemaakt wordt op basis van criteria zoals ras, geloof, sexe, of 'any comparable other status'.(62) Twijfel kan dus bestaan of het door de belanghebbende gestelde fiscale onderscheid tussen een strafrechtelijke voordeelontneming voor andere dan mededingingsdelicten en de oplegging van een mededingingsboete wel onder het bereik van art. 26 IVBPR valt. U bent niettemin aan art. 26 blijven toetsen ook als het fiscale onderscheid haar grond niet vond in een in art. 26 genoemd criterium, noch in een - mijns inziens - vergelijkbaar criterium. Die toetsing leidde overigens niet tot het door de belanghebbenden verhoopde gevolg.(63) In die zaken toetste u ook aan het discriminatieverbod van art. 14 EVRM juncto art. 1 Eerste Protocol EVRM, hoewel ook het EHRM er blijk van heeft gegeven een "kniesoorbeginself" toe te passen, met name in de Nederlandse zaak Auerbach.(64) Ik onderzoek daarom hieronder belanghebbendes beroep op beide bepalingen.

7.3. Voor een geslaagd beroep op de genoemde discriminatieverboden is volgens vaste jurisprudentie (65) nodig dat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld (of ongelijke gevallen overduidelijk onevenredig ongelijk,(66) of ongelijke gevallen ten onrechte over één kam worden geschoren), en dat voor die ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, of wel bestaat, maar de ongelijkheid disproportioneel is in het licht van die rechtvaardigingsgrond. De wetgever moet een legitiem doel nastreven en daartoe proportionele middelen gebruiken. Hem wordt door het EHRM en u een wide margin of appreciation gelaten bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de verdragsbepalingen als gelijk kunnen gelden, en zo ja, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen, met name in belastingzaken: (67) het oordeel van de wetgever wordt geëerbiedigd tenzij dat van elke redelijke grond ontbloomt is (in de woorden van het EHRM: als het gemaakte onderscheid manifestly illogical or arbitrary is, devoid of reasonable foundation).(68)

7.4. Eerst moet dus de vergelijkbaarheid van de door de belanghebbende vergeleken gevallen (strafrechtelijke ontneming van wederrechtelijk voordeel bij andere dan mededingingsdelicten en oplegging van mededingingsboeten) onderzocht worden.(69) De minister van Financiën betwist de vergelijkbaarheid van die gevallen.(70)

7.5. De belanghebbende vergelijkt haar geval (art. 13(1)(c) Wet IB 2001: niet-afrekbaarheid EU-boeten) met een geval onder art. 13(1)(d) juncto (3) Wet IB 2001 (uitsluiting van aftrek van kosten en lasten die verband houden met een strafrechtelijk misdrijf), in welk laatste geval een uitzondering op het aftrekverbod geldt voor een strafrechtelijke maatregel tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.(71)

7.6. Een bestuurlijke mededingingsboete (of hij nu door de NMa of door de Commissie is opgelegd) is mijns inziens niet vergelijkbaar met de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel in niet-mededingingszaken. In de eerste plaats kan de ontnemingsmaatregel niet opgelegd worden voor karteldelicten, noch nationaalrechtelijk, noch EU-rechtelijk, nu karteldelicten immers niet in het strafrecht geplaatst zijn, maar welbewust uitsluitend in het bestuursrecht. Belanghebbendes betoog richt zich dus ofwel tegen de expliciete keuze van de wetgever voor exclusief bestuurlijke afdoening van mededingingsdelicten, ofwel houdt in dat er met karteldelicten vergelijkbare delicten zijn die wél strafrechtelijk (door middel van voordeelontneming) worden afgedaan. In het eerste geval lijkt mij buiten twijfel dat het IVBPR en het EVRM zich niet verzetten tegen een dergelijke keuze van de wetgever, die immers ruim binnen zijn margin of appreciation valt: het staat de nationale wetgever vanuit EVRM-perspectief vrij een bepaalde categorie wetsovertredingen strafrechtelijk of bestuursrechtelijk af te doen (of de keus open te laten, zoals bij fiscale delicten), of het aan civielrechtelijke handhaving (schade-acties) over te laten, of het ongewenste gedrag aan een hoge belasting te onderwerpen. In het tweede geval ligt het op de weg van de belanghebbende, die stelt gediscrimineerd te worden op een in de mensenrechtverdragen vervat aspect, om een categorie overtredders aan te wijzen die met karteldelicten vergelijkbare delicten plegen die wél strafrechtelijk en dan met name door middel van voordeelontneming worden afgedaan. Een dergelijke categorie overtredders en delicten heeft zij niet genoemd (zij heeft niets in die richting gesteld) en ik kan er ook geen bedenken. Er kan mijns inziens geen ongelijkheid bestaan tussen kartellisten die bestuurlijk beboet worden en kartellisten die strafrechtelijk vervolgd worden en een ontnemingsmaatregel krijgen opgelegd: die tweede categorie bestaat immers niet, nu het mededingingsrecht in Nederland niet strafrechtelijk, maar uitsluitend bestuurlijk wordt gehandhaafd.(72) De belanghebbende heeft dus mijns inziens geen geval weten te stellen dat feitelijk en rechtens gelijk is aan het hare en dat qua aftrek van vergelijkbare geldsanctie anders behandeld wordt dan zij.



7.7. Daarom faalt het beroep op het volkenrechtelijke discriminatieverbod. Voor zover het cassatieberoep mede een beroep op het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur of als algemeen rechtsbeginsel inhoudt, faalt het omdat de formele wet niet getoetst kan worden aan ongeschreven algemene rechtsbeginselen. (73)

7.8. Voor het geval u met de belanghebbende zou menen dat op een veel abstracter niveau vergeleken moet worden, dus dat het verschil tussen de fiscale verwerking van strafrechtelijke afdoening (met separate maatregel tot voordeelontneming naast vrijheidsstraf en/of vermogensstraf) en de fiscale verwerking van bestuurlijke afdoening (ongedifferentieerde en niet dan arbitrair ontleedbare hybride geldboeten) op zichzelf al een ongelijke behandeling van in abstracto vergelijkbare gevallen oplevert (ook al verschillen de delicten die in de ene afdoeningscategorie zitten van die in de andere afdoeningscategorie), meen ik dat voor dat onderscheid een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, nl. de uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving. (74) De strafrechtelijke ontnemingsmaatregel dient slechts één niet-vergeldend doel: amotie; herstel van de financieel rechtmatige toestand. (75) Hij wordt bij afzonderlijke uitspraak door de strafrechter in een speciale ontnemingsprocedure opgelegd aan de veroordeelde persoon naast de vergeldende sancties waartoe hij reeds veroordeeld werd in een gewone strafprocedure en het is volstrekt helder dat de maatregel voordeel ontnemt en de straf straft. De EU-kartelboete daarentegen heeft een hybride karakter. Hij kan, net als de NMa-boete, zowel vergelding als (algemene en speciale) afschrikking als voordeelontneming dienen en de Commissie specificeert niet daartussen (de NMa ook niet).

7.9. Ik meen weliswaar met de belanghebbende dat kartelboeten zoals de litigieuze - willen zij aan hun afschrikwekkende doel kunnen beantwoorden - mede een voordeelontnemend doel en effect hebben (financiële afschrikking kan pas beginnen als eerst de geldelijke winst van het af te schrikken gedrag is ongedaan gemaakt; zie de onderdelen 6 en 7 van de aangehechte bijlage bij de aanhangige zaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928). Dat blijkt ook uit de boetebepalingsbeleidsregels (76) van de Commissie, inhoudende dat in elk geval het onrechtmatige voordeel weggenomen zou moeten worden en dat daarbovenop financieel leed moet worden toegevoegd. Het HvJ leert voorts dat de winst die een onderneming uit de inbreuk behaald heeft, moet worden geneutraliseerd. (77) Wel streven de EU-instellingen naar een meer privaatrechtelijke handhaving in die zin dat de door het kartel benadeelden privaatrechtelijk schadevergoeding eisen van de kartellisten. Alsdan zou de boete steeds minder het doel van voordeelontneming hoeven dienen en steeds meer punitief - en dus lager - kunnen worden. Dat streven lijkt echter vooralsnog niet tot significant resultaat te leiden (zie onderdeel 7.5 van de genoemde bijlage). (78) Hoewel een - aanmerkelijke - voordeelontnemende component van de EU-kartelboete dus mijns inziens niet valt te ontkennen, maakt de Commissie bij het opleggen van kartelboeten geen onderscheid tussen een punitief deel, een algemeen preventief deel en een voordeelontnemend deel. Bij ontbreken van gegevens over de omvang van de aan het bestaan van het kartel toerekenbare illegale omzet en winst van de kartellist kan afsplitsing van een voordeelontnemend boetedeel niet anders dan willekeurig zijn. Zelfs boeten die aan de vermoedelijk door het kartel gegenereerde omzet gekoppeld zijn, zeggen nog weinig over de illegale winst, nog daargelaten dat ook de schatting van die illegale omzet een slag in de lucht kan zijn.

7.10. Mijns inziens faalt daarom het beroep op het discriminatieverbod ook indien men wél ongelijke behandeling van gelijke gevallen zou aannemen, nu een objectieve en redelijke rechtvaardiging (de uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving) voorhanden is, waarbij de keuze van de wetgever om niet te pogen EU-boeten en andere bestuurlijke boeten te splitsen in diverse strekkingscomponenten niet manifestly illogical or arbitrary is, noch devoid of reasonable foundation.

7.11. Tot dezelfde conclusie leidt het volgende: uit de parlementaire geschiedenis van de invoering van de aftrekuitsluiting van bestuurlijke geldboeten blijkt dat de wetgever voorrang wilde geven aan de volle werking van het strafrecht boven het fiscale nettobeginsel en dat voor een "pragmatische" oplossing is gekozen (zie 6.1). De wetgever wilde vermijden dat de fiscus zelf de toelaatbaarheid van bepaalde gedragingen zou moeten beoordelen (zie onderdeel 6.1 hierboven: "Ook in de toekomst zal de fiscus zich immers niet met de toelaatbaarheid van bepaalde gedragingen behoeven in te laten. Van belang is slechts of naar aanleiding van die gedragingen een geldboete is opgelegd dan wel een transactie is aangegaan"; zie ook 6.2). Op grond van uitvoerbaarheid was het de bedoeling dat werd aangesloten bij de door de sanctieoplegger gehanteerde sanctie en terminologie. Dat geldt mijns inziens evenzeer ter zake van de later bij amendement onder de aftrekuitsluiting gebrachte EU-boeten

(zie 6.3). Daaruit volgt mijns inziens dat de wetgever op grond van doelmatigheidsoverwegingen niet heeft gewild dat de fiscus bij bestuurlijke boeten - inclusief EU-boeten - steeds zou moeten beoordelen of en in hoeverre sprake is van bestraffing en in hoeverre van voordeelontneming. Ook de wettekst steunt die opvatting.

7.12. Dat de wetgever het volgens de belanghebbende bijzondere karakter van de kartelboete mogelijk niet zou hebben onderkend, doet mijns inziens niet ter zake. Gezien Verordening 1962/17/EEG en onder meer de gevoegde zaken Pioneer Electronic Europe voor het HvJ EG(79) en de verwijzing naar het in 6.3 genoemde artikel van Mulder, moet de wetgever er overigens mijns inziens van op de hoogte zijn geweest dat bij de bepaling van EU-kartelboeten onder meer de (illegaal behaalde) omzet en het voordeel van de overtreder mede bepalend is. De wetgever liet hoe dan ook doelmatigheidsargumenten prevaleren. Splitsing van hybride boeten naar gelang hun deelstrekking zou verre van "pragmatisch" zijn en die overweging is geenszins devoid of reasonable foundation.

7.13. Middel 5 faalt daarom naar mijn mening.

8. Is de beweerdelijke dubbele niet-afrekbaarheid relevant? (de middelen 1, 2, 3 en 4)

8.1. Indien de EU-kartelboete rechtstreeks aan de belanghebbende was opgelegd, zou hij mijns inziens geheel niet aftrekbaar zijn, nu naar intern recht noch een NMa-boete, noch een EU-kartelboete aftrekbaar is. De wetgever heeft geen aftrek van bestuurlijke en EU-boeten gewild, ongeacht hun punitieve, preventieve of ontnemende strekking; ik verwijs naar de onderdelen 4 en 8 van de aangehechte bijlage bij de conclusies in de bij u aanhangige zaken 09/00617, 09/00618 en 09/00928. Het EU-kartelrecht verzet zich uiteraard niet tegen niet-afrekbaarheid van EU-kartelboeten, nu fiscale aftrekbaarheid het effet utile van de bestraffing van de mededingingsvervalsing in gevaar kan brengen en niet-afrekbaarheid niet. Dat volgt ook uit de conclusie van de AG Mengozzi voor, en het prejudiciële antwoord van het HvJ in belanghebbendes zaak (zie met name r.o. 39 in onderdeel 8.7 hieronder). Van middel 2 moet dus aanstonds gezegd worden dat het faalt.

8.2. Belanghebbendes zaak verschilt van de genoemde aanhangige zaken in die zin dat de kartelboete niet aan haar zelf, maar aan een statutair en feitelijk in Duitsland gevestigde groepsmaatschappij is opgelegd. De belanghebbende stelt de vraag aan de orde of ook een - onbetwist zakelijke - doorbelasting van een aan een buitenlands concernonderdeel opgelegde EU-kartelboete onder de aftrekuitsluiting valt.

8.3. Middel 4 bestrijdt dat het aan de belanghebbende doorbelaste deel van de boete opgelegd aan B KG valt onder de term 'kosten en lasten die verband houden met geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie' in art. 3.14(1)(c) Wet IB. Mijns inziens is een - onbetwist zakelijk en als zodanig - doorberekende EU-kartelboete nog steeds een EU-kartelboete. Het Hof gaat er in r.o. 5.5.14 dus terecht vanuit dat de aan de belanghebbende doorbelaste boete als boete in de zin van art. 3.14(1)(c) Wet IB geldt. Middel 4 bestrijdt vervolgens 's Hof's oordeel dat ook indien de doorbelasting niet reeds rechtstreeks zou kwalificeren als geldboete onder art. 3.14(1)(c) Wet IB, dan nog de doorbelasting een "kost of last" is die "verband houdt met" een EU-geldboete, zodat zij ook dan niet aftrekbaar is. In de eerste plaats is dit een oordeel ten overvloede, zodat bestrijding ervan niet tot cassatie kan leiden; in de tweede plaats is het oordeel mijns inziens juist voor zover rechtskundig en geenszins onbegrijpelijk voor zover feitelijk.

8.4. Middel 4 faalt daarom naar mijn mening.

8.5. De middelen 1 en 2 steunen op het uitgangspunt dat dubbele aftrekuitsluiting (zowel in Duitsland bij de concern-boeteling als in Nederland bij de belanghebbende) in strijd zou zijn met het EU-recht omdat zij tot dubbele heffing zou leiden. Volgens middel 3 is deze veronderstelde dubbele aftrekuitsluiting bovendien in strijd met doel en strekking van art. 3.14 Wet IB 2001. De belanghebbende stelt dat de doorberekende € 2.500.000 'in abstracto' tweemaal van aftrek zou kunnen worden uitgesloten. Ik merk op dat het geenszins vast staat dat sprake zou zijn van 'dubbele' kostenafrekuitsluiting. De Duitse fiscale positie van B KG ter zake van de haar opgelegde boete is kennelijk niet bekend ten processe. (80) De belanghebbende heeft daaromtrent niets concreets gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. Reeds daarom faalt dit betoog mijns inziens. Ik ga er niettemin op in. De belanghebbende betoogt - zo begrijp ik - dat Duitsland (mogelijk) aftrek weigert

omdat de boete juridisch B KG treft, nu hij op haar naam staat, terwijl de boete economisch de belanghebbende treft als gevolg van de doorberekening van hetzelfde bedrag en ook bij de belanghebbende in aftrek geweigerd wordt.

8.6. Mij ontgaat mogelijk de strekking of de relevantie van dit betoog. Vast staat dat de aan B KG opgelegde kartelboete voor een bedrag ad € 2.500.000 door B KG is doorberekend aan de belanghebbende. Dat bedrag komt dus niet ten laste van B KG en komt dus hoe dan ook niet ten laste van de fiscale winst van B KG. Aan de vraag of ook Duitsland een aftrekkuitsluiting ter zake van EU-kartelboeten kent, komen wij dus mijns inziens helemaal (überhaupt) niet toe. Mocht belanghebbendes betoog inhouden dat naar Duits fiscaal recht bedragen aftrekbaar zijn hoewel die - onbetwist zakelijk - doorberekend zijn aan andere concernvennootschappen en dus niet meer drukken op de doorberekenaar (en in casu vervolgens getroffen worden door een Duits aftrekverbod), dan stelt zij mijns inziens iets zó onaannemelijks over Duits recht dat de Nederlandse rechter daaraan voorbij kan gaan bij ontbreken van een minimum aan door haar ter zake bijgebrachte substantiëring. Wij komen mijns inziens dus niet toe aan uw rechtspraak over onderzoek naar buitenlands recht door de belastingrechter, desnoods van ambtswege, in gevallen waarin het antwoord op de door hem te beantwoorden vraag mede afhankelijk is van hetgeen dat buitenlandse recht bepaalt. (81)

8.7. Ik zie ook geen strijd met EU-recht. Het antwoord van het HvJ, met name r.o. 39, op de door het Hof Amsterdam gestelde prejudiciële vraag over de bevoegdheid van de Commissie tot tussenkomst in de belanghebbendes procedure, suggereert dat het HvJ, indien het de vraag zou zijn voorgelegd, geoordeeld zou hebben dat de eis van waarborging van het effet utile van het EU-recht zich juist verzet tegen nationaal-fiscaalrechtelijke aftrekbaarheid (waar dan ook) van EU-kartelboeten: (82) "33. Het gemeenschapsrecht heeft een volledig stelsel ingevoerd voor controle met betrekking tot mededingingsregelingen en misbruik van machtspositie, in het kader waarvan in artikel 81 EG en artikel 82 EG een beginselverbod, en in artikel 83 EG de hiermee verband houdende krachtens dit artikel opgelegde sancties zijn omschreven. Deze artikelen moeten worden opgevat als deel van een algemeen samenstel van voorschriften waarmee wordt beoogd mededingingsversturende praktijken te verbieden en te bestraffen.

34. Uit artikel 83, lid 2, sub a, EG blijkt dat de geldboeten en dwangsommen die in het kader van de toepassing van het communautaire mededingingsrecht aan ondernemingen kunnen worden opgelegd, tot doel hebben "nakoming van de in artikel 81, lid 1, [EG] en in artikel 82 [EG] bedoelde verbodsbepalingen te verzekeren". Het doel van dit artikel 83 EG is dus met name, de doeltreffendheid van de controle met betrekking tot mededingingsregelingen en tot misbruik van machtspositie te verzekeren.

35. De bevoegdheid van de Commissie om geldboeten op te leggen aan ondernemingen die opzettelijk of uit onachtzaamheid inbreuk maken op artikel 81, lid 1, EG of artikel 82 EG, is één van de middelen die de Commissie ter beschikking zijn gesteld om de haar door het gemeenschapsrecht toevertrouwde toezichthoudende taak te kunnen uitoefenen (zie in die zin arresten van 7 juni 1983, *Musique Diffusion française e.a./Commissie*, 100/80-103/80, Jurispr. blz. 1825, punt 105, en 7 juni 2007, *Britannia Alloys & Chemicals/Commissie*, C-76/06 P, Jurispr. blz. I-4405, punt 22).

36. Zou het principiële verbod van mededingingsversturende praktijken worden losgekoppeld van de voor niet-eerbiediging hiervan voorziene sancties, dan zou dus de doeltreffendheid worden ontnomen aan het handelen van de autoriteiten die zijn belast met het toezicht op de naleving van dit verbod en met het opleggen van sancties voor dergelijke praktijken. De artikelen 81 EG en 82 EG zouden dus onwerkzaam zijn indien zij niet met de in artikel 83, lid 2, sub a, EG voorziene dwangmaatregelen gepaard zouden gaan. Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van zijn conclusie heeft uiteengezet, bestaat er tussen de geldboeten en de toepassing van de artikelen 81 EG en 82 EG een wezenlijk verband.

37. De doeltreffendheid van de krachtens artikel 83, lid 2, sub a, EG door de nationale of communautaire mededingingsautoriteiten opgelegde sancties is dus een voorwaarde voor de coherente toepassing van de artikelen 81 EG en 82 EG.

38. In het kader van een procedure betreffende in artikel 83, lid 2, sub a, EG voorziene sancties op het gebied van mededingingsversturende praktijken, kan de beslissing die moet worden genomen door de rechterlijke instantie waarbij de zaak aanhangig is, raken aan de doeltreffendheid van deze sancties, en dreigt die dus de coherente toepassing van de artikelen 81 EG of 82 EG te ondermijnen.

39. In de omstandigheden van het hoofdgeding is het duidelijk dat de uitkomst van het geding inzake de fiscale aftrekbaarheid van een gedeelte van een door de Commissie opgelegde geldboete kan raken aan de doeltreffendheid van de door de communautaire mededingingsautoriteit opgelegde sanctie. De

beschikking van de Commissie waarbij zij aan een vennootschap een geldboete heeft opgelegd, zou namelijk aanzienlijk aan doeltreffendheid inboeten indien deze boete voor de betrokken vennootschap, althans voor een aan haar gelieerde vennootschap, volledig of gedeeltelijk aftrekbaar zou zijn van haar belastbare winst, aangezien een dergelijke mogelijkheid tot gevolg zou hebben dat de last van de betrokken boete door een verlaging van de belastingdruk gedeeltelijk zou worden gecompenseerd.

40. Uit een en ander volgt dat artikel 15, lid 3, eerste alinea, derde zin, van verordening nr. 1/2003 aldus moet worden uitgelegd dat de Commissie op grond van deze bepaling bevoegd is, uit eigen beweging bij een rechterlijke instantie van een lidstaat schriftelijke opmerkingen in te dienen in een procedure die betrekking heeft op de volledige of gedeeltelijke aftrekbaarheid, van de belastbare winst, van een door haar wegens schending van artikel 81 of artikel 82 EG opgelegde geldboete."

8.8. Voor het overige is mij geen rechtsregel bekend die Nederland zou verplichten - dat volgt met name niet uit art. 3.14 Wet IB 2001 - rekening te houden met de Duitse fiscale verwerking van een door een Duitse belastingplichtige aan een Nederlandse belastingplichtige intra-concern doorbelaste boete in die zin dat de Duitse verwerking (aangenomen al dat die aftrekuitsluiting zou inhouden) voorrang zou hebben op de Nederlandse. Uit HvJ C-298/05, *Columbus Container Services*, r.o. 53, (83) blijkt, integendeel, dat het EU-recht de lidstaten niet verplicht hun belastingstelsel aan te passen aan dat van andere lidstaten, zolang ze maar niet discrimineren. Dat laatste doet Nederland niet: het is voor de niet-aftrekbaarheid irrelevant of de doorberekenende concernboeteling al dan niet in Nederland is gevestigd c.q. in Nederland is onderworpen.

8.9. Ik meen op grond van 8.1 en 8.5 t/m 8.8 hierboven dat ook de middelen 1, 2 en 3 falen.

8.10. Bij repliek in cassatie betoogt de belanghebbende nog dat het boetedossier van de Commissie een op de zaak betrekking hebbend stuk is ex art. 8:42 Awb dat in het geding gebracht moet worden door de Inspecteur (die het bij de EU-Commissie moet opvragen) in verband met de vraag of het doorbelaste bedrag voordeelontnemend van aard is. Zoals bleek, meen ik dat het karakter van de kartelboete niet ter zake doet voor de niet-aftrekbaarheid ervan. De Inspecteur kan bovendien niet beschikken over het Commissiedossier. Stukken waarover de inspecteur niet beschikte bij het opleggen van de aanslag en waarvan hij geen kennis heeft genomen noch kan nemen, zijn mijns inziens geen "op de zaak betrekking hebbende stukken" in de zin van art. 8:42 Awb. (84) Ten derde merkt de minister mijns inziens bij dupliek terecht op dat dit een nieuwe klacht is waarop, gezien HR BNB 2003/213, geen acht kan worden geslagen.

9. Beoordeling van de middelen 6, 7 en 8

9.1. Middel 6 betoogt dat het voordeelontnemende deel van de mededingingsboete naar doel en strekking niet onder art. 3.14(1)(c) Wet IB 2001 valt. Volgens de belanghebbende brengt een redelijke wetsuitleg mee - zij verwijst naar uw arrest HR BNB 2009/189(85) - dat het aan de belanghebbende doorbelaste voordeelontnemende deel van de geldboete aftrekbaar is.

9.2. Deze stelling vindt geen steun in het recht en evenmin in de parlementaire geschiedenis van art. 3.14 Wet IB 2001. Uit de onderdelen 5 en 6 hierboven blijkt dat EU-kartelboeten noch op basis van de tekst van art. 3.14 Wet IB 2001, noch op basis van de parlementaire geschiedenis daarvan in aanmerking komen voor uitzondering van de aftrekuitsluiting. De parlementaire geschiedenis biedt geen enkel aanknopingspunt voor een splitsing tussen een bestraffend en een voordeelontnemend deel binnen een EU-kartelboete (ten aanzien van NMa-boeten zou daar wellicht nog aan kunnen worden getwijfeld gelet op de woorden "... die is gericht op bestraffing ..."). Doel en strekking van art. 3.14 Wet IB 2001 zijn juist algehele uitsluiting van aftrek van alle bestuurlijke geldboeten. Of de duidelijke keuze van de wetgever voor een algeheel aftrekverbod de juiste was met het oog op het fiscale nettobeginsel en de voordeelontnemende strekking die met name mededingingsboeten mede kenmerken, staat niet aan de rechter ter beoordeling. Zoals boven (6.1) reeds betoogd, heeft de wetgever niet gewild dat de fiscus ongedifferentieerd opgelegde hybride geldboeten zou moeten gaan splitsen naar gelang hun mogelijk bestraffende dan wel preventieve dan wel voordeelontnemende strekking. Dat zou verre van "pragmatisch" zijn. Zoals eveneens reeds opgemerkt, doet niet ter zake dat de wetgever mogelijk enig specifiek karakter van kartelboeten niet expliciet zou hebben onderkend. Dat laatste is overigens onwaarschijnlijk, gegeven het bestaan van Vo. 1962/17/EEG, van de boetebepalingsbeleidsregels van de Commissie en van het arrest van het HvJ in de zaken *Pioneer Electronic Europe*, en het in 6.3 genoemde artikel van Mulder waarnaar de regering verwees, waaruit

helder blijkt dat onder meer de (illegaal) gerealiseerde omzet en het behaalde voordeel van belang is bij de bepaling van EU-kartelboeten.

9.3. De redelijke wetsuitleg in de door de belanghebbende genoemde zaak HR BNB 2009/189 betrof de samenhang tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting bij huurcessie om niet door een directeur/groootaandeelhouder aan zijn BV. De relevantie daarvan in casu ontgaat mij. Voor het overige kan met redelijke wetsuitleg de wet niet zodanig uitgelegd worden als hij naar duidelijke tekst en strekking juist niet geformuleerd/bedoeld is. De belanghebbende stelt wezenlijk dat het aftrekverbod niet redelijk is als de kartelboete voordeel ontnemt dat eerder belast is geweest. Dat is wellicht zo, maar dat is aan de wetgever.

9.4. Middel 7 stelt dat de belanghebbende rechtens relevant vertrouwen kan ontleen aan het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2001, nr. DGB2001-602, V-N 2001/60.1.2, over de samenloop tussen belastingheffing en strafrechtelijke ontneming, en doet mede beroep op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur. De inleiding van dat Besluit stelt helder in het licht dat het ziet op de fiscale implicaties van strafrechtelijke voordeelontneming, en met name strekt afstemming tussen het OM en Belastingdienst. De minister van Financiën merkt bij verweer (p. 7) mijns inziens dan ook terecht op dat het Besluit geen enkele steun biedt voor de opvatting dat de aftrek op basis van beleid ruimer kan zijn dan volgens de wet. Het besluit heeft slechts een afstemmingsdoel. Zoals boven reeds bleek, zijn EU-kartelboeten en strafrechtelijke ontnemingen ex art. 36e Sr voor andere dan mededingingsdelicten mijns inziens geen gelijke gevallen. Middel 7 faalt daarom naar mijn mening.

9.5. Middel 8 betoogt dat het fiscale totaalwinstbegrip en het fiscale neutraliteitsbeginsel eisen dat een doorbelaste boete, voor zover strekkende tot voordeelontneming, tot aftrek moet leiden. De belanghebbende stelt dat de wetgever het totaalwinstbegrip en het neutraliteitsbeginsel slechts wilde doorbroken voor zover de boete strekt tot bestraffing; een reeds belast voordeel dat vervolgens wordt ontnomen, moet uit de heffingsgrondslag worden verwijderd. Ook dit middel richt zich tegen de bierkaai. De wetgever heeft geen aftrek gewild, ongeacht de vergeldende, preventieve, voordeelontnemende of andere strekking van bestuurlijke en EU-kartelboeten. Art. 3.14(1)(c) Wet IB 2001 is juist een expliciet door de wetgever gewenste inbreuk op het totaalwinstbegrip ex art. 3.8 Wet IB 2001 en het fiscale neutraliteitsbeginsel.

## 10. Conclusie

Ik geef u in overweging de Europese Commissie in de gelegenheid te stellen kennis te nemen van het dossier in cassatie in deze zaak, inclusief deze conclusie en de daaraan gehechte bijlage bij de conclusie van 22 december 2009 in drie aanhangige zaken over NMa-boeten, en ongeacht de inhoud van haar interventie het beroep in cassatie op grond van nationaal recht ongegrond te verklaren.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

A-G

1 Beschikking 2005/471/EG van de Commissie van 27 november 2002 betreffende een procedure overeenkomstig art. 81 van het EG-Verdrag ten aanzien van BPB PLC, A KG, Société Lafarge SA en Gyproc Benelux NV (Zaak COMP/E-1/37.152 - Gipsplaten), PB 2005, L 166, p. 8.

2 Verordening nr. 17 van de Raad van 6 februari 1962, PB 1962, blz. 204. Sinds 1 mei 2004 is Verordening nr. 17 gewijzigd bij Verordening EG nr. 1/2003, PB 2003, L 1, p. 1 (Vo. 1/2003).

3 Dit citaat ontleen ik aan de door het Hof Amsterdam in onderdeel 2 van zijn uitspraak vastgestelde feiten.

4 PJW: Met "X" worden alle ondernemingen van het X-concern bedoeld (zie punt (2) van de beschikking).

5 Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/01452, LJN AX7112, NTFR 2006/1038, met noot De Vries, V-N 2007/18.2.3.

6 Sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 wordt het gehele rechterlijke stelsel van de Unie aangeduid met Hof van Justitie van de Europese Unie (art. 19 Verdrag betreffende de Europese Unie), dat uit drie rechterlijke instanties bestaat: het Hof van Justitie, het Gerecht en het Gerecht voor ambtenarenzaken, zie <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-12/cp090104nl.pdf>. Ik zal wat voorheen het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heette en thans het Hof van Justitie heet, aanduiden als HvJ.

7 Gerechtshof Amsterdam 12 september 2007, nr. 06/00252, LJN BB3356, NTFR 2007/1764, V-N 2008/2.10.

8 HvJ 11 juni 2009, C-429/07 (Inspecteur van de Belastingdienst v X BV), na conclusie Mengozzi, LJN BI8986, AB 2009/341, met noot RJGM, JRV 2009/731, met noot MR, NJ 2009/433, met noot Mok, NTFR 2009/1552, met noot Barmentlo, V-N 2009/29.8.

9 LJN BL0214, gepubliceerd op [rechtspraak.nl](http://rechtspraak.nl).

10 Hof Amsterdam 11 maart 2010, nr. 06/00252, LJN BL7056, NTFR 2010/830, met noot Nijkeuter, FED 2010/49, met noot Geursen.

11 Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten, New York, 16 december 1966, Trb. 1975, 60.

12 Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden, Rome, 4 november 1950, Trb. 1951, 154.

13 Trb. 1994, nr. 165. (Jongste versie in werking getreden op 1 november 1998, Trb. 1998, 95.)

14 HvJ 13 december 2005, zaak C-446/03 (Marks & Spencer plc/David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)), na conclusie Poiares Maduro, Jur. 2005, p. I-10837, LJN AU7899, BNB 2006/72, met noot Wattel, NJ 2007/33, met noot Meussen, NTFR 2005/1718, met noot Bouwman, ONDR 2006/23, met noot Van Sonderen.

15 HvJ 28 februari 2008, zaak C-293/06 (Deutsche Shell GmbH/ Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg), na conclusie Sharpston, Jur. 2008, p. I-1129, LJN BC6617, BNB 2009/84, met noot Wattel, NJ 2008/293, met noot Mok, NTFR 2008/561, met noot Nijkeuter, V-N 2008/13.8.

16 De belanghebbende betoogt dat zij in de gelegenheid dient te worden gesteld om bewijs te leveren op basis van het boetedossier van de EU-Commissie, dat het aan haar doorbelaste deel van de mededingingsboete voordeelontnemend van aard, zie p. 6, conclusie van repliek.

17 HR 11 april 2003, nr. 38 281, LJN AF7103, BNB 2003/213, FED 2003/241, NTFR 2003/649, met noot De Vries, V-N 2003/22.11.

18 Zie DEEL I, punt (2) van de boete-beschikking: "X [voetnoot: Met "X" worden alle ondernemingen van de X-groep bedoeld (...)], (...) [heeft], in strijd met artikel 81, lid 1 van het EG Verdrag, een complexe en voortgezette overeenkomst gesloten en daaraan ononderbroken deelgenomen, hetgeen tot uiting kwam in de volgende gedragingen, die kenmerkend zijn voor overeenkomsten of onderling afgestemde feitelijke gedragingen: (...)".

19 Volledigheidshalve merk ik op dat inmiddels nog twee nieuwe zaken bij u aanhangig zijn over (niet-)aftrekbaarheid van NMa-kartelboeten (rolnrs. 10/03177 en 10/03178).

20 Mededeling van de Commissie betreffende de samenwerking tussen de Commissie en de rechterlijke instanties van de EU-lidstaten bij de toepassing van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag (Pb 27 april 2004, C 101/54).

21 Zie ook: Kamerstukken II 2003/04, 29 276 (Wijziging van de Mededingingswet en van enige andere wetten in verband met de implementatie van EG-verordening 1/2003), nr. 3 (MvT), p. 5.

22 Wet van 9 december 2004, Stb. 2004, 172. In een civiel geding geldt art. 44a Rv.

23 Kamerstukken II 2003/04, 29 276 (Wijziging van de Mededingingswet en van enige andere wetten in verband met de implementatie van EG-verordening 1/2003), nr. 3 (MvT), p. 15 (en p. 13).

24 HvJ 11 juni 2009, C-429/07 (Inspecteur van de Belastingdienst v X BV), na conclusie Mengozzi, V-N 2009/29.8.

25 M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht (diss. Tilburg), Fiscaal Wetenschappelijke Reeks (nr. 13), p. 43, zie voorts, meer in het bijzonder in het licht van het EU-recht, p. 441-473 (bijlage E, toetsing aan het communautaire rechtszekerheidsbeginsel) en onderdeel 7 van de noot van Geursen bij de onderhavige hofuitspraak in FED 2010/49.

26 HvJ 12 november 1981, gevoegde zaken C-212-217/80 (Salumi e.a.), na conclusie Rozès, Jur. 1981, p. 2735.

27 HvJ 18 april 2002, zaak C-290/00 (Duchon), na conclusie Jacobs, Jur. 2002, p. I-03567.

- 28 HvJ 12 november 1981, gevoegde zaken C-212-217/80 (Salumi e.a.), na conclusie Rozès, Jur. 1981, p. 2735.
- 29 HvJ 6 maart 2006, zaak C-293/04 (Beemsterboer Coldstore Services BV), na conclusie Kokott, Jur. 2006, p. I-02263.
- 30 HvJ 1 juli 2004, gevoegde zaken C-361/02 (Tsapalos) en 362/02 (Diamantakis), na conclusie Kokott, Jur. 2004, p. I-6405.
- 31 Gerechtshof 's-Gravenhage 24 maart 2005, Marketing Displays International Inc. tegen VR Van Raalte Reclame BV, NJF 2005/239, TvA 2006/24.
- 32 Overeenkomsten die in strijd zijn met het kartelverbod, neergelegd in art. 81(1) EG/art. 101(1) VwEU, zijn volgens het tweede lid van deze respectievelijke bepalingen nietig. Het derde lid van art. 81 EG/art. 101 VwEU formuleert vervolgens criteria voor buitentoepassingverklaring van het kartelverbod. Deze uitzonderingen kunnen gericht zijn op een specifieke overeenkomst (individuele ontheffing) of op een groep van overeenkomsten (een zgn. groepsvrijstelling).
- 33 Zie onder meer J. Steenbergen en M.H. van der Woude, 'Het EU-mededingingsrecht na 1 mei 2004: Verordening 1/2003', SEW 2004/26, p. 192-201, R. Barents in: Kapteyn & VerLoren van Themaat: The Law of the European Union and the European Communities, 4th revised edition 2008, p. 825 e.v., P.J. Slot en A. Johnston, An Introduction to Competition Law, Oregon: Hart Publishing 2006, p. 343 en T.D. de Groot, 'Arbitrage en de modernisering van het Europese mededingingsrecht', TvA 2007/14.
- 34 "Nationale rechterlijke instanties zijn bevoegd de artikelen 81 en 82 van het Verdrag toe te passen".
- 35 Verordening nr. 17 van de Raad van 6 februari 1962, eerste verordening over de toepassing van de artikelen 85 en 86 van het Verdrag (Pb 13 van 21 februari 1962, p. 204), zie meer in het bijzonder art. 4(1) Vo. 17: "Overeenkomsten, besluiten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen, bedoeld in artikel 85, lid 1, van het Verdrag [bij het Verdrag van Amsterdam vernummert tot art. 81 EG; PJW], die tot stand zijn gekomen na het tijdstip waarop deze verordening in werking treedt en ten gunste waarvan de betrokken ondernemingen een beroep willen doen op artikel 85, lid 3, moeten worden aangemeld bij de Commissie. Zolang deze aanmelding niet heeft plaatsgevonden, kan de beschikking, bedoeld in artikel 85, lid 3, niet worden gegeven."
- 36 Zie ook punt 34 van de boven geciteerde samenwerkingsmededeling van de Commissie.
- 37 Zie ook art. 419(2) en (3) van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.
- 38 U zie bijvoorbeeld HvJ 18 juli 2007, zaak C-119/05 (Lucchini SpA), na conclusie Geelhoed, Jur. 2007, p. I-06199, HvJ 3 september 2009, zaak C-2/08 (Fallimento Olimpiclub Srl), na conclusie Mazák, Jur. 2009, p. I-07501 en HvJ 6 oktober 2009, zaak C-40/08 (Asturcom Telecomunicaciones SL), na conclusie Trstenjak, Jur. 2009, p. I-09579. U hoeft echter niet ten behoeve van de effectiviteit van EU-recht van ambtswege feiten te onderzoeken of in te gaan op EU-rechtelijke aspecten die de partijen pas in cassatie opbrengen voor zover die feitenonderzoek vergen (zie HvJ 14 december 1995, gevoegde zaken C-430/93 en 431/93 (Van Schijndel en Van Veen), na conclusie Jacobs, Jur. 1995, p. I-04705).
- 39 Zie naar analogie het in de vorige voetnoot genoemde arrest van het HvJ EG in de gevoegde zaken van Schijndel en Van Veen.
- 40 Zie r.o. 2.3 van de uitspraak van de Rechtbank.
- 41 Gvea 8 juli 2008, zaak T-52/03 (B KG v Commissie), Jur. 2008, p. II-00115.
- 42 HvJ 1 juli 2010, zaak C-407/08 P (B KG v Commissie), na conclusie Mazák, Jur. 2010, p. I-00000, LJN BN0849
- 43 Kamerstukken II 1988/89, 20 857, Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten (Wafaf)), nr. 3 (MvT), p. 3 e.v. Zie over de inhoud en motivering van het wetsvoorstel P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke, diss., Fiscale monografieën, Deventer: Kluwer 1992, p. 105 e.v. Zie ook J.J.M. Hertoghs, 'Boeten niet langer aftrekbaar', WFR 1991/5951, p. 287 e.v.
- 44 Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 6 (MvA), p. 1-2.
- 45 MvA, p. 7-8.
- 46 Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 15 (Gewijzigde amendementen van de leden Van der Vaart en Vreugdenhil ter vervanging van dit gedrukt onder nr. 12), p. 1.
- 47 Kamerstukken II 1988/89, 20 857, nr. 18 (Brief van de staatssecretaris van Financiën), p. 1.
- 48 A. Mulder, 'Geldboete, een eigen middel van de Europese Gemeenschappen', SEW 6 (1989) juni, p. 473.
- 49 De met ingang van 1 januari 1998 vervallen Wet economische mededinging (WEM) werd via art. 1.4° Wet economische delicten (WED; Wet van 22 juni 1950, Stb. K 258) strafrechtelijk gehandhaafd (art. 1/1a en art. 8(a) WED juncto Titel IIA Eerste Boek Sr).

- 50 M.R. Mok, Kartelrecht I, Nederland, De Mededingingswet, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2004, p. 35.
- 51 M.R. Mok, t.a.p., p. 39-54, R. de Bree, 'Mededinging en strafrecht: hernieuwde kennismaking', M&M 2006, nr. 7, p. 205-206. W. VerLoren van Themaat & J. Hetteema, national report the Netherlands (study on the conditions for claims on damages in case of infringement of EC competition rules), p. 1, te raadplegen op:  
[http://ec.europa.eu/competition/antitrust/actionsdamages/national\\_reports/netherlands\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/competition/antitrust/actionsdamages/national_reports/netherlands_en.pdf)
- 52 Kamerstukken II 1995/96, 24 707, Nieuwe regels omtrent de economische mededinging (Mededingingswet), nr. 3 (MvT), p. 3.
- 53 PJW: De Commissie voor toetsing van wetgevingsprojecten (Commissie-Kortmann) heeft door een werkgroep een onderzoek laten doen (Werkgroep-Van Buuren) naar de wenselijkheid en mogelijkheid om op grotere schaal dan tot dusver de bestuurlijke boete in te zetten naast of in plaats van strafrechtelijke handhaving. Dit heeft geresulteerd in het rapport 'Handhaving door bestuurlijke boeten' (Advies aan de minister, Den Haag, 12 januari 1994). Het kabinet is met de Toetsingscommissie van mening dat invoering van de bestuurlijke boete op grote schaal een belangrijke bijdrage kan leveren aan de verbetering van de rechtshandhaving, zie: Kamerstukken II 1993/94, 23 400 VI (Vaststelling van de begroting van de uitgaven en de ontvangsten van hoofdstuk VI (Ministerie van Justitie) voor het jaar 1994), nr. 48 (Brief van de minister van Justitie), p. 6-7.
- 54 MvT, t.a.p., p. 41-43.
- 55 Zie voetnoot 50 en A.R. Hartmann & P.M. van Russen Groen, Contouren van het bestuursstrafrecht, SI-EUR proefschriftenreeks, Deventer: Gouda Quint (Rotterdam: Sanders Instituut) 1998, p. 50-62.
- 56 Toevoeging PJW: Art. 8a(1)(b) Wet IB 1964 is in 2001 vervangen door art. 3.14(1)(c) Wet IB 2001.
- 57 MvT, t.a.p., p. 101.
- 58 Zie het Gewijzigd voorstel van wet, Kamerstukken II 1996/97, 24 707, nr. 232, p. 24.
- 59 Kamerstukken II 2002/03, 29 035, Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2004), nr. 3 (MvT), p. 4.
- 60 MvT, p. 12.
- 61 HRC 25 juli 2005, nr. 1192/2003, BNB 2005/349, met noot Wattel; zie paragraaf 6.2 van het UNHRC-rapport.
- 62 Zie ook de onderdelen 8.1 tot en met 8.4 van mijn conclusie voor HR 18 december 2009, nr. 44 021, LJN BC5874, BNB 2010/79, met noot Lubbers, NTFR 2010/29, met noot Horzen, V-N 2009/64.11, onderdeel 4 van mijn noot in BNB 2005/349 en mijn conclusie voor HR 8 juni 2007, nr. 43 019, LJN AY9933, BNB 2997/232, met noot Lubbers
- 63 Zie bijvoorbeeld HR 13 juni 2008, nr. 43 647, LJN BD3761, BNB 2008/229, NTFR 2008/1196, met noot Thomas, V-N 2008/28.5 (over het geen rekening houden met heffingskortingen bij de middelingsregeling), HR 8 augustus 2008, nr. 07/10150, LJN BD9390, BNB 2008/274, NTFR 2008/1679, met noot Van Beelen, V-N 2008/38.6 (over onderscheid tussen eigen-woningbezitters met en zonder eigenwoningsschuld) en HR 10 september 2010, nr. 08/04653, na conclusie Van Hilten, LJN BK3103, V-N 2010/43.3 (over onderscheid tussen binnen de onderneming en voor privé gebruikte goederen).
- 64 EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99 (Auerbach/Nederland), BNB 2002/126, met noot Wattel.
- 65 Zie onder meer HR BNB 2008/274, t.a.p., r.o. 3.3, waarin wordt verwezen naar EHRM-rechtspraak; EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99 (Della Ciaja/Italië), BNB 2002/398, met noot Happé, en EHRM 10 juni 2003, nr. 27 793/95 (M.A. en anderen/Finland), V-N 2003/52.2.
- 66 HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, LJN ZC5139, BNB 1993/29, met noot Zwemmer, FED 1992/847, V -N 1992/3483 en HR 19 mei 1993, nr. 27 826, na conclusie Moltmaker, LJN ZC5352, BNB 1993/241, met noot Zwemmer, FED 1993/445, V-N 1993/1826.
- 67 EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99 (Della Ciaja/Italië), BNB 2002/398, met noot Happé.
- 68 EHRM 10 juni 2003, nr. 27 793/95 (M.A. en anderen/Finland), FED 2003/604, met noot Wattel, NTFR 2003/2025, met noot Kors, V-N 2003/52.2 en EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (Burden & Burden/Groot Brittannië I), FED 2007/107, met noot Thomas, V-N 2007/54.5, en EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05 (Burden & Burden/Groot Brittannië II (grote kamer)), geselecteerd voor publicatie in Reports of Judgments and Decisions, thans te raadplegen via de site van het EHRM:  
<http://www.echr.coe.int/echr>.
- 69 Den Boer, Koopman en Wattel, Fiscaal Commentaar/Algemeen Belastingrecht, Deventer: Kluwer 1999, p. 14, verwoorden het als volgt: "Van gelijke gevallen is sprake als de voor de belastingheffing relevante kenmerken van het ene geval feitelijk en rechtens gelijk zijn aan die van het andere geval.



Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van feitelijk en rechtens gelijke gevallen komt het aan op een vergelijking van de kenmerken die van belang zijn voor de toepassing van de relevante wettelijke regels. Beslissend is dus de vergelijkingsmaatstaf. Daarvoor komt alleen in aanmerking de maatstaf die relevant is voor de toepassing van de desbetreffende rechtsregel".

70 Zie de in het verweerschrift in cassatie opgenomen verwijzing naar onderdeel 3.2 van het tiendagenstuk in de hoger beroep procedure d.d. 18 november 2009 van de Inspecteur.

71 Art. 36e Wetboek van Strafrecht (de 'Pluk ze'-wetgeving).

72 Ik merk volledigheidshalve op dat de artt. 101 en 102 VwEU in onder meer de VS, het Verenigd Koninkrijk, Ierland en Estland wél strafrechtelijk worden gehandhaafd en dat in Nederland al sinds 2006 stemmen opgaan om het strafrecht opnieuw in te zetten bij de handhaving van het mededingingsrecht (u zie Handelingen II, 15 juni 2006, 91-5562 e.v.). Er wordt volgens H.H.P. Lugard ('De koek was op. En nu?', M&M 2010, nr. 2, p. 43) al geruime tijd gewerkt aan een voorstel voor een Mededingingswet met de mogelijkheid van strafrechtelijke handhaving, naar het model van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. U zie ook Kamerstukken II 2007/08, 31 200 VI (Vaststelling begroting Ministerie van Justitie (VI) voor het jaar 2008), nr. 2 (MvT), p. 201. Voor zover ik heb kunnen nagaan, is het desbetreffende voorstel nog niet ingediend.

73 HR 14 april 1989, nr. 13 822 (Harmonisatiewet arrest), na conclusie Mok, LJN AD5725, AB 1989/207, met noot FHvdB, NJ 1989/469, met noot MS, V-N 1990/1777 en HR 20 maart 2009, nr. 07/10646, na conclusie Spier,

LJN BG9951, GST 2009/65, met noot RJB, JB 2009/108, met noot Teunissen, NJ 2009/233, met noot Mok.

74 U vergelijkte onder meer de volgende gevallen waarin u de doelmatigheid van de uitvoering aanvaardde als rechtvaardiging voor het over één kam scheren van mogelijk ongelijke gevallen c.q. het ongelijk behandelen van mogelijk vergelijkbare gevallen: HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, LJN ZC5139, BNB 1993/29, V-N 1992/3483 (over recht op een toeslag op de basis-belastingvrije som), HR 28 februari 2001, nr. 35 940, LJN AB0280, BB 2001/554, met noot Kruimel, BNB 2001/172, met noot Van Leijenhorst, NTFR 2001/386, met noot Kastelein, V-N 2001/19.37 (over tariefdifferentiatie in de onroerendezaakbelasting) en HR 14 november 2008, nr. 41 537, na conclusie Niessen, LJN BD0181, BNB 2010/3, met noot Happé, FED 2009/41, met noot Van Roij, NTFR 2008/2243, met noot Vrolijk, V -N 2008/55.5 (over verschil in behandeling tussen ex-echtgenoten en ex-(ongehuwd en ongeregistreerd)samenwonenden ten aanzien van afkoop onderhoudsverplichting).

75 Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3 (MvT), p. 7 e.v. "Het accent ligt op het verwerven of afkomen van het wederrechtelijk verkregen voordeel, inclusief eventueel alle daarmee verkregen zaken (huizen, auto's, renpaarden, enz.) en de eventueel weer uit deze substituten verkregen voordelen (revenue als huurpenningen, winsten uit renpaarden)." aldus: Hofstee, Strafrecht, Tekst en commentaar, Wetboek van Strafrecht, Eerste Boek, Titel IIA, Afdeling 1, art. 36e, aantekening 1.

76 Zie Richtsnoer 31 voor de berekening van geldboeten die uit hoofde van art. 23(2)(a) Verordening 1/2003 worden opgelegd, Pb EU, 1 september 2006, C 210, p. 2. e.v.: "31. De Commissie zal tevens rekening houden met de noodzaak de strafmaat te verzwaren om ervoor te zorgen dat de boete hoger uitvalt dan het bedrag van de onrechtmatig, dankzij de inbreuk gemaakte winst, wanneer de raming daarvan objectief mogelijk is";

77 HvJ 28 juni 2005, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P, C-208/02 P en C-213/02 P (Dansk Rørindustri e.a./Commissie), na conclusie Tizzano, Jur. 2005, p. I-5425.

78 Maar soms lukt het wel: mijn krant meldt dat de EVO (de Europese brancheorganisatie voor vrachtverladers, die kennelijk goed georganiseerd zijn) momenteel schadeclaims ad minimaal € 530 miljoen voorbereidt op het onlangs door de Commissie beboete luchtvrachtkartel (boete in totaal € 800 miljoen), terwijl de hoofdboeteling (Air France-KLM-Martinair) meent dat de haar opgelegde boete ad € 340 miljoen al "buitenproportioneel" is en dus in beroep gaat.

79 HvJ 7 juni 1983, nrs. 100/80-103/80 (Musique Diffusion Française) Jur. 1983, p. 1825.

80 Zie het verweerschrift in cassatie, p. 1, en de repliek van de belanghebbende, p. 1. Uit de pleitnota van de Inspecteur ten behoeve van de zitting van 22 augustus 2007 in verband met het interventieverzoek van de Commissie (nr. H13 in het Hofdossier), maak ik op dat de Duitse wet een aftrekverbod bevat dat niet geldt voor zover de boete strekt tot voordeelontneming, zodat de Duitse belastingrechter steeds moet onderzoeken of en in hoeverre bij een bepaalde geldboete sprake is van het terugnemen van een wederrechtelijk verkregen voordeel.

81 Zie met name uw arrest HR 10 oktober 2008, nr. 41 983, LJN BF7181, BNB 2009/27, met noot Spek, NTFR 2008/1982, met noot Fase, V-N 2008/48.13 over verplichte toepassing van ambtswege van Turks recht.

82 HvJ 11 juni 2009, C-429/07 (Inspecteur van de Belastingdienst/X BV), na conclusie Mengozzi, V-N

2009/29.8.

83 HvJ 6 december 2007, C-298/05, na conclusie Mengozzi, Jur. 2007, p. I.-10451.

84 Zie HR 8 april 2005, nr. 40 052, LJN AT3409, BNB 2005/185, met noot Van Leijenhorst, NTFR 2005/479, met noot Van Hassel, V-N 2005/20.5 en mijn conclusie in de zaken voor HR 25 april 2008, nrs. 43 448 en 43 791, LJN BA3823 en BB5868, BNB 2008/161 en 162, met noot Albert, NTFR 2008/873 en 874, met noot Kors, V-N 2008/21.8 en 2008/22.7.

85 HR 16 januari 2009, nr. 43 243, na conclusie Wattel, LJN BA4664, BNB 2009/189, met noot Heithuis, NTFR 2009/161, met noot Ligthart, V-N 2009/5.11.

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. P.J. WATTEL  
ADVOCAAT-GENERAAL

Fiscale verwerking van kartelboeten, opgelegd door de NMa of de EU-Commissie

Bijlage bij de conclusies van 22 december 2009 in de zaken met rolnummers 09/00617, 09/00618 en 09/00928.

## 1. Inleiding

1.1. Deze bijlage behandelt de vragen (i) of kartelboeten door art. 3.14 Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) slechts van fiscale aftrek worden uitgesloten voor zover zij bestraffen of ook voor zover zij voordeel ontnemen, en (ii) of het uitmaakt of de boete werd opgelegd door de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa) of door de EU-Commissie.

1.2. De Rechtbank Haarlem en de Rechtbank Breda hebben in de drie zaken waarin ik heden concludeer, geoordeeld dat een kartelboete opgelegd door de NMa uitsluitend een bestraffende strekking heeft en (dus) niet een voordeelontnemende. Zij achtten de aan de belanghebbenden in de drie zaken opgelegde NMa-boeten daarom in hun geheel niet-aftrekbaar. (1)

1.3. Dezelfde Rechtbank Haarlem die in twee van de drie thans te beoordelen zaken een NMa-boete niet-aftrekbaar achtte, achtte daarentegen wél deels aftrekbaar een boete opgelegd door de Commissie van de EU ex art. 15 Verordening 1962/17/EEG(2) (sinds 1 mei 2004: art. 23 Vo. 1/2003) wegens kartelafspraken die verboden worden door art. 81 EG-Verdrag (thans, sinds 1 december 2009: art. 101 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)(3)), zulks omdat een EU-kartelboete - anders dan een NMa-boete - volgens haar deels strekt tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. De belanghebbenden in alle drie de zaken beroepen zich op die uitspraak van de Rechtbank Haarlem. Daarom zal ik in deze bijlage ook kort ingaan op die uitspraak, waarin de Rechtbank Haarlem als volgt overwoog over de (gedeeltelijke) aftrekbaarheid van een EU-kartelboete: (4)

"5.4. Ingevolge artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 wordt bij het bepalen van de winst onder meer geen rekening gehouden met kosten en lasten die verband houden met geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter, met boeten opgelegd ingevolge de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (AWR) en met geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie. Deze bepaling dient de effectiviteit van straffen, die zou worden geschaad door fiscale aftrekbaarheid van geldboeten. Het onderscheid dat in dit verband wordt gemaakt tussen enerzijds geldboeten en anderzijds maatregelen weerspiegelt deze opvatting. Onder geldboete wordt verstaan de als zodanig opgelegde straf. Onder boete opgelegd ingevolge de AWR wordt - mede gelet op de vanaf 1 januari 2004 geldende tekst van artikel 3.14, lid 3, AWR [bedoeld zal zijn Wet IB 2001; PJW], met welke tekst naar het oordeel van de rechtbank geen inhoudelijke wijziging van de aftrekkuitsluiting is beoogd - verstaan een door de inspecteur bij beschikking opgelegde verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van degene die een gedraging in strijd met enig wettelijk voorschrift pleegt. Geldboeten zijn gericht op leedtoevoeging en worden door de aftrekkuitsluiting getroffen. Maatregelen daarentegen zijn niet op leedtoevoeging gericht en vallen om die reden buiten het bereik van de aftrekkuitsluiting. Maatregelen geven onder meer inhoud aan de zienswijze dat misdaad niet behoort te lonen. De rechtbank wijst op artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht, op de voet waarvan een wederrechtelijk verkregen voordeel van een veroordeelde kan worden afgenomen. Deze maatregel beoogt de veroordeelde terug te brengen in de situatie waarin hij

verkeerde voor het delict door het ter zake behaalde voordeel te ontnemen. Uit de parlementaire geschiedenis van genoemde bepaling van de Wet IB 2001 volgt dat de ontnemingmaatregel buiten het bereik van de aftrekuitsluiting is gehouden omdat het te ontnemen voordeel eerder in de belastingheffing betrokken is geweest (TK, 1988-1989, 20867, nr. 6, blz. 7).

(...)

5.6. Voor zover de klacht betoogt dat de door de Commissie opgelegde boete voor toepassing van artikel 3.14, Wet IB 2001 niet op één lijn kan worden gesteld met de in artikel 15, Vo. 17 bedoelde geldboeten, en dat slechts het leedtoevoegende gedeelte van de door de Commissie opgelegde boete onder evenbedoelde aftrekbeperking valt, overweegt de rechtbank als volgt. Artikel 85 EG en de op dit artikel gebaseerde Vo. 17 bieden de mogelijkheid om in geval van opzettelijke inbreuken op artikel 81 EG een geldboete op te leggen. Ingevolge artikel 15, tweede lid, Vo. 17 houdt de Commissie bij [het; PJW] vaststellen van het bedrag van deze boete rekening met de zwaarte en duur van de inbreuk en is het bedrag van de boete gemaximeerd op 10% van de omzet van de betrokken ondernemingen in het voorafgaande boekjaar. Voor deze boeten geldt derhalve geen absoluut maximum. Anders dan het nationale recht kent het gemeenschapsrecht niet het onderscheid tussen boeten en maatregelen. Naar luid van artikel 15, vierde lid, Vo. 17 heeft de litigieuze sanctie geen strafrechtelijk karakter. Het bedrag van de geldboete is vastgesteld overeenkomstig de zogeheten 'Richtsnoeren voor de berekening van geldboeten' (Mededeling van de Commissie, Pb 1998 C 9/3). Volgens deze Richtsnoeren moet het bedrag van de geldboete op een zodanig niveau worden gesteld dat daarvan een voldoende afschrikwekkende werking uitgaat. De rechtbank verstaat deze richtsnoerbepaling aldus dat de boete ten minste gelijk dient te zijn aan het bedrag van de voordelen die zijn behaald met opzettelijke inbreuken op artikel 81 EG.

5.7. Naar het oordeel van de rechtbank verschilt het communautaire begrip 'geldboete' van het nationaalrechtelijke begrip 'geldboete' doordat de aan G KG opgelegde boete, anders dan de naar nationaal recht opgelegde geldboeten, zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevat. Onder de bestraffende elementen schaaft de rechtbank de benaming van de sanctie als 'geldboete', het middel van de vermogenssanctie, en het vereiste dat uitsluitend met opzet begane inbreuken worden beboet. Daarentegen duiden de afwezigheid van een absoluut boetep plafond, de ontkenning van het strafrechtelijk karakter in artikel 15, vierde lid, Vo. 17, de richtsnoerbepaling dat de werking afschrikwekkend moet zijn, en het feit dat het bedrag van de boete mede gebaseerd is op behaalde omzet van eiseres, op het voordeelontnemend karakter van de sanctie.

5.8. Gelet op de hiervoor weergegeven ratio van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 acht de rechtbank het niet aanvaardbaar dat de aan G KG opgelegde geldboete, voor zover ten laste van eiseres gebracht en voordeelontnemend van karakter, niet in aftrek op de winst wordt toegelaten. Hierbij dient zich evenwel het probleem aan dat de tekst van de beschikking van de Commissie en de daaraan ten grondslag liggende bepalingen van gemeenschapsrecht geen duidelijke grondslag bieden om het bedrag van de geldboete te splitsen. De geldboete kan in het onderhavige geval derhalve niet anders dan schattenderwijs worden gesplitst in een leedtoevoegend en een voordeelontnemend gedeelte. (...)"

1.4. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld bij Hof Amsterdam. Dat hof heeft een prejudiciële vraag gesteld(5) aan het Hof van Justitie van de EU (HvJ EU) over de bevoegdheid van de EU-Commissie om op basis van art. 15(3) Verordening 2003/1(6) als amicus curiae(7) schriftelijke opmerkingen in te dienen in de Amsterdamse procedure. Het HvJ EU heeft geantwoord(8) dat fiscale aftrekbaarheid van een door de EU-Commissie opgelegde boete de doeltreffendheid van die sanctie kan beïnvloeden en dat de Commissie daarom bevoegd is om haar zienswijze op het karakter van de boete in te brengen in de Amsterdamse procedure. Het Hof Amsterdam heeft nog geen einduitspraak gedaan.

1.5. De tussenstand is dus vooralsnog dat de(zelfde) Nederlandse belastingrechter de door de EU-Commissie voor overtreding van het kartelverbod van art. 81 EG/101 VWEU opgelegde boeten deels aftrekbaar acht (nl. voor het voordeelontnemende deel), maar de door de NMa voor een vergelijkbare overtreding van hetzelfde kartelverbod ex art. 81 EG/101 VWEU(9) (en art. 6 Mededingingswet (Mw.)) opgelegde boeten niet aftrekbaar acht. Dat is een opmerkelijke stand van zaken,(10) met name omdat het in beide gevallen om overtreding van hetzelfde verbod gaat: art. 81 EG/101 VWEU is in art. 6 Mw. wezenlijk overgeschreven (behoudens het criterium van potentiële beïnvloeding van de interstatelijke handel) en de NMa is verplicht om bij een kartel met potentiële interstatelijke effecten ook art. 81 EG/101 VWEU toe te passen en zij heeft dat in alle drie de thans te beoordelen zaken ook daadwerkelijk gedaan.

## 2. De verhouding tussen nationaal en EU-kartelrecht

2.1. De handhaving van de EU-mededingingsregels is per 1 mei 2004 (inwerkingtreding EG-Verordening 1/2003) gedecentraliseerd omdat de Europese Commissie het notificatie- en ontheffingssysteem niet meer aankon in een uitdijende EG. (11) Sindsdien moeten ondernemingen zelf beoordelen, zonder voorafgaande notificatie aan de Commissie met verzoek om ontheffing, en op basis van rechtstreekse werking van art. 81(3) EG-Verdrag (thans art. 101(3) VWEU) of hun gedrag binnen het EU-kartelverbod valt. Sindsdien bestaat een systeem van gedeelde bevoegdheden en werken de nationale mededingingsautoriteiten (NCA's)(12) en de Commissie nauw samen (zie art. 11(1) Vo. 1/2003, hieronder geciteerd). In beginsel zijn de NCA's de eerste aangewezenen om kartelafspraken en machtsmisbruik te bestrijden in gevallen waarin de mededingingsbeperking de markten van minder dan vier lidstaten raakt, en is de EU-Commissie de eerste aangewezenen om op te treden indien meer dan drie lidstaten geraakt worden (zie 2.11 hieronder geciteerd). Indien de Commissie zich een grensoverschrijdende zaak heeft aangetrokken, moeten de NCA's er - huiselijk gezegd - verder vanaf blijven (art. 11(6) Vo. 1/2003). De NCA's moeten de Commissie in kennis stellen van al hun (voorgenomen) mededingingsonderzoeken en sancties (art. 11(3) en (4) Vo. 1/2003). NCA's en nationale gerechten die de artt. 101 en 102 VWEU toepassen op gedragingen ter zake waarvan de Commissie reeds beschikt heeft of een onderzoek heeft lopen, mogen geen uitspraken doen die in conflict komen met de (aanstaande) Commissie-beschikking (art. 16 Vo. 1/2003). De NCA's die hun nationale mededingingsrecht toepassen op kartels die de handel tussen de lidstaten beïnvloeden, moeten tegelijk ook art. 81 EG-Verdrag (thans art. 101 VWEU) toepassen. Ik lees hieronder bloem uit de relevante regels, jurisprudentie en soft law.

2.2. Art. 83 EG-Verdrag (thans art. 103 VWEU) bepaalt onder meer:

"1. De verordeningen of richtlijnen dienstig voor de toepassing van de beginselen neergelegd in de artikelen 101 en 102 worden door de Raad met gekwalificeerde meerderheid van stemmen, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, vastgesteld.

2. De in lid 1 bedoelde voorschriften hebben met name tot doel:

a) nakoming van de in artikel 101, lid 1, en in artikel 102 bedoelde verbodsbepalingen te verzekeren door de instelling van geldboeten en dwangsommen;

(...)

e) de verhouding vast te stellen tussen de nationale wetgevingen enerzijds en de bepalingen van deze afdeling, alsmede de uitvoeringsbepalingen van dit artikel anderzijds."

2.3. In de zaken Sabam I(13) en Haecht(14) oordeelde het HvJ EU dat het EU-mededingingsrecht ex de artt. 81 en 82 EG-Verdrag (thans artt. 101 en 102 VWEU) rechtstreeks werkt (behoudens lid 3 van art. 81 EG/101 VWEU, dat in 2004 ex art. 6 Vo. 1/2003 directe werking verkreeg(15)). Uit art. 83 EG/103 VWEU volgt dat de nationale en communautaire kartelregels en de handhavingsbevoegdheden van de NCA's en die van de Unie in beginsel naast elkaar bestaan, nl. voor zover niet anders is bepaald in secundair EU-recht. Wel heeft Gemeenschapskartelrecht bij conflict voorrang boven nationaal recht. Dat leidde het HvJ EU af uit de algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht en voor het mededingingsrecht uit art. 83(1) j° (2)(e) EG (thans art. 103(1) j° (2)(e) VWEU).(16) Het EU-rechtelijke effectiviteitsbeginsel brengt voorts mee dat nationale wetgeving en bestuurlijke praktijk geen afbreuk mogen doen aan het nuttige effect van het EU-mededingingsrecht.(17)

2.4. EG-Verordening 1/2003(18) regelt per 1 mei 2004 de parallelle bevoegdheden van enerzijds de EU-instellingen en anderzijds de gerechten(19) en NCA's(20) van de lidstaten bij de toepassing van artt. 81 en 82 EG (artt. 101 en 102 VWEU).(21) De preambule van deze Verordening vermeldt onder meer:

"(...)

(6) Ter verzekering van een doeltreffende toepassing van de communautaire mededingingsregels dienen de nationale mededingingsautoriteiten nauwer bij die toepassing te worden betrokken. Te dien einde moeten zij over de bevoegdheid beschikken het Gemeenschapsrecht toe te passen.

(7) De nationale rechterlijke instanties vervullen bij de toepassing van de communautaire mededingingsregels een wezenlijke taak. Zij beschermen de uit het Gemeenschapsrecht voortvloeiende subjectieve rechten door geschillen tussen particulieren te beslechten, met name door aan de slachtoffers van inbreuken schadevergoeding toe te kennen. De rol van de nationale

rechterlijke instanties is dienaangaande complementair aan die van de mededingingsautoriteiten van de lidstaten. Het is bijgevolg noodzakelijk hun de bevoegdheid toe te kennen de artikelen 81 en 82 van het Verdrag ten volle toe te passen.

(8) Teneinde de daadwerkelijke handhaving van de mededingingsregels van de Gemeenschap en de goede werking van de in deze verordening opgenomen samenwerkingsmechanismen te waarborgen, moeten de mededingingsautoriteiten en de rechterlijke instanties van de lidstaten ertoe verplicht worden ook de artikelen 81 en 82 van het Verdrag toe te passen wanneer ze het nationale mededingingsrecht toepassen op overeenkomsten en praktijken welke de handel tussen lidstaten kunnen beïnvloeden. Om te zorgen voor gelijke spelregels in het kader van overeenkomsten, besluiten van ondernemersverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen binnen de interne markt, moet op grond van artikel 83, lid 2, onder e), van het Verdrag tevens de verhouding tussen de nationale wetgeving en het mededingingsrecht van de Gemeenschap bepaald worden. Daartoe moet worden bepaald dat de toepassing van nationale mededingingswetten op overeenkomsten, besluiten of onderling afgestemde feitelijke gedragingen in de zin van artikel 81, lid 1, van het Verdrag niet mag leiden tot het verbieden van dergelijke overeenkomsten, besluiten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen indien ze niet ook uit hoofde van het mededingingsrecht van de Gemeenschap verboden zijn. De begrippen overeenkomsten, besluiten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen zijn autonome concepten uit het mededingingsrecht van de Gemeenschap die van toepassing zijn op gecoördineerd gedrag van ondernemingen op de markt volgens de uitleg van de communautaire rechterlijke instanties. Lidstaten mogen uit hoofde van de onderhavige verordening niet worden belet om op hun grondgebied strengere nationale mededingingswetten aan te nemen en toe te passen die eenzijdige gedragingen van ondernemingen verbieden of bestraffen [misbruik machtspositie, zie art. 102 VWEU; PJW]. (...).

(...)

(15) De Commissie en de mededingingsautoriteiten van de lidstaten moeten tezamen een netwerk van overheidsinstanties vormen, die de communautaire mededingingsregels in nauwe samenwerking toepassen. Daartoe moeten kennisgevings- en raadplegingsmechanismen in het leven worden geroepen. Verdere modaliteiten voor samenwerking binnen het netwerk worden vastgesteld en herzien door de Commissie, in nauwe samenwerking met de lidstaten.

(...)

(17) Zowel om een consequente toepassing van de mededingingsregels te waarborgen als om voor een optimale werking van het netwerk te zorgen, is het volstrekt noodzakelijk de regel te behouden dat een zaak automatisch onttrokken wordt aan de mededingingsautoriteiten van de lidstaten wanneer de Commissie een procedure inleidt. Indien een mededingingsautoriteit van een lidstaat een zaak reeds in behandeling heeft genomen en de Commissie voornemens is een procedure in te stellen, moet zij dit zo spoedig mogelijk doen. Alvorens een procedure in te stellen, dient de Commissie in overleg te treden met de betrokken autoriteit.

(18) Opdat de meest geschikte autoriteiten binnen het netwerk de zaken zouden behandelen, moet in een algemene bepaling worden vastgelegd dat een mededingingsautoriteit een procedure kan opschorten of afsluiten op grond van het feit dat een andere autoriteit dezelfde zaak behandelt of heeft behandeld, zodat elke zaak door slechts één autoriteit wordt behandeld. Deze bepaling mag niet afdoen aan de in de rechtspraak van het Hof van Justitie erkende mogelijkheid voor de Commissie een klacht wegens het ontbreken van belang voor de Gemeenschap af te wijzen, ook wanneer geen enkele andere mededingingsautoriteit het voornemen te kennen heeft gegeven de zaak in behandeling te nemen.

(...)

(29) De naleving van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag en de nakoming van de verplichtingen die op grond van deze verordening aan ondernemingen en ondernemersverenigingen worden opgelegd, moeten door middel van geldboeten en dwangsommen kunnen worden afgedwongen. Daartoe moeten ook voor inbreuken op de procedureregels geldboeten op een passend bedrag worden vastgesteld.

(...)

(34) De in de artikelen 81 en 82 van het Verdrag vervatte beginselen, als toegepast bij Verordening nr. 17 [uit 1962; PJW], kennen de organen van de Gemeenschap een centrale plaats toe. Die centrale

plaats dient te worden behouden, met dien verstande dat de lidstaten nauwer bij de toepassing van de communautaire mededingingsregels worden betrokken. Overeenkomstig het subsidiariteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, zoals neergelegd in artikel 5 van het Verdrag, gaat deze verordening niet verder dan nodig is om haar doelstelling te verwezenlijken, namelijk een doeltreffende toepassing van de communautaire mededingingsregels."

2.5. Art. 3 van Vo. 1/2003 regelt de verhouding tussen de artt. 81 en 82 EG-Verdrag (thans artt. 101 en 102 VWEU) en het nationale mededingingsrecht als volgt:

"1. Wanneer de mededingingsautoriteiten van de lidstaten of de nationale rechterlijke instanties nationaal mededingingsrecht toepassen op overeenkomsten, besluiten van ondernemersverenigingen of onderling afgestemde feitelijke gedragingen in de zin van artikel 81, lid 1, van het Verdrag welke de handel tussen de lidstaten in de zin van die bepaling kunnen beïnvloeden, passen zij tevens artikel 81 van het Verdrag toe op deze overeenkomsten, besluiten of onderling afgestemde feitelijke gedragingen. Wanneer de mededingingsautoriteiten van de lidstaten of de nationale rechterlijke instanties het nationale mededingingsrecht toepassen op door artikel 82 van het Verdrag verboden misbruiken, passen zij ook artikel 82 van het Verdrag toe.

2. De toepassing van nationaal mededingingsrecht mag niet leiden tot het verbieden van overeenkomsten, besluiten van ondernemersverenigingen of onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke de handel tussen lidstaten kunnen beïnvloeden maar de mededinging in de zin van artikel 81, lid 1, van het Verdrag niet beperken, of aan de voorwaarden van artikel 81, lid 3, van het Verdrag voldoen of onder een verordening ter uitvoering van artikel 81, lid 3, van het Verdrag vallen. Lidstaten mag uit hoofde van de onderhavige verordening niet worden belet om op hun grondgebied strengere nationale wetten aan te nemen en toe te passen die eenzijdige gedragingen van ondernemingen verbieden of bestraffen.

3. Onverminderd algemene beginselen en andere bepalingen van het Gemeenschapsrecht, zijn de leden 1 en 2 niet van toepassing wanneer de mededingingsautoriteiten en de rechterlijke instanties van de lidstaten nationale wetten inzake de controle op fusies toepassen; zij beletten evenmin de toepassing van bepalingen van het nationale recht die overwegend een doelstelling nastreven die verschilt van de in de artikelen 81 en 82 van het Verdrag nagestreefde doelstellingen."

De NCA's zijn dus onder meer verplicht (ook) art. 81 EG-Verdrag (art. 101 VWEU) toe te passen indien zij hun nationale kartelverbod toepassen op een kartel met grensoverschrijdende invloed.

2.6. In Hoofdstuk IV, "Samenwerking", van Vo. 1/2003 is onder meer bepaald:

"Artikel 11

Samenwerking tussen de Commissie en de mededingingsautoriteiten van de lidstaten

1. De Commissie en de mededingingsautoriteiten van de lidstaten passen de communautaire mededingingsregels in nauwe samenwerking toe.

2. (...).

3. De mededingingsautoriteiten van de lidstaten stellen, wanneer zij op grond van artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag optreden, de Commissie hiervan vóór of onverwijld na het begin van de eerste formele onderzoeksmaatregel schriftelijk in kennis. (...).

4. Uiterlijk 30 dagen vóór het aannemen van een beslissing tot beëindiging van een inbreuk, een beslissing tot aanvaarding van toezeggingen of een beslissing tot intrekking van een groepsvrijstelling stellen de mededingingsautoriteiten van de lidstaten de Commissie daarvan in kennis. (...).

5. (...).

6. Wanneer de Commissie een procedure begint die tot het geven van een beschikking op grond van hoofdstuk III moet leiden, ontnemt dit de mededingingsautoriteiten van de lidstaten hun bevoegdheid tot toepassing van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag. Indien een mededingingsautoriteit van een lidstaat een zaak reeds in behandeling heeft genomen, begint de Commissie alleen een procedure na overleg met deze autoriteit.

(...)

Artikel 16

Uniforme toepassing van het communautaire mededingingsrecht

1. Wanneer nationale rechterlijke instanties artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag toepassen op overeenkomsten, besluiten of gedragingen die reeds het voorwerp uitmaken van een beschikking van de Commissie, kunnen zij geen beslissingen nemen die in strijd zijn met de door de Commissie gegeven beschikking. Ook moeten zij vermijden beslissingen te nemen die in strijd zouden zijn met

een beschikking die de Commissie overweegt te geven in een door haar gestarte procedure. Te dien einde kan de nationale rechterlijke instantie de afweging maken of het nodig is haar procedure op te schorten. Deze verplichting laat de rechten en verplichtingen op grond van artikel 234 van het Verdrag onverlet.

2. Wanneer mededingingsautoriteiten van de lidstaten artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag toepassen op overeenkomsten, besluiten of gedragingen die reeds het voorwerp uitmaken van een beschikking van de Commissie, kunnen zij geen beslissingen nemen die in strijd zijn met de door de Commissie gegeven beschikking."

2.7. Hoofdstuk VI, "Sancties", van Vo. 1/2003 bepaalt onder meer:

"Artikel 23 Geldboeten

1. (...).

2. De Commissie kan bij beschikking geldboetes opleggen aan ondernemingen en ondernemersverenigingen wanneer zij opzettelijk of uit onachtzaamheid:

a) inbreuk maken op artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag; of

b) in strijd handelen met een beschikking waarbij uit hoofde van artikel 8 voorlopige maatregelen gelast worden; of

c) een toezegging waaraan overeenkomstig artikel 9 bij beschikking een verbindend karakter is verleend, niet nakomen.

Voor elke bij de inbreuk betrokken onderneming en ondernemersvereniging is de geldboete niet groter dan 10 % van de totale omzet die in het voorafgaande boekjaar is behaald.

Wanneer de inbreuk van een vereniging betrekking heeft op de activiteiten van haar leden is de geldboete niet groter dan 10 % van de som van de totale omzet van elk lid dat actief is op de markt die door de inbreuk van de vereniging geraakt wordt.

3. Bij de vaststelling van het bedrag van de geldboete wordt zowel met de ernst, als met de duur van de inbreuk rekening gehouden.

4. (...).

5. De op grond van lid 1 of lid 2 gegeven beschikkingen hebben geen strafrechtelijk karakter."

2.8. De Commissie heeft "Richtsnoeren" opgesteld "voor de berekening van geldboeten die uit hoofde van art. 23(2)a Verordening 1/2003 worden opgelegd."(22) Zij zijn mede een samenvatting van jurisprudentie van het HvJ EU en vermelden onder meer (ik laat voetnoten weg):

"4. (...) moet het bedrag van de geldboete op een zodanig niveau worden gesteld dat daarvan een voldoende afschrikkende werking uitgaat, niet alleen om de betrokken ondernemingen te bestraffen (specifieke afschrikkende werking), maar ook om andere ondernemingen ervan te weerhouden over te gaan tot gedragingen die in strijd zijn met de artikelen 81 en 82 van het Verdrag of dergelijke gedragingen voort te zetten (algemene afschrikkende werking).

5. Om deze doelstellingen te bereiken dient de Commissie zich bij de vaststelling van de geldboeten, te baseren op de waarde van de verkochte goederen of diensten die met de inbreuk verband houden. De duur van de inbreuk dient eveneens een belangrijke rol te spelen bij de vaststelling van het passende bedrag van de geldboete, omdat deze noodzakelijkerwijs van invloed is op de mogelijke gevolgen van de inbreuk voor de markt. Het aantal jaren waarin de onderneming aan de inbreuk heeft deelgenomen moet derhalve eveneens in de boete tot uiting komen.

6. De combinatie van de waarde van de verkopen in verband met de inbreuk en de duur van de inbreuk wordt derhalve als een geschikte maatstaf beschouwd waarin zowel de economische impact van de inbreuk tot uiting komt als het relatieve gewicht van elke onderneming die aan de inbreuk heeft deelgenomen. De verwijzing naar deze factoren geeft een goede indicatie van de orde van grootte van de boete maar moet niet als basis voor een automatische, rekenkundige berekeningsmethode worden beschouwd.

(...)

METHODE VOOR VASTSTELLING VAN DE GELDBOETEN

(...)

10. Allereerst zal zij voor elke onderneming of ondernemersvereniging een basisbedrag vaststellen (zie deel 1).

11. Ten tweede kan zij dit basisbedrag naar boven of naar beneden bijstellen (zie deel 2).

1) Basisbedrag van de boete

(...).

A. Vaststelling van de waarde van de verkopen

13. Om het basisbedrag van de op te leggen boete vast te stellen zal de Commissie uitgaan van de

waarde van de op de desbetreffende geografische markt in de EER verkochte goederen of diensten van de onderneming die rechtstreeks of indirect (1) verband houden met de inbreuk. De Commissie zal over het algemeen gebruik maken van de verkopen van de onderneming in het laatste volledige jaar waarin zij aan de inbreuk heeft deelgenomen ("waarde van de verkopen").

(...).

B. Vaststelling van het basisbedrag van de geldboete

19. Voor de vaststelling van het basisbedrag van de boete wordt een deel van de waarde van de verkopen dat wordt bepaald door de ernst van de inbreuk, vermenigvuldigd met het aantal jaren dat de inbreuk geduurd heeft.

20. De ernst van de inbreuk wordt per geval beoordeeld, waarbij rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden.

21. Het deel van de waarde van de verkopen dat in aanmerking wordt genomen zal doorgaans maximaal 30 % bedragen.

22. Om de precieze hoogte binnen deze bandbreedte te bepalen zal de Commissie met een aantal factoren rekening houden, zoals de aard van de inbreuk, het gecumuleerde marktaandeel van alle betrokken partijen, de geografische reikwijdte van de inbreuk, en de vraag of de inbreuk daadwerkelijk is geïmplementeerd.

(...)

2) Aanpassing van het basisbedrag

(...)

A. Verzwarende omstandigheden

28. Het basisbedrag van de boete kan worden verhoogd wanneer de Commissie vaststelt dat er sprake is van verzwarende omstandigheden, zoals:

- wanneer een onderneming een identieke of soortgelijke inbreuk pleegt of voortzet nadat de Commissie of een nationale mededingingsautoriteit heeft vastgesteld dat deze onderneming in strijd met artikel 81 of artikel 82 heeft gehandeld. Het basisbedrag zal worden verhoogd tot 100 % per vastgestelde inbreuk;

- weigering van medewerking of obstructie tijdens het verloop van het onderzoek;

- het feit dat de betrokken onderneming een leidinggevende rol speelde of tot de inbreuk heeft aangezet. De Commissie zal tevens bijzondere aandacht besteden aan eventuele maatregelen die zijn genomen om andere ondernemingen te dwingen aan de inbreuk deel te nemen en/of aan eventuele vergeldingsmaatregelen tegen andere ondernemingen om de tenuitvoerlegging van de inbreukmakende praktijken af te dwingen.

B. Verzachtende omstandigheden

(...)

C. Specifieke verhoging met het oog op afschrikking

30. De Commissie zal er in het bijzonder voor zorgen dat de geldboeten een voldoende afschrikwekkende werking hebben; hiertoe kan zij de boete verhogen die zij oplegt aan ondernemingen die een bijzonder hoge omzet hebben boven het volume van hun verkopen buiten die waarop de inbreuk betrekking heeft.

31. De Commissie zal tevens rekening houden met de noodzaak de strafmaat te verzwaren om ervoor te zorgen dat de boete hoger uitvalt dan het bedrag van de onrechtmatig, dankzij de inbreuk gemaakte winst, wanneer de raming daarvan objectief mogelijk is.

(...)."

2.9. De EU-Commissie heeft in een Mededeling<sup>(23)</sup> gepubliceerd hoe zij de taak van de nationale rechterlijke instanties ziet die de artt. 81 en 82 EG/101 en 102 VWEU toepassen. Over procedures en sancties vermeldt die Mededeling (ik laat voetnoten weg):

"10. Bij gebreke van Gemeenschapsbepalingen inzake procedures en sancties op het gebied van de handhaving van de communautaire mededingingsregels door de nationale rechterlijke instanties, passen deze instanties het nationale procesrecht en, voorzover zij daartoe bevoegd zijn, de in het nationale recht vastgestelde sancties toe. De toepassing van deze nationale bepalingen moet evenwel verenigbaar zijn met de algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht. In dit verband is het nuttig te herinneren aan de rechtspraak van het Hof van Justitie, volgens welke:

a) wanneer er een inbreuk is op het Gemeenschapsrecht, het nationale recht sancties moet vaststellen die doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn;

b) (...);

c) de procedureregels en sancties welke de nationale rechterlijke instanties toepassen om het Gemeenschapsrecht te handhaven,



- er niet toe mogen leiden dat deze handhaving uiterst moeilijk of in de praktijk onmogelijk wordt (doeltreffendheidsbeginsel),
  - en niet minder gunstig mogen zijn dan de regels die gelden voor de handhaving van gelijkwaardige nationale wetgeving (gelijkwaardigheidsbeginsel).
- Op basis van het beginsel van de voorrang van het Gemeenschapsrecht mag de nationale rechter geen nationale bepalingen toepassen die in strijd zijn met deze beginselen."

2.10. In een andere Mededeling(24) van dezelfde datum over samenwerking tussen de verschillende mededingingsautoriteiten deelt de EU-Commissie mee:

"2. (...). Krachtens de algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht zijn de lidstaten gehouden een sanctiestelsel in te voeren dat voorziet in doeltreffende, evenredige en afschrikwekkende sancties voor inbreuken op het Gemeenschapsrecht."

2.11. Volgens diezelfde Mededeling van de Commissie (onderdeel 2: "Taakverdeling") doen in beginsel de (samenwerkende) NCA's de minder-dan-vier-jurisdicties-gevallen en doet de Commissie de meer-dan-drie-jurisdicties-gevallen en de zaken met een (ander) communautair belang of die effectiever door de Commissie gedaan kunnen worden.

2.12. Uit het bovenstaande volgt dat de gedecentraliseerde handhaving van de communautaire mededingingsregels geen ruime beleidsvrijheid voor de lidstaten impliceert. De EU-Commissie zit er - huiselijk gezegd - boven op. Hoewel het om parallelle bevoegdheden gaat, verlangt Verordening 1/2003 nauwe samenwerking tussen de Unie en de lidstaten binnen een netwerk van NCA's en Commissie.(25) De preambule en art. 16 van Verordening 1/2003 maken duidelijk dat de artt. 81 en 82 EG-Verdrag (101 en 102 VWEU) in de gehele Unie op uniforme wijze moeten worden toegepast en dat de Commissie daarbij leidt. Als NCA's en rechterlijke instanties nationaal mededingingsrecht toepassen op een communautair (grensoverschrijdend) geval, moeten zij volgens art. 3(1) Vo. 1/2003 ook art. 101 resp. 102 VWEU toepassen en kunnen zij dus niet voor de ondernemingen gunstiger nationaal mededingingsrecht toepassen op kartels die de intracommunautaire handel raken. Daar staat tegenover dat ingevolge art. 3(2) Vo. 1/2003 de toepassing van nationaal mededingingsrecht er niet toe mag leiden dat mededingingsafspraken worden verboden die weliswaar de handel tussen de lidstaten kunnen beïnvloeden, maar niet verboden worden door art. 81 EG-Verdrag/art. 101 VWEU. Voor dergelijke mededingingsafspraken mag het nationale mededingingsrecht dus niet strenger zijn dan de EU-mededingingsregels (dat mag wél bij monopolie-misbruik(26)). Om te voorkomen dat nationale instanties onderling of in verhouding tot de Commissie tegenstrijdige besluiten nemen of dubbel werk doen, voorziet Hoofdstuk IV, "Samenwerking", van Vo. 1/2003 in een onderlinge informatie- en consultatieplicht. De procedureregels voor handhaving, c.q. sanctionering van overtreding van de communautaire regels door de nationale autoriteiten zijn de nationale procedureregels van de desbetreffende lidstaat, uiteraard onder voorbehoud van de bekende Rewe/Comet-doctrine: voor het EU-recht moet minimaal gelijkwaardigheid en in elk geval effectiviteit verzekerd zijn.

2.13. Verordening 1/2003 noch enig ander mij bekend EU-document dat de lidstaten bindende regels of aanbevelingen stelt, zegt iets concludents over (i) de verhouding tussen amotie (voordeelontneming) en bestraffing binnen het totaal van een kartelboete, of (ii) de fiscale verwerking van kartelboeten opgelegd door de Commissie of door de nationale kartelautoriteit.

### 3. De Mededingingswet

3.1. De Nederlandse Mededingingswet bepaalde in 2003 en 2004 onder meer als volgt:

"Art. 1

In deze wet en de daarop rustende bepalingen wordt verstaan onder:

(...)

I. boete: de bestuurlijke sanctie bestaande in de verplichting aan de staat een bepaalde geldsom te betalen;

Art. 6

1. Verboden zijn overeenkomsten tussen ondernemingen, besluiten van ondernemingsverenigingen en onderling afgestemd feitelijke gedragingen van ondernemingen, die ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging op de Nederlandse markt of een deel daarvan wordt verhinderd, beperkt

of vervalst.

(...)

#### Art. 56

1. Ingeval van overtreding van artikel 6, eerste lid, (...), kan de directeur-generaal de natuurlijke persoon of rechtspersoon aan wie de overtreding kan worden toegerekend:

a. een boete opleggen;

(...)

3. De directeur-generaal legt geen boete op indien de natuurlijke persoon of rechtspersoon aan wie de overtreding kan worden toegerekend aannemelijk maakt dat hem van de overtreding geen verwijt kan worden gemaakt.

(...)

#### Art. 57

1. De in artikel 56, eerste lid, onder a, bedoelde boete bedraagt ten hoogste € 450 000, of, indien dat meer is, 10% van de omzet van de onderneming dan wel, indien de overtreding door een ondernemersvereniging is begaan, van de gezamenlijke omzet van de daarvan deel uitmakende ondernemingen, in het boekjaar voorafgaande aan de beschikking.

2. Bij de vaststelling van de hoogte van de boete houdt de directeur-generaal in ieder geval rekening met de ernst en de duur van de overtreding.

3. De berekening van de omzet, bedoeld in het eerste lid, geschiedt op de voet van het bepaalde in artikel 377, zesde lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek voor de netto-omzet."

3.2. De Mededingingswet voorziet niet in een separate (maatregel tot) ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

3.3. Art. 96 Mw. wijzigde de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aldus dat NMA-boeten niet aftrekbaar zouden zijn bij de bepaling van de fiscale winst van ondernemingen:

"In artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964(27) wordt aan het slot 'en de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (Stb. 1990, 435)' vervangen door: 'de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften en de Mededingingswet'."

3.4. De toelichting op deze bepaling vermeldt: (28)

"Hoofdstuk 13. Wijzigingen in andere wetten

Artikel 95 [Vernummerd tot art. 96; (29) PJW]

Op grond van artikel 8a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn geldboeten, opgelegd door een instelling van de Europese Gemeenschappen, niet aftrekbaar. Op grond van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt hetzelfde voor de vennootschapsbelasting. Dit artikel voorziet erin dat voor boeten, opgelegd op grond van overtreding van de Mededingingswet, hetzelfde zal gelden als voor boeten, opgelegd door de Commissie voor overtreding van de mededingingsregels van het EG-Verdrag."

3.5. De Memorie van Toelichting bij de Mededingingswet vermeldt voorts:

"1. Inleiding

Dit voorstel van wet strekt ertoe de Wet economische mededinging te vervangen door een mededingingswet, die zoveel mogelijk aansluit bij de mededingingsregels van de Europese Gemeenschap. (...)"(30)

(....)

"11. Handhaving

11.1 Civielrechtelijke handhaving

(...)

Overeenkomsten en besluiten die in strijd zijn met het verbod van mededingingsafspraken zijn nietig ingevolge artikel 6, eerste en tweede lid, van het voorstel van wet. Hetzelfde geldt voor concentraties die in strijd met de voorschriften in dit voorstel van wet omtrent de meldings- of vergunningsplicht tot stand zijn gekomen. Die nietigheid kan voor de burgerlijke rechter worden ingeroepen. Daarnaast is het mogelijk een actie uit onrechtmatige daad in te stellen. Een actie uit onrechtmatige daad kan ook worden ingesteld in geval van overtreding van het verbod van misbruik van een economische

machtspositie. Bij zo'n actie uit onrechtmatige daad kan schadevergoeding worden geëist. (...).

#### 11.2 Bestuursrechtelijke handhaving

Naast de mogelijkheid tot civielrechtelijke handhaving voor de gevallen waarin de individuele belangen van justitiabelen in het geding zijn, vereist het algemeen belang de mogelijkheid van publiekrechtelijke handhaving. In de adviesaanvraag was voorgesteld de mededingingswet bestuursrechtelijk te handhaven, dat wil zeggen door een bestuursorgaan met behulp van bestuursrechtelijke sancties.

(....)

In het voorstel van wet is, overeenkomstig het voorstel uit de adviesaanvraag, gekozen voor bestuursrechtelijke handhaving van de mededingingswet.

(....)

In dit kabinetsstandpunt worden ook de toetsingscriteria besproken die de Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten (verder: Toetsingscommissie) heeft geformuleerd om te bepalen welke rechtsnormen voor bestuursrechtelijke handhaving in aanmerking komen. De door bestuurlijke boeten te handhaven normen in dit wetsvoorstel voldoen aan een aantal van deze criteria, zoals de geringe normatieve lading van de norm, het feit dat overtreding geen letsel aan personen of schade of goederen pleegt toe te brengen, en het niet nodig hebben van vrijheidsbenemende of andere ingrijpende dwangbevoegdheden voor de handhaving van de norm. De in dit wetsvoorstel vervatte materiële verboden van de artikelen 6 en 24 voldoen evenwel niet aan het door de Toetsingscommissie aangegeven criterium dat een overtreding eenvoudig moet zijn vast te stellen en het mogelijk moet zijn op grond van die normen een vaste gedragslijn te ontwikkelen. Naar de mening van het kabinet kan het in uitzonderlijke gevallen desondanks toch aanvaardbaar zijn te kiezen voor handhaving door bestuurlijke boeten, onder meer wanneer er een gespecialiseerd opsporingsorgaan is, dat aan de handhaving adequaat gestalte kan geven. Zoals in de volgende paragraaf nader wordt uiteengezet, is het inderdaad de bedoeling een aparte dienst met de uitvoering van de mededingingswet te belasten. Toepassing van de materiële verboden van dit wetsvoorstel vergt doorgaans een bijzondere deskundigheid met betrekking tot de analyse van marktstructuren en van de gevolgen van concurrentiebeperkingen. Hierin kan naar mijn mening alleen op adequate wijze worden voorzien door de handhaving op te dragen aan een gespecialiseerd bestuursorgaan.

(...).

Ik acht het niet zinvol om naast bestuursrechtelijke handhaving het strafrecht achter de hand te houden, zoals in het door de Toetsingscommissie ontwikkelde model B het geval is. De aard van de overtreding brengt niet met zich mee dat er behoefte bestaat aan andere dan bestuursrechtelijke sancties, zoals gevangenisstraf. Bovendien kan bij bestuursrechtelijke handhaving sneller en eenvoudiger gereageerd worden op inbreuken op de wet.

Ten slotte pleit vóór bestuursrechtelijke handhaving ook, dat het met het onderzoek en sanctionering van overtredingen belaste orgaan contact moet kunnen onderhouden met de Commissie in verband met de nodige afstemming van beleid. De mogelijkheid van een goede afstemming met de Commissie is met name ook van groot belang in de gevallen van decentrale toepassing van de EG-mededingingsregels. Een dergelijke afstemming is bij bestuursrechtelijke handhaving eenvoudiger te realiseren. (...)." (31)

3.6. Uit de parlementaire behandeling van de Mededingingswet blijkt dat de wetgever de mededingingsboete beschouwt als een 'straf' in de zin van art. 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM): (32)

"(...) Bij de inrichting van de procedure is - (...) - acht geslagen op de vereisten van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele vrijheden (EVRM). Zo is voorzien in een zwijgrecht van de vermoedelijke overtreder (artikel 53 van het wetsvoorstel), is een voorziening getroffen ter uitwerking van het vermoeden van onschuld van artikel 6, tweede lid, van het EVRM (zie artikel 56, derde lid), en worden de betrokkenen onverwijld en in een taal die zij verstaan van de beschuldiging op de hoogte gesteld (artikel 59). Daarnaast heb ik enkele bepalingen opgenomen die weliswaar niet direct voortvloeien uit verplichtingen van het EVRM, maar die eveneens van belang zijn voor een zorgvuldige voorbereiding van een sanctiebeschikking, namelijk een cautieplicht (artikel 53) en een hoorplicht (artikel 60). Bezwaar en beroep ten slotte schorten de werking van de sanctiebeschikking op. Dat betekent dat een sanctiebeschikking (als betrokkenen zich daar niet meteen bij neerleggen) de facto pas van kracht wordt als de rechter heeft geoordeeld."

3.7. Over de hoogte en strekking van de mededingingsboete vermeldt de MvT bij de Mededingingswet:

(33)

"Artikel 57

(...) Bij de vaststelling van de grens van f 1 miljoen is acht geslagen op de hoogte van de boete die de Commissie kan opleggen, te weten 1 miljoen ECU, de hoogte van de boeten in andere landen en de schaal van de Nederlandse markt. Deze omzetgrens stemt overeen met de bevoegdheid van de Commissie. Aangrijpingspunt voor de omzetgrens is de omzet van de onderneming. Het gaat hier om hetzelfde begrip onderneming als in de verbodsnorm, dus om een economisch begrip. Als bij voorbeeld sprake is van overtreding van een dochtermaatschappij, waarvan het beleid wordt bepaald door de moeder, worden moeder en dochter te zamen als "onderneming" beschouwd. Voor de berekening van de boete kan dan ook de gezamenlijke omzet worden genomen.

Wordt de boete opgelegd aan een ondernemersvereniging, dan dient als uitgangspunt voor de berekening van de maximale hoogte van de boete de gezamenlijke omzet van de leden van die ondernemersvereniging, althans wanneer de vereniging op grond van haar interne regels haar leden kan binden (Gerecht van Eerste Aanleg, 23 februari 1994, CB en Europay/Commissie, gevoegde zaken T-39/93 en T-41/92, JUR 1994, II, blz. 97). Bij de oplegging van de boete dient nl. rekening te worden gehouden met de omvang en de macht van een onderneming c.q. ondernemersvereniging op de markt. Deze omvang en macht hangen bij een ondernemersvereniging niet af van haar eigen omzet, maar van die van haar leden, aldus het Gerecht. (...).

Bij iedere boetebeschikking zal afgewogen moeten worden hoe hoog de boete in dat concrete geval moet zijn. Op grond van het tweede lid dient de directeur daarbij in ieder geval rekening te houden met de ernst en de duur van de overtreding. Afhankelijk van het geval kunnen ook andere factoren een rol spelen, zoals mogelijke recidive, de bereidheid van de betrokken ondernemers om mee te werken aan het beëindigen van de overtreding, het behaalde voordeel en dergelijke. De financiële positie van de onderneming speelt in beginsel geen rol bij de vaststelling van de hoogte van de boete. Hierdoor zou immers een slecht ondernemingsbeleid "beloond" worden door een lagere boete op te leggen dan zou geschieden aan een onderneming die wel floreert (in dezelfde zin arrest inzake JAZ/Commissie, zaken 96-102, 104, 105, 108 en 110/82, JUR 1983, blz. 3417). Aan de andere kant moet het niet zo zijn dat een boete een faillissement van de onderneming waarschijnlijk zou maken. Een dergelijk verstrekend gevolg zou niet in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel, neergelegd in artikel 3:4, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Ook het Hof van Justitie van de EG heeft het evenredigheidsbeginsel (al in in 1956) genoemd als algemeen rechtsbeginsel (arrest inzake Fédéchar, HvJEG, zaak 8/55, JUR 1955/56, blz. 323). De dienst voor de mededinging zal geleidelijk aan een beleid dienen te ontwikkelen ten aanzien van het opleggen van boeten. Het is denkbaar dat dit beleid, als dit nader vorm heeft gekregen, te zijner tijd in beleidsregels wordt vastgelegd. Ook is denkbaar dat de minister dat doet. (...)."

3.8. De Nota naar aanleiding van het Verslag vermeldt onder meer:

"(...). Het bedrag van f 1 miljoen is niet zo ongebruikelijk als de leden van de VVD-fractie suggereerden; het bedrag voor de zesde boetecategorie in het Wetboek van Strafrecht is hetzelfde (artikel 23, vierde lid, Wetboek van Strafrecht). Deze boete kan onder meer worden opgelegd voor door rechtspersonen begane overtredingen, bedoeld in artikel 1, onder 1°, en artikel 1a, onder 1°, van de Wet economische delicten die als misdrijf kunnen worden aangemerkt. Gelet op de voordelen die met overtreding van de het kartelverbod en het verbod van misbruik van een economische machtspositie behaald kunnen worden, zou een boete van f 1 miljoen in een betrekkelijk groot aantal gevallen ineffectief zijn. Daarom is ervoor gekozen aan het nominale bedrag van f 1 miljoen een grens van 10% van de omzet toe te voegen. Deze 10% is ontleend aan de grens die in het Europese mededingingsrecht geldt. (...).(34)

(....)

Artikel 57

(...). De omzet speelt ook een rol bij de vaststelling van de feitelijke hoogte van de boete. Omzet is immers een indicatie voor marktmacht, en de omvang van de marktmacht is mede van belang voor het vaststellen van de ernst van de overtreding. Omzet is geen indicatie voor de financiële positie van de onderneming. Ook bij een grote omzet kan immers verlies worden geleden. Bij de vaststelling van de feitelijke hoogte van de boete speelt de financiële positie van de onderneming of ondernemersvereniging in beginsel geen rol. (...)." (35)

3.9. Evenals de EU-Commissie heeft ook de NMa haar boetebeleid gepubliceerd, aanvankelijk in boeterichtsnoeren 2001; (36) thans in de NMa-boetecode 2007. (37) Ook de NMa gaat bij beboeting wegens overtreding van art. 81 EG-Verdrag(38) uit van de betrokken omzet (de omzet in verband met de overtreding van het kartelverbod); zij gebruikt vergelijkbare criteria voor de boetebepaling (afschrikking, preventie; duur en ernst van de overtreding; voordeel voor de overtreder; weerslag op de economie; marktmacht; effectiviteit; verhoging of verlaging in verband met bijkomende omstandigheden), hetgeen te verwachten viel, gezien de identiteit van de geschonden norm (art. 81 EG-Verdrag/101 VWEU) en de boven geschetste innige samenhang van regelgevingen en beleidsregels, en parallelle bevoegdheden. In alle zaken waarbij deze bijlage hoort, hebben de feitenrechtters overigens vastgesteld dat de NMa de volgens de normale criteria bepaalde boete vervolgens heeft verminderd.

#### 4. De uitsluiting van geldboeten van kostenaf trek voor fiscale doeleinden

4.1. Art. 3.14 Wet IB 2001 luidde in 2003 en 2004, voor zover in cassatie van belang, als volgt:

"1. Bij het bepalen van de winst komen niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met de volgende posten:

(...);

c geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter (...), bestuurlijke boeten (tot 2004: geldboeten voor overtreding van de Mededingingswet(39)), (...), geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie, (...);

d misdrijven ter zake waarvan de belastingplichtige door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen de misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;

e misdrijven ter zake waarvan een strafbeschikking onherroepelijk is geworden.

3. Onder bestuurlijke boete als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, wordt verstaan: een door een Nederlands bestuursorgaan bij beschikking opgelegde onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van degene die een gedraging in strijd met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift pleegt of medepleegt.

4. Tot de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde kosten en lasten behoren niet:

a voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen (...)."

4.2. Uit de parlementaire behandeling van de in 1991 ingevoerde aftrekuitsluiting van strafrechtelijke en enkele bestuurlijke geldboetes (art. 8a Wet IB 1964, de voorloper van art. 3.14 Wet IB 2001), blijkt dat de wetgever voorrang wilde geven aan de volle werking van het strafrecht boven het fiscale nettobeginsel en dat voor een "pragmatische" oplossing is gekozen. De Memorie van Toelichting vermeldt: (40)

"(...) zich een spanningsveld voordoet tussen twee verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht: enerzijds het strafrecht met als doel de handhaving van onze rechtsorde door middel van strafoplegging en anderzijds het belastingrecht met als belangrijk beginsel de fiscale neutraliteit. Dit spanningsveld vindt zijn oorzaak in de omstandigheid dat strafrechtelijke boeten (en geldsommen welke worden betaald ter voorkoming van strafvervolging) vanuit uiteenlopende gezichtspunten kunnen worden benaderd en, redenerende vanuit de eigen beginselen van de desbetreffende rechtssystemen, met betrekking tot de aftrekbaarheid tot een verschillende opvatting kunnen leiden. Een vanuit beide gezichtspunten bezien theoretisch juiste en voor de fiscale praktijk en de strafrechtspraktijk uitvoerbare oplossing om het bovengeschetste spanningsveld te doorbreken, zonder daarbij in strijd te komen met de aard en het doel van de desbetreffende rechtssystemen, zien wij niet. De eenheid van onze rechtsorde dwingt evenwel tot een oplossing. Naar onze mening biedt alleen een pragmatische benadering daartoe de mogelijkheid.

In deze situatie hebben wij gemeend het belang van een doeltreffend straftoemingsbeleid, en de wens bij de uitvoering daarvan rechtsongelijkheid zoveel mogelijk te voorkomen, het zwaarst te moeten laten wegen. Zoals in de inleiding reeds werd opgemerkt, brengt dit met zich mee dat de fiscale aftrekbaarheid van geldboeten en daarvoor in de plaats tredende transactiebedragen dient te worden opgeheven. Hierbij zij aangetekend, dat het beginsel van de fiscale neutraliteit daardoor op zichzelf niet wordt aangetast. Ook in de toekomst zal de fiscus zich immers niet met de toelaatbaarheid van bepaalde gedragingen behoeven in te laten. Van belang is slechts of naar

aanleiding van die gedragingen een geldboete is opgelegd dan wel een transactie is aangegaan. De ter voldoening daarvan betaalde geldsommen zullen dan bij het bepalen van de winst of de aftrekbare kosten buiten beschouwing moeten blijven.

(...)

De voorgestelde regeling houdt in dat de mogelijkheid dat geldboeten ten laste van de winst of van de inkomsten worden gebracht, komt te vervallen. Gegeven de doelstelling van het onderhavige wetsvoorstel gaat het daarbij om geldboeten welke zijn opgelegd door een Nederlandse strafrechter.

Dit betekent dat met betrekking tot geldboeten welke worden opgelegd door een buitenlandse rechter, dan wel door bijvoorbeeld een orgaan van de Europese Gemeenschappen, geen wijziging wordt aangebracht in het huidige regime.

(...)

Onder geldboete wordt verstaan de als zodanig opgelegde straf. In artikel 9 van het Wetboek van Strafrecht wordt bij de opsomming van de mogelijke straffen de geldboete met name genoemd. Buiten aanmerking blijven dus: verbeurdverklaringen, onttrekkingen aan het verkeer, ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordelen e.d. Voor een deel gaat het hier om maatregelen die een geheel ander oogmerk hebben dan de als zodanig benoemde straffen, voor een ander deel om bijkomende straffen waarvan het praktisch belang in de regel aanzienlijk geringer is dan dat van de geldboete."

#### 4.3. De Memorie van Antwoord bij de aftrekuitsluiting vermeldt:

"De leden van de fractie van D66 zijn van mening dat, hoewel zij met ons het uitgangspunt delen dat geldboeten niet meer aftrekbaar dienen te zijn, er slechts in het geval van een niet-economisch delict een duidelijke relatie ligt tussen enerzijds straf en anderzijds vermijdbaar gedrag. Onzes inziens is er ook bij economische delicten sprake van vermijdbaar gedrag, waarop dan ook bij veroordeling door de rechter met straf wordt gereageerd. De omstandigheid dat deze delicten worden begaan in de uitoefening van een onderneming, is naar onze mening in het kader van het onderhavige wetsvoorstel niet van betekenis. Ook het door deze leden gesignaleerde verband tussen het economische delict en het fiscale beginsel dat kosten die worden gemaakt ter verwerving van het inkomen in beginsel aftrekbaar zijn, kan hieraan niet afdoen. Het is immers zo dat zowel tot de aftrekbaarheid van kosten als tot de belastbaarheid van voordelen wordt geconcludeerd nadat beide, los van elkaar, aan het winst- en inkomstenbegrip zijn getoetst. Deze afzonderlijke beoordeling wordt door het onderhavige wetsvoorstel niet opzij gezet. Wel wordt daarin de aftrekbaarheid van geldboeten en daarmee gelijk te stellen bedragen opgeheven."(41)

(...)

"Voor zover verbeurdverklaringen, onttrekkingen aan het verkeer en ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordelen een heel ander oogmerk hebben dan geldboeten, achten de leden van de P.v.d.A.-fractie het begrijpelijk dat deze regelingen buiten de werkingssfeer van het wetsvoorstel blijven. (...). In het strafrecht wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdstraffen, bijkomende straffen en maatregelen. Zijn de hoofdstraffen, waaronder de geldboete, en in wat mindere mate ook de bijkomende straffen in de eerste plaats gericht op leedtoevoeging, voor de maatregelen, waaronder de onttrekking aan het verkeer en de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel, is dit niet het geval. Het oogmerk is hier niet leedtoevoeging, doch het beschermen van de maatschappij, in casu tegen het ongecontroleerde bezit van bepaalde voorwerpen of door het inhoud geven aan de zienswijze dat misdaad niet behoort te lonen. Dit geheel andere oogmerk verklaart waarom de genoemde maatregelen buiten de voorgestelde regeling zijn gehouden. (...). Reagerend op een nadere vraag van deze leden merken wij op, dat ook in economisch opzicht verschil valt te constateren tussen de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel en de geldboete. De ontneming brengt de veroordeelde terug in de uitgangspositie van vóór het delict, de geldboete zet de veroordeelde nog een stap verder terug. Ook in ander opzicht is er economisch verschil: door de ontneming verliest de veroordeelde rechtstreeks zijn voordeel van het delict, welke opbrengst, indien deze als inkomsten of als winst kan worden aangemerkt, aan belastingheffing is onderworpen. Bij een geldboete is dit rechtstreekse verband, het terugdraaien van het voordeel, afwezig en gaat het, zoals gezegd, om leedtoevoeging ter zake van het delict. Ook daarom achten wij het wenselijk de ontneming van het wederrechtelijk verkregen, aan de belastingheffing onderworpen, voordeel aftrekbaar te laten blijven en op dit uitgangspunt - door het stellen van extra voorwaarden - geen uitzondering te maken." (42)

4.4. Door een amendement Van der Vaart/Vreugdenhil zijn van aanvang af ook geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Gemeenschappen onder de aftrekuitsluiting gebracht. Dat amendement werd als volgt toegelicht: (43)

"Het amendement beoogt een einde te maken aan de aftrekbaarheid van geldboeten opgelegd door een EG-instelling. Hiervoor gelden dezelfde argumenten als voor het niet-aftrekbaar maken van Nederlandse boeten. Het amendement is beperkt tot de winstsfeer waar deze kwestie relevant is. De opbrengst is niet exact aan te geven maar beperkt van omvang."

4.5. Zoals boven (3.3) bleek, zijn NMa-boeten meteen bij de invoering van de Mededingingswet in 1998 uitgesloten van fiscale aftrekbaarheid. Om de rechtsconsistentie te dienen, is met ingang van 2004 de uitsluiting van fiscale aftrek uitgebreid tot alle bestuurlijke boeten (en tuchtrechtelijke boeten). De Memorie van Toelichting bij het desbetreffende wetsvoorstel vermeldt: (44)  
"Sinds 1991 zijn onder meer geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en bepaalde bestuurlijke boeten en verhogingen van aftrek uitgesloten. Mede omdat deze regeling zich niet uitstrekt tot alle punitieve sancties met een wettelijke basis, is de regeling in zijn uitwerking onevenwichtig. In een brief van 21 mei 2003 (nr. WDB 2002/791U) is de Tweede Kamer al geïnformeerd dat een verzoek van het Tuchtgerecht Productschappen Vee Vlees en Eieren aanleiding heeft gegeven de reikwijdte van deze aftrekuitsluiting te bezien.  
Een eerste discrepantie in de huidige regeling is dat de boeten en verhogingen die zijn opgelegd ingevolge de in de regeling genoemde wetten niet aftrekbaar zijn, terwijl de niet genoemde bestuurlijke boeten wel aftrekbaar zijn. Zo zijn bestuurlijke boeten die zijn opgelegd op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of de Mededingingswet niet aftrekbaar, terwijl bestuurlijke boeten die zijn opgelegd ingevolge de Mediawet of de Telecommunicatiewet wel aftrekbaar zijn. Om een einde te maken aan deze onevenwichtigheid, wordt voorgesteld de behandeling van alle bestuurlijke boeten gelijk te schakelen en van aftrek uit te sluiten.  
Verder wordt voorgesteld de kosten en lasten die verband houden met geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, van aftrek uit te sluiten c.q. niet meer onbelast vergoedbaar te doen zijn. Daarmee wordt beoogd de aftrekuitsluiting zich uit te laten strekken tot alle wettelijk geregelde punitieve sancties."

Ik merk op dat de laatste volzin van dit citaat lijkt te impliceren dat de (mede)wetgever ervan uitgaat dat (i) alleen punitieve sancties van aftrek moeten worden uitgesloten (dus niet amoverende sancties zoals voordeelontneming) en dat (ii) alle bestuurlijke en tuchtrechtelijke geldboeten punitief van aard zijn. Dat wordt ook gesuggereerd door de boven geciteerde omschrijving in lid 3 van art. 3.14 Wet IB 2001 van het begrip 'bestuurlijke boete': "..... die is gericht op bestraffing .....".

4.6. De MvT bij de omschrijving van 'bestuurlijke boete' in lid 3 van art. 3.14 Wet IB 2001 luidt, voor zover hier relevant, als volgt: (45)  
"Voorgesteld wordt de behandeling van bestuurlijke boeten te harmoniseren door de thans met name genoemde boeten en verhogingen te vervangen door het begrip bestuurlijke boete, waarvan in het nieuwe derde lid van artikel 3.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een definitie wordt gegeven. De inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht zal bewerkstelligen dat de definitiebepaling kan worden vervangen door een verwijzing naar de Algemene wet bestuursrecht. Behalve dat de aftrekbaarheid van financiële sancties afbreuk doet aan een doeltreffende straftoemeting, speelt ook een rol dat het onwenselijk is dat de hoogte van het (fiscale) inkomen invloed zou hebben op het netto offer van de bruto betalingsverplichting die aan een betrokkene wordt opgelegd vanwege zijn schuld aan een feit dat strafbaar of beboetbaar is. Bestuurlijke boeten kunnen ingevolge een groot aantal wetten worden opgelegd. Ingevolge de aftrekbeperking in artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (door artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook geldend in de vennootschapsbelasting) zullen - naast de reeds in de oude tekst van onderdeel c genoemde boeten en verhogingen - ook de bestuurlijke boeten die ingevolge de volgende wetten kunnen worden opgelegd, van aftrek zijn uitgesloten: (...). Bestuurlijke boeten die op basis van hier niet genoemde wetgeving opgelegd kunnen worden, of in de toekomst op basis van nieuwe wetgeving, vallen eveneens onder het in artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 gehanteerde begrip. (...)"

Het Verslag vermeldt: (nr. 4, p. 4):

"De leden van de CDA-fractie constateren dat de aftrekbaarheid van boetes verder wordt aangescherpt. Daartoe worden allerlei soorten boetes afzonderlijk opgesomd. Kan worden gegarandeerd dat na deze wetswijziging alle boetes in fiscale zin gelijk behandeld worden?"

De Nota naar aanleiding van het Verslag (nr. 6, p. 5) beantwoordt die vraag als volgt:

"In antwoord op de desbetreffende vraag de leden van de fractie van het CDA kan worden bevestigd dat de wijziging van artikel 3.14 Wet IB met zich brengt dat voortaan alle sancties bestaande uit opgelegde geldbedragen in fiscale zin gelijk behandeld worden en niet langer aftrekbaar zijn."

4.7. Ik zie in bovenstaande parlementaire geschiedenis geen aanknopingspunt voor de veronderstelling dat de wetgever met zijn omschrijving van 'bestuurlijke boete' in art. 3.14(3) Wet IB 2001 ("... die is gericht op bestraffing ...") bedoeld zou hebben bestuurlijke boeten die daarvoor in aanmerking komen te willen splitsen in een bestraffend deel en een amoverend (rechtsherstellend) deel voor de toepassing van het fiscale aftrekverbod. Dat zou verre van "pragmatisch" zijn en er is geen enkele aanwijzing - integendeel - dat de wetgever welke ruimte dan ook wilde open laten voor fiscale aftrek van geldboeten: hij wilde alle "sancties, bestaande uit opgelegde geldbedragen" (men merke op dat hier de woorden "boete" en "gericht op bestraffing" weer vermeden worden) fiscaal gelijk behandelen, nl. uitsluiten van aftrek. Opmerkelijk is wel dat zijn omschrijving van "bestuurlijke boete" ("gericht op bestraffing") suggereert ofwel dat er ook bestuurlijke boeten zijn die niet op bestraffing gericht zijn (en dus wél aftrekbaar, zoals de belanghebbenden betogen), ofwel dat elke bestuurlijke boete per definitie uitsluitend een puur punitieve strekking zou hebben en op geen enkele manier gericht zou zijn op voordeelontneming (hetgeen evident niet het geval is; zie de onderdelen 6 en 7 hieronder). Bij gebreke van enige toelichting op de term "... gericht op bestraffing ..." in lid 3, en gezien het gebruik van de term "sancties bestaande uit opgelegde geldbedragen" in de Nota naar aanleiding van het Verslag, moet mijns inziens aangenomen worden (i) dat de wetgever bedoeld zal hebben: "... gericht op sanctionering ..." en (ii) dat het de wetgever voor de toepassing van het fiscale aftrekverbod niet uitmaakt welke strekking een opgelegde geldboete heeft; of hij nu voordeelontnemend of puur punitief bedoeld is, hij is hoe dan ook niet aftrekbaar. De feitenrechtters in de zaken waarin ik heden concludeer, hebben dus mijns inziens terecht geoordeeld dat de wetgever niet gewild heeft dat de NMa-mededingingsboete of enige andere boete gesplitst zou worden (in een amoverend en een punitief deel) met het oog op gedeeltelijke aftrekbaarheid.

5. De effectiviteit van de sanctie volgens de rechterlijke instellingen van de EU

5.1. Het Hof Amsterdam heeft in de boven (1.4) genoemde door hem geïnitieerde prejudiciële procedure niet de vraag gesteld naar de EU-rechtelijke toelaatbaarheid van fiscale aftrek van EU-rechtelijke mededingingsboeten. Niettemin hebben zowel de A-G Mengozzi als het HvJ EU wel iets laten doorschemeren. Uit de conclusie van A-G Mengozzi blijkt voorts dat de EU-Commissie voordeelontneming niet als hoofddoel van de sanctie ziet:

"55. Zoals uit punt 2.3 van de verwijzingsbeslissing en uit de door de Commissie bij het Hof ingediende opmerkingen volgt, komt volgens de Commissie juist door die beoordeling van het karakter van de bij een beschikking op grond van artikel 81 EG opgelegde geldboeten de coherente toepassing van dit artikel in gevaar, met name gelet op 's Hof's rechtspraak volgens welke die geldboeten zowel bedoeld zijn om ongeoorloofde gedragingen tegen te gaan als om herhaling daarvan te voorkomen. (46) Uit deze rechtspraak leidt de Commissie overigens af dat "voordeelontneming" duidelijk niet het primaire doel is van de geldboeten die zij oplegt aan ondernemingen die de communautaire mededingingsregels hebben geschonden. (47)"

De door de Commissie bedoelde zaak Dansk Rørindustri (48) citeer ik hieronder, onderdeel 6.5.

5.2. A-G Mengozzi zegt in zijn conclusie geen standpunt te willen innemen over de vraag of fiscale aftrekbaarheid van mededingingsboeten de effectiviteit van het EG-recht ondermijnt, maar hij nodigt het Hof Amsterdam min of meer expliciet uit die vraag alsnog aan het HvJ EU voor te leggen (paragraaf 66) en in voetnoot 7 van zijn conclusie wijst hij er wel op:

"dat de samenhang tussen coherente toepassing en effectieve toepassing van de artikelen 81 EG en 82 EG in de specifieke context van de aftrekbaarheid van geldboeten reeds, althans impliciet, aan de orde lijkt te zijn geweest in het arrest van het Gerecht van 10 maart 1992, Hoechst AG/Commissie (T-10/89, Jurispr. blz. II-629, punten 368 en 369). Daarin sloot het Gerecht de mogelijkheid uit dat de Commissie bij de vaststelling van het bedrag van de door haar wegens schending van het verbod van artikel 81, lid 1, EG opgelegde geldboete was uitgegaan van de hypothese dat die boete uit winst vóór belasting moest worden betaald, omdat dan "in feite een deel van de boete zou zijn gedragen door de lidstaat waaronder de onderneming fiscaalrechtelijk ressorteert", aangezien daardoor voor de



onderneming de maatstaf van heffing zou zijn verminderd. Door te stellen dat de Commissie "onmogelijk van die hypothese [kan] zijn uitgegaan", heeft het Gerecht naar mijn mening willen beklemtonen dat die situatie incoherent zou zijn met de aansprakelijkheidsregeling voor ondernemingen die in strijd handelen met het verbod van artikel 81, lid 1, EG, aangezien dat verbod daarmee ineffectief zou worden en zou worden afgedaan aan de afschrikkende werking van de geldboeten die worden opgelegd om de naleving van dat verbod te verzekeren."

5.3. De bedoelde uitspraak T-10/89 van het Gerecht van eerste aanleg (GEA) houdt in: (49)

"F - Het boeteverzwarend effect van het nationale recht

368 Verzoekster verklaart, dat zij de boete van 19,3 miljoen DM moet betalen uit haar winst na belasting. Daardoor vormt die boete voor de bedrijfsresultaten van de onderneming in feite een last van ongeveer 55 miljoen DM; die komen bovenop het verlies van 250 miljoen DM dat verzoekster in de polypropyleensector heeft geleden.

369 Het Gerecht is van oordeel, dat de Commissie bij de vaststelling van het bedrag van de aan verzoekster opgelegde geldboete ongetwijfeld rekening heeft gehouden met de omstandigheid dat die geldboete uit de winst na belasting moest worden betaald. Indien de boete uit de winst vóór belasting moest worden betaald, zou in feite een deel van de boete zijn gedragen door de Lid-Staat waaronder de onderneming fiscaalrechtelijk ressorteert, aangezien daardoor voor de onderneming de maatstaf van heffing zou zijn verminderd. Bij de vaststelling van het bedrag van de aan Hoehst opgelegde geldboete kan de Commissie evenwel onmogelijk van die hypothese zijn uitgegaan."

Ik zie niet waarom de Commissie "onmogelijk" uitgegaan zou kunnen zijn van aftrekbaarheid of van niet-aftrekbaarheid. Ik vrees dat de Commissie nergens van uitging omdat zij zich die vraag domweg niet gesteld heeft. Zij laat - mijns inziens ten onrechte(50) - al decennialang lang na de EG/EU-Raad voorstellen te doen tot harmonisatie van de fiscale (niet-)aftrekbaarheid van EU-rechtelijke sancties ten laste van ondernemingen, welke harmonisatie mijns inziens evident noodzakelijk is voor de uniforme effectieve werking van die EU-rechtelijke sancties en daarmee voor de werking van de interne markt. Voorts meen ik - anders dan het GEA kennelijk veronderstelt - dat het feitelijk onmogelijk is voor de Commissie om rekening te houden met de nationaalrechtelijke fiscale verwerking van door haar opgelegde mededingingsboeten, nu zij, zelfs indien zij de nationale aftrekbaarheidsregels zou kennen, niet op de hoogte is van de fiscale positie van de beboete onderneming in het fiscale jaar waaraan de boete moet worden toegerekend, noch van eventuele verliesvoortwentelings- en terugwentelingsregels naar andere jaren en de fiscale positie in die andere jaren. Juist die fiscale ondoorzichtigheid voor de boete-oplegger op het moment van boete-oplegging was voor de Nederlandse wetgever aanleiding voor zijn "pragmatische" oplossing van aftrekuitsluiting (zie boven, 4.2).

5.4. Het HvJ EU heeft de door het Hof Amsterdam prejudicieel verwezen vraag over de bevoegdheid van de EU-Commissie tot interventie in de fiscale procedure als volgt beantwoord: (51)

"33. Het gemeenschapsrecht heeft een volledig stelsel ingevoerd voor controle met betrekking tot mededingingsregelingen en misbruik van machtspositie, in het kader waarvan in artikel 81 EG en artikel 82 EG een beginselverbod, en in artikel 83 EG de hiermee verband houdende krachtens dit artikel opgelegde sancties zijn omschreven. Deze artikelen moeten worden opgevat als deel van een algemeen samenstel van voorschriften waarmee wordt beoogd mededingingsverstorende praktijken te verbieden en te bestraffen.

34. Uit artikel 83, lid 2, sub a, EG blijkt dat de geldboeten en dwangsommen die in het kader van de toepassing van het communautaire mededingingsrecht aan ondernemingen kunnen worden opgelegd, tot doel hebben "nakoming van de in artikel 81, lid 1, [EG] en in artikel 82 [EG] bedoelde verbodsbepalingen te verzekeren". Het doel van dit artikel 83 EG is dus met name, de doeltreffendheid van de controle met betrekking tot mededingingsregelingen en tot misbruik van machtspositie te verzekeren.

35. De bevoegdheid van de Commissie om geldboeten op te leggen aan ondernemingen die opzettelijk of uit onachtzaamheid inbreuk maken op artikel 81, lid 1, EG of artikel 82 EG, is één van de middelen die de Commissie ter beschikking zijn gesteld om de haar door het gemeenschapsrecht toevertrouwde toezichthoudende taak te kunnen uitoefenen (zie in die zin arresten van 7 juni 1983, *Musique Diffusion française e.a./Commissie*, 100/80-103/80, Jurispr. blz. 1825, punt 105, en 7 juni 2007, *Britannia Alloys & Chemicals/Commissie*, C-76/06 P, Jurispr. blz. I-4405, punt 22).

36. Zou het principiële verbod van mededingingsverstorende praktijken worden losgekoppeld van de voor niet-eerbiediging hiervan voorziene sancties, dan zou dus de doeltreffendheid worden ontnomen

aan het handelen van de autoriteiten die zijn belast met het toezicht op de naleving van dit verbod en met het opleggen van sancties voor dergelijke praktijken. De artikelen 81 EG en 82 EG zouden dus onwerkzaam zijn indien zij niet met de in artikel 83, lid 2, sub a, EG voorziene dwangmaatregelen gepaard zouden gaan. Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van zijn conclusie heeft uiteengezet, bestaat er tussen de geldboeten en de toepassing van de artikelen 81 EG en 82 EG een wezenlijk verband.

37. De doeltreffendheid van de krachtens artikel 83, lid 2, sub a, EG door de nationale of communautaire mededingingsautoriteiten opgelegde sancties is dus een voorwaarde voor de coherente toepassing van de artikelen 81 EG en 82 EG.

38. In het kader van een procedure betreffende in artikel 83, lid 2, sub a, EG voorziene sancties op het gebied van mededingingsverstoringe praktijken, kan de beslissing die moet worden genomen door de rechterlijke instantie waarbij de zaak aanhangig is, raken aan de doeltreffendheid van deze sancties, en dreigt die dus de coherente toepassing van de artikelen 81 EG of 82 EG te ondermijnen.

39. In de omstandigheden van het hoofdgeding is het duidelijk dat de uitkomst van het geding inzake de fiscale aftrekbaarheid van een gedeelte van een door de Commissie opgelegde geldboete kan raken aan de doeltreffendheid van de door de communautaire mededingingsautoriteit opgelegde sanctie. De beschikking van de Commissie waarbij zij aan een vennootschap een geldboete heeft opgelegd, zou namelijk aanzienlijk aan doeltreffendheid inboeten indien deze boete voor de betrokken vennootschap, althans voor een aan haar gelieerde vennootschap, volledig of gedeeltelijk aftrekbaar zou zijn van haar belastbare winst, aangezien een dergelijke mogelijkheid tot gevolg zou hebben dat de last van de betrokken boete door een verlaging van de belastingdruk gedeeltelijk zou worden gecompenseerd.

40. Uit een en ander volgt dat artikel 15, lid 3, eerste alinea, derde zin, van verordening nr. 1/2003 aldus moet worden uitgelegd dat de Commissie op grond van deze bepaling bevoegd is, uit eigen beweging bij een rechterlijke instantie van een lidstaat schriftelijke opmerkingen in te dienen in een procedure die betrekking heeft op de volledige of gedeeltelijke aftrekbaarheid, van de belastbare winst, van een door haar wegens schending van artikel 81 EG of artikel 82 EG opgelegde geldboete." Met name overweging 39 suggereert dat het HvJ EU, indien het de vraag zou zijn voorgelegd, geoordeeld zou hebben dat het effet utile van het EU-recht zich verzet tegen nationaal-fiscaalrechtelijke aftrekbaarheid van EU-mededingingsboeten.

6. Het doel van de EU-rechtelijke mededingingsboete volgens het HvJ EU en het GEA

6.1. De gerechtelijke instellingen hebben zich vaak uitgelaten over het doel van de mededingingsboete. Ik laat een korte bloemlezing volgen.

6.2. In zaak 41/69, ACF Chemiefarma, (52) overwoog het HvJ EU over de boete(toemeting) onder meer:

"VII - de grieven ten aanzien van de boete

170 overwegende dat verzoekster de commissie verwijt haar een geldboete te hebben opgelegd wegens een reeds beëindigde overtreding;

171 dat de door artikel 15, paragraaf 2, van de verordening nr. 17 voorziene geldboeten het karakter zouden hebben ener "astreinte" en niet dat van op te leggen straffen;

172 overwegende dat de in artikel 15 van verordening nr. 17 voorziene sancties niet het karakter hebben van dwangmaatregelen;

173 dat zij ten doel hebben zowel ongeoorloofde gedragingen tegen te gaan als herhaling daarvan te voorkomen;

174 dat deze doelstelling niet op passende wijze zou kunnen worden verwezenlijkt indien een boete slechts mocht worden opgelegd ter zake van nog niet beëindigde overtredingen;

175 dat de bevoegdheid der commissie om boeten op te leggen geenszins wordt aangetast door de omstandigheid dat het een overtreding opleverend gedrag en de mogelijkheid dat dit schadelijk gevolg heeft hebben opgehouden te bestaan;

176 dat de ter vaststelling van de hoogte der geldboete noodzakelijke waardering van de ernst der overtreding dient te geschieden onder afweging in het bijzonder van de aard der aan de mededinging gestelde beperkingen, van het aantal en het gewicht der betrokken ondernemingen, van het deel van de markt dat een ieder van hen binnen de gemeenschap controleert, alsmede van de marktsituatie ten tijde waarop de overtreding werd begaan; "

6.3. In zaak C-308/04 P, SGL Carbon, (53) benadrukte het HvJ EU het doel van preventie (in gelijke

zin de zaak Britannia Alloys(54)):

"37. Het doel van afschrikking dat de Commissie bij de bepaling van een geldboete mag nastreven, is immers, te verzekeren dat de ondernemingen de mededingingsregels naleven die in het EG-Verdrag zijn vastgesteld voor hun activiteiten binnen de gemeenschappelijke markt (zie in die zin arrest van 15 juli 1970, ACF Chemiefarma/Commissie, 41/69, Jurispr. blz. 661, punten 173-176). Bijgevolg is de Commissie bij haar beoordeling of de wegens schending van die regels op te leggen boete afschrikkende werking heeft, niet verplicht om rekening te houden met eventuele sancties die aan een onderneming zijn opgelegd wegens schending van de mededingingsregels van derde staten."

6.4. In de gevoegde zaken 100/80-103/80, Musique Diffusion française (ook genoemd Pioneer electronic Europe)(55) stelde de Commissie op grond van nieuw beleid de boete voor het eerst hoger vast dan 2% van de totale omzet van de onderneming(sgroep), nl. tussen de 2% en 4% van de totale omzet. Op grond van art. 15(2)(b) Vo nr. 17(56) was de totale omzet het uitgangspunt voor de bepaling van de maximum boete (10%). De belanghebbenden betoogden dat dit onrechtmatig was omdat omzet niets zegt over de winstgevendheid en omdat slechts een beperkt deel van de totale omzet met de verboden gedraging was behaald (de betrokken omzet; zie r.o. 113 - 115). Het HvJ EG overwoog dat de vaststelling van een passende boete niet de uitkomst is van de een simpele berekening van de totale omzet (r.o. 120, 121 en 129); de Commissie mag rekening houden zowel met de totale omzet als met de betrokken omzet, zolang één factor niet onevenredig is in verhouding tot de andere en moet bovendien acht slaan op de winst als gevolg van de overtredingen (r.o. 108 en 129):

"106 It follows that, in assessing the gravity of an infringement for the purpose of fixing the amount of the fine, the commission must take into consideration not only the particular circumstances of the case but also the context in which the infringement occurs and must ensure that its action has the necessary deterrent effect, especially as regards those types of infringement which are particularly harmful to the attainment of the objectives of the community.

(...)

108 It was also open to the commission to have regard to the fact that practices of this nature, although they were established as being unlawful at the outset of community competition policy, are still relatively frequent on account of the profit that certain of the undertakings concerned are able to derive from them and, consequently, it was open to the commission to consider that it was appropriate to raise the level of fines so as to reinforce their deterrent effect.

(...)

118 Under the terms of article 15 (2) of regulation no 17, the commission may impose fines of from 1 000 to 1 000 000 units of account or a sum in excess thereof but not exceeding 10% of the turnover in the preceding business year of each of the undertakings participating in the infringement. Article 15 (2) provides that in fixing the amount of the fine within those limits the gravity and the duration of the infringement are to be taken into consideration.

119 Thus the only express reference to the turnover of the undertaking concerns the upper limit of a fine exceeding 1 000 000 units of account. In such a case the limit seeks to prevent fines from being disproportionate in relation to the size of the undertaking and, since only the total turnover can effectively give an approximate indication of that size, the aforementioned percentage must, as the commission has argued, be understood as referring to the total turnover. It follows that the commission did not exceed the limit laid down in article 15 of the regulation.

120 In assessing the gravity of an infringement regard must be had to a large number of factors, the nature and importance of which vary according to the type of infringement in question and the particular circumstances of the case. Those factors may, depending on the circumstances, include the volume and value of the goods in respect of which the infringement was committed and the size and economic power of the undertaking and, consequently, the influence which the undertaking was able to exert on the market.

121 It follows that, on the one hand, it is permissible, for the purpose of fixing the fine, to have regard both to the total turnover of the undertaking, which gives an indication, albeit approximate and imperfect, of the size of the undertaking and of its economic power, and to the proportion of that turnover accounted for by the goods in respect of which the infringement was committed, which gives an indication of the scale of the infringement. On the other hand, it follows that it is important not to confer on one or the other of those figures an importance disproportionate in relation to the other factors and, consequently, that the fixing of an appropriate fine cannot be the result of a simple calculation based on the total turnover. That is particularly the case where the goods concerned

account for only a small part of that figure. It is appropriate for the court to bear in mind those considerations in its assessment, by virtue of its powers of unlimited jurisdiction, of the gravity of the infringements in question.

(...)

129 In fixing the amount of the fines regard must be had to the duration of the infringements established and to all the factors capable of affecting the assessment of the gravity of the infringements, such as the conduct of each of the undertakings, the role played by each of them in the establishment of the concerted practices, the profit which they were able to derive from those practices, their size, the value of the goods concerned and the threat that infringements of that type pose to the objectives of the community."

Ik meen dat hieruit blijkt dat de EU-mededingingsboete mede een voordeelontnemend doel en karakter heeft.

6.5. De in de boeterichtsnoeren van 14 januari 1998 bij art. 15 Vo. nr. 17 door de Commissie gevolgde boeteberekeningsmethode (de voorlopers van de boven geciteerde boeterichtsnoeren) was onderwerp van geschil in het arrest Dansk Rørindustri.(57) Het Hof herhaalde eerst de boven (6.4) geciteerde algemene overwegingen uit de arresten 100/80-103/80, Musique Diffusion française, over boetebepaling en overwoog vervolgens:

"257 Uit die beginselen [de beginselen die volgens 's hofs rechtspraak vervat zijn in artikel 15 van verordening nr. 17; PJW] vloeit (...) voort dat, mits de in deze bepaling gestelde bovengrens die verband houdt met de totale omzet (zie arrest Musique Diffusion française e.a./Commissie, reeds aangehaald, punt 119) wordt gerespecteerd, de Commissie rekening mag houden met de omzet van de betrokken onderneming teneinde bij de vaststelling van de geldboete de zwaarte van de inbreuk te beoordelen, maar dat aan dit omzetcijfer geen belang mag worden toegekend dat niet in verhouding staat tot de overige beoordelingselementen.

(...)

290 Onder verwijzing naar punt 2, vijfde streepje, van de richtsnoeren stelt de groep Henss/Isoplus dat daarbij een nieuwe verzwarende omstandigheid is ingevoerd, namelijk de onrechtmatige winst die een onderneming dankzij de inbreuk heeft kunnen maken.

291 Deze omstandigheid valt niet onder artikel 15, lid 2, van verordening nr. 17. Verder bestaat het gevaar dat de winst van de onderneming twee keer in aanmerking wordt genomen, aangezien daarmee reeds rekening wordt gehouden bij de vaststelling van de zwaarte van de inbreuk. De richtsnoeren zijn haars inziens op dit punt dan ook onwettig, omdat de Commissie niet bevoegd was om ze vast te stellen.

292 In de punten 454 tot en met 456 van het bestreden arrest HFB e.a./Commissie heeft het Gerecht echter terecht geoordeeld dat blijkens de rechtspraak van het Hof de winst die de ondernemingen uit hun praktijken hebben kunnen halen, een van de factoren vormt die kunnen worden meegewogen bij de beoordeling van de zwaarte van de inbreuk en dat de inaanmerkingneming daarvan beoogt te verzekeren dat van de geldboete een afschrikkende werking uitgaat (zie arrest Musique Diffusion française e.a./Commissie, reeds aangehaald, punt 129).

293 Het gaat dus duidelijk om een factor die overeenkomstig artikel 15, lid 2, van verordening nr. 17 in aanmerking kan worden genomen, ongeacht de uitdrukkelijke vermelding ervan in de richtsnoeren.

294 Volgens de richtsnoeren moet als verzwarende omstandigheid rekening worden gehouden met de noodzaak de strafmaat te verzwaren opdat de boete groter uitvalt dan het bedrag van de onrechtmatig, dankzij de inbreuk gemaakte winst, wanneer de raming daarvan objectief mogelijk is. Zoals de Commissie heeft gesteld, volgt daaruit dat deze verzwarende omstandigheid ertoe strekt het basisbedrag te verhogen wanneer door een objectieve raming van dergelijke onrechtmatig gemaakte winst kan worden geconstateerd dat het basisbedrag ontoereikend is om de winst die een onderneming uit de inbreuk behaalt, te neutraliseren.

295 Derhalve leveren de richtsnoeren geen inherent gevaar op dat de winst twee maal in aanmerking wordt genomen.

(...)

312 Zoals het Gerecht met name in de punten 442 van het bestreden arrest HFB e.a./Commissie en 278 van het bestreden arrest LR AF 1998/Commissie terecht heeft overwogen, volgt uit de beginselen waaraan in de punten 240 tot en met 243 van het onderhavige arrest is herinnerd, dat de Commissie bij de vaststelling van het bedrag van de geldboeten op basis van de zwaarte en de duur van de betrokken inbreuk niet verplicht is, wanneer zij geldboeten oplegt aan verschillende bij eenzelfde inbreuk betrokken ondernemingen, ervoor te zorgen dat het definitieve bedrag van deze geldboeten

elk verschil tussen de betrokken ondernemingen op het gebied van hun totale of relevante omzet weerspiegelt."

Ook uit dit arrest, met name r.o. 294, volgt mijns inziens dat de EU-mededingingsboete mede voordeelontneming beoogt en tot effect heeft: de "winst die een onderneming uit de inbreuk behaalt" moet "geneutraliseerd" worden.

6.6. Ook het GEA wijst regelmatig op "het profijt" dat de overtreder "uit haar praktijken heeft kunnen trekken", bijvoorbeeld in de zaken Deutsche Bahn/Commissie (r.o. 127)(58) en CMA CGM e.a./Commissie (r.o. 340).(59) In de laatstgenoemde uitspraak wijst het GEA er overigens ook op dat het ontbreken van voordeel niet in de weg staat aan het opleggen van een boete, die immers ook preventief moet werken. Hij overwoog onder meer:

"340 Er zij aan herinnerd dat, al moet de hoogte van de opgelegde geldboete in verhouding staan tot de duur en de andere factoren die moeten worden meegewogen bij de beoordeling van de zwaarte van de inbreuk, waaronder het profijt dat de betrokken onderneming uit haar praktijken heeft kunnen trekken (arrest Gerecht van 21 oktober 1997, Deutsche Bahn/Commissie, T-229/94, Jurispr. blz. II-1689, punt 127), het feit dat een onderneming uit de inbreuk geen profijt heeft getrokken, volgens de rechtspraak de oplegging van een geldboete niet kan beletten, omdat deze geldboete anders haar preventieve werking zou verliezen (arrest Ferriere Nord/Commissie, aangehaald in punt 183 hierboven, punt 53).

341 Anders dan Senator Lines stelt, is de Commissie derhalve niet verplicht bij de vaststelling van het bedrag van de geldboeten aan te tonen, dat de inbreuk de betrokken ondernemingen een onrechtmatig voordeel heeft opgeleverd, noch om desgevallend rekening te houden met het feit dat uit de betrokken inbreuk geen profijt is getrokken (arrest Cimenteries CBR e.a./Commissie, aangehaald in punt 206 hierboven, punt 4881).

342 Weliswaar verklaart de Commissie in punt 5, sub b, van haar richtsnoeren, dat naar gelang van de omstandigheden voor de vaststelling van het boetebedrag rekening moet worden gehouden met het economische of financiële voordeel dat de inbreukmakers eventueel hebben behaald. Zij verwijst daarvoor naar haar XXIe Verslag over het mededingingsbeleid, waarin zij verklaart dat in alle gevallen waar de Commissie de grootte van deze onrechtmatig verkregen winst - zij het niet steeds met volledige nauwkeurigheid - kan vaststellen, dit bedrag als uitgangspunt kan dienen voor het berekenen van de geldboete" (punt 139). Wanneer de raming daarvan derhalve objectief mogelijk is, verklaart de Commissie in haar richtsnoeren (punt 2, eerste alinea, vijfde streepje), dat zij wegens verzwarende omstandigheden de strafmaat kan verzwaren zodat de boete groter uitvalt dan het bedrag van de dankzij de inbreuk onrechtmatig gemaakte winst.

343 Eerder is reeds beslist, dat de Commissie zich hiermee evenwel niet heeft verplicht om voor de bepaling van het bedrag van de geldboete in alle omstandigheden het financiële voordeel uit de vastgestelde inbreuk aan te tonen, doch enkel haar voornemen te kennen geeft om deze factor zwaarder te laten wegen en als basis voor de berekening van het bedrag van de geldboeten te gebruiken, voorzover zij dit voordeel - al was het maar bij benadering - heeft kunnen bepalen (arrest Cimenteries CBR e.a./Commissie, aangehaald in punt 206 hierboven, punt 4885)."

Zoals ook reeds uit de door het GEA aangehaalde en hierboven (2.8) geciteerde richtsnoeren van de EU-Commissie bleek: uitgangspunt is dat indien het onrechtmatig verkregen voordeel - zij het maar bij benadering - kan worden bepaald, met de omvang daarvan rekening wordt gehouden in die zin dat de boete dat voordeel zou moeten overstijgen.

## 7. De strekking van de mededingingsboete; fiscale verwerking; (60) beschouwing

7.1. Ik meen dat uit het bovenstaande genoegzaam blijkt dat mededingingsboeten, zowel die van de NMa als die van de Commissie, zowel een voordeelontnemende als een (puur) punitieve strekking hebben. Zelfs indien men het standpunt inneemt dat met de boete vooral of uitsluitend vergelding (leedtoevoeging) wordt beoogd, of afschrikking (speciale of algemene preventie), dan nog valt niet aan de gevolgtrekking te ontkomen dat een (zeer) groot deel van de mededingingsboete feitelijk strekt tot voordeelontneming. Zolang er voordeel van de overtreding overblijft, hangen de afschrikking, de preventie en de vergelding immers in de lucht. Zolang er na beboeting per saldo nog steeds winst of markt(aandeel)verbetering overblijft ten opzichte van de situatie zonder kartelafspraken, wordt een rationele onderneming niet significant afgeschrikt van het verboden gedrag. Een mededingingsboete heeft immers nauwelijks diffamerende werking. Een kartellerende (of

machtspositiemisbruikende) onderneming "lijdt" niet zolang de yield van het kartel of het misbruik na beboeting voor haar nog steeds positief uitvalt.

7.2. Uit de in 2.8. geciteerde boetebeleidsregels van de EU-Commissie, met name onderdeel 31 ("De Commissie zal tevens rekening houden met de noodzaak de strafmaat te verzwaren om ervoor te zorgen dat de boete hoger uitvalt dan het bedrag van de onrechtmatig, dankzij de inbreuk gemaakte winst, wanneer de raming daarvan objectief mogelijk is") blijkt dat ook de Commissie meent dat in elk geval het onrechtmatige voordeel weggenomen moet worden en dat daarbovenop nog leed (financieel verlies) moet worden toegevoegd. Dat is ook logisch: leed (vergoeding) wordt feitelijk pas toegevoegd ná volledige wegneming van het onrechtmatige voordeel. Voor de NMa-boete is het niet anders: de bestraffing begint pas waar de ontneming van het door de overtreding onrechtmatig verkregen voordeel voltooid is. Voor de NMa-boete die mede overtreding van art. 81 EG/101 VWEU sanctioneert, komt daar bij dat hij, zoals boven bleek, even afschrikwekkend en effectief moet zijn als een Commissieboete voor dezelfde overtreding van dezelfde bepaling.

7.3. Ik trek daaruit het gevolg dat mededingingsboeten voor een groot deel een voordeelontnemend doel en effect hebben. Het werkelijke leedtoevoegende deel (het boetebedrag boven het bedrag van het wederrechtelijke voordeel) lijkt kwantitatief eerder bijzaak dan preponderant. Dat geldt zelfs voor ondernemingen in verliessituaties, want (aanzienlijk) minder verlies (van bedrijfsresultaat; van marktaandeel) dan zonder kartel/misbruik is nog steeds een voordeel ten opzichte van de rechtmatige situatie.

7.4. Dit zou anders zijn indien het onrechtmatig verkregen voordeel niet weggenomen hoeft te worden door de Commissie of de NCA's omdat het reeds weggenomen wordt door de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de kartellisten/misbruikers jegens hun afnemers; indien zij gedwongen worden om de door hen veroorzaakte schade (het prijsverschil) te vergoeden (privatisering van de handhaving). Weliswaar wordt het recht op schadevergoeding van benadeelden van mededingingsvervalsers gegarandeerd door het Gemeenschapsrecht, zo blijkt uit onder meer de zaken *Courage*(61) en *Manfredi*.(62) In de zaak *Manfredi* overwoog het HvJ EG:

"95 In de tweede plaats volgt uit het doeltreffendheidsbeginsel en het recht van eenieder om vergoeding te vorderen van de schade die is veroorzaakt door een overeenkomst of een gedraging die de mededinging kan beperken of vervalsen, dat personen die schade hebben geleden niet alleen vergoeding moeten kunnen vorderen van de reële schade (*damnum emergens*), maar ook van gederfde winst (*lucrum cessans*), alsmede van rente.

96 De totale uitsluiting van winstderving als voor vergoeding in aanmerking komende schade kan immers in geval van schending van het gemeenschapsrecht niet worden aanvaard, omdat inzonderheid bij geschillen van economische of commerciële aard een dergelijke volledige uitsluiting van winstderving herstel van de schade feitelijk onmogelijk zou maken (zie arrest *Brasserie du pêcheur* en *Factortame*, reeds aangehaald, punt 87, en arrest van 8 maart 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 91).

97 Aangaande de betaling van rente heeft het Hof in punt 31 van het arrest van 2 augustus 1993, *Marshall* (C-271/91, Jurispr. blz. I-4367), eraan herinnerd dat de toekenning daarvan volgens de toepasselijke nationale regels een wezenlijk bestanddeel van schadeloosstelling vormt."

7.5. Maar de Commissie heeft in een groenboek(63) van 2005 moeten vaststellen dat de door mededingingsvervalsing benadeelden zelden het door hen geleden nadeel vergoed krijgen, zulks met name als gevolg van (i) de zeer complexe feitelijke en economische analyse die moet worden uitgevoerd om met name schade en causaliteit vast te stellen (daaraan zullen niet vreemd zijn de elasticiteits- en afwentelingsvragen die ook een grote rol spelen bij de restitutie van in strijd met EU-recht geheven omzetbelasting of accijns: in hoeverre heeft de benadeelde het nadeel doorberekend?), (ii) de omstandigheid dat cruciaal bewijsmateriaal in handen is van de gedaagden (die het achterhouden) en (iii) de ongunstige kosten-batenverhouding voor de eisers. Het Europese Parlement heeft de Commissie daarom verzocht om een witboek op te stellen met voorstellen voor het opruimen van deze obstakels voor doeltreffende schadevergoedingsacties.(64) In dat witboek,(65) dat in 2008 verscheen, stelt de Commissie een nieuw model schade-actie voor dat consumenten en bedrijven in staat moet stellen om bij de nationale rechter compensatie te krijgen voor inbreuken op art. 81 en 82 EG/101 en 102 VWEU, met respect voor de rechtsstelsels en -tradities van de lidstaten. Het Commissie-model is gebaseerd op vergoeding van de daadwerkelijk geleden schade, zoals verlies als

gevolg van bijvoorbeeld concurrentieverstorende prijsverhogingen, winstderving door omzetsdaling en renteverlies. Tot bevordering van de rechtszekerheid en de bewustmaking van potentiële inbreukmakers én benadeelden, zou het acquis communautaire ter zake van schadevergoeding wegens mededingingsvervalsing gecodificeerd moeten worden in een communautair wetgevingsinstrument (witboek, onderdeel 2.5). Andere aanbevelingen betreffen collectieve acties, openbaarmaking van bewijsmateriaal en het aanmerken van definitieve besluiten van NCA's als voldoende bewijs bij schadevergoedingsacties. Het Economisch en Sociaal Comité heeft op 25 maart 2009 zijn opinie over het witboek gepubliceerd(66) en het Europese Parlement heeft er op 26 maart 2009 een Resolutie over aanvaard.(67) De Commissie werkt aan een vervolg met inachtneming van die opinie en die resolutie.(68)

7.6. Vooralsnog blijft dus de conclusie staan dat de mededingingsboete voor een groot deel ontneming van onrechtmatige verrijking inhoudt.

7.7. Omdat het geldelijke voordeel dat met de kartelafspraken is behaald aan winstbelasting is onderworpen (en dus ook in verliesituaties tot fiscaal nadeel leidt: minder verliesverrekening), heb ik betoogd(69) dat er - uit een oogpunt van effectiviteit van het EG-recht - geen aanleiding bestaat om het voordeelontnemende deel van kartelboeten van fiscale aftrek uit te sluiten. Dat is anders voor het bestraffende deel: het lijkt mij evident dat fiscale aftrekbaarheid van dat deel van de boete de effectiviteit ervan ernstig ondergraaft: indien de boete-oplegger het proportionaliteitsbeginsel in acht heeft genomen in die zin dat de boete (net) hoog genoeg is om het niet nog eens te doen, daalt de boete beneden het preventieve niveau indien hij deels aftrekbaar is. Aftrek van het voordeelontnemende deel van de boete daarentegen is neutraal en doet dus niet af aan de effectiviteit van de voordeelontneming (tariefsverschillen tussen het winstjaar en het ontnemingsjaar daargelaten; die kunnen overigens ook in het nadeel van de overtreder werken): het voordeel leidde tot een hogere belastingschuld of minder verliesverrekening in het jaar van de onrechtmatige praktijken; de aftrekbaarheid van de ontneming van dat voordeel neemt daartegenover die hogere belasting weer weg. De wel eens gehoorde stelling(70) dat fiscale aftrek van mededingingsboeten zou leiden tot dubbel nadeel voor de consument (eerst te hoge prijzen en vervolgens afwenteling van de boete op de belastingbetaler) is daarom mijns inziens onjuist: die belastingbetaler heeft eerst het profijt gehad van een hogere belastingvoldoening door de overtreder over de onrechtmatige omzet (BTW) en onrechtmatige winst (vennootschapsbelasting).

7.8. Een goed stelsel van sanctionering van verboden kartelafspraken zou mijns inziens dat ofwel (i) de Commissie en de NCA's zich kunnen concentreren op uitsluitend punitieve sancties voor het verleden (en dwangsommen voor de toekomst) omdat de kartellist zijn voordeelontnemende trekken al thuis krijgt in de vorm van tegen hem gerichte schade-acties van door hem benadeelden, ofwel (zolang dat op zich laat wachten) (ii) de Commissie c.q. de NCA kunnen vaststellen welk voordeel de kartellist als gevolg van zijn overtreding heeft genoten. Een EU-rechtsinstrument zou dan moeten bepalen (i) dat de Commissie en de NCA's verplicht zijn aan te geven welk deel van de door hen opgelegde boeten bestraffend en welk deel voordeelontnemend is, (ii) dat het bestraffende deel niet aftrekbaar is van enige winstbelastinggrondslag, (iii) dat (uitsluitend) het voordeelontnemende deel van de boete aftrekbaar is van de nationale winstbelastinggrondslag voor zover het ontnomen voordeel eerder in die grondslag is begrepen en tegen het gemiddelde winstbelastingtarief in het jaar waarin dat voordeel in die grondslag werd begrepen, en (iv) dat een voordeelontneming door de Commissie of de NCA aan de kartellist gerestitueerd wordt voor zover dat voordeel hem later wordt ontnomen in schade-acties van benadeelden.

7.9. Vooralsnog is op communautair niveau echter niets van dien aard geregeld en maakt de Nederlandse fiscale wetgeving noch de Nederlandse mededingingswetgeving onderscheid tussen voordeelontnemende en punitieve aspecten van bestuurlijke boeten en EU-boeten.

8. De drie te berechten zaken; beschouwing

8.1. Alle kenmerken van de Commissie-boete die de Rechtbank Haarlem in haar boven (1.3) geciteerde uitspraak noemt tot ondersteuning van haar bevinding dat die boete deels bestraffend, deels voordeelontnemend van aard is, kenmerken mijns inziens evenzeer de NMa-boete ter zake van overtreding van dezelfde bepaling (art. 81 EG-Verdrag (juncto art. 6 Mw.)).(71) Ik zie maar drie verschillen tussen de NMa-boete en de Commissie-boete voor overtreding van art. 81 EG-Verdrag door

grensoverschrijdende kartels: (i) de beboetende autoriteit; (ii) de plechtige ontkenning, in art. 23(5) Vo. 1/2003, van het strafrechtelijke karakter van de Commissie-boete; en (iii) de omstandigheid dat overtreding van de nationale mededingingsregels voorafgaand aan de invoering van de mededingingswet strafrechtelijk werd vervolgd of getransigeerd<sup>(72)</sup> (en sindsdien uitsluitend bestuursrechtelijk wordt gesanctioneerd), terwijl het EU-mededingingssanctierecht van meet af aan bestuursrechtelijk georganiseerd is.

8.2. Ad (i): dit verschil is irrelevant voor de vraag welke strekking de opgelegde boete heeft, gezien de zeer nauwe samenhang tussen het nationale en het EU-mededingingsrecht bij grensoverschrijdende kartels (met name de identiteit van de overtreden norm: in beide gevallen art. 81), de nauwe samenwerking tussen de Commissie en de NCA's, en de vergelijkbare wettelijke en beleidsregels met betrekking tot de boetebepaling;

8.3. Ad (ii): de achtergrond van deze ontkenning - oorspronkelijk in art. 15 van Vo. 17 uit 1962 - is vermoedelijk de wens te benadrukken dat het strafrecht volledig onder nationale zeggenschap bleef. <sup>(73)</sup> Dat is later immers ook de reden geweest voor het onderbrengen van het strafrecht in de - half-intergouvernementele - "derde pijler" (politiële en justitiële samenwerking in strafzaken) van de Europese Unie. De ontkenning diende en dient dus vermoedelijk slechts politiek-declaratoire doeleinden en lijkt daarmee irrelevant voor de bepaling van de werkelijke (voordeelontnemende of (puur) punitieve) strekking van de mededingingsboete. Zij lijkt thans een anachronisme, gegeven de communautarisering van die derde pijler door de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon per 1 december 2009.

8.4. Ad (iii): de belanghebbenden in de drie zaken waarin ik heden concludeer betogen dat niet de benaming, maar het werkelijke doel en karakter van de opgelegde boete doorslaggevend is. <sup>(74)</sup> Tot het moment waarop de Mededingingswet in werking trad, werd overtreding van mededingingsregels in Nederland strafrechtelijk gehandhaafd (op basis van de Wet economische delicten<sup>(75)</sup>), waardoor zowel de geldboete ex art. 23 Sr als de (fiscaal aftrekbare) ontnemingsmaatregel ex art. 36e Sr opgelegd kon worden. De belanghebbenden leiden uit die vroegere strafrechtelijke handhaving af dat ook de huidige bestuurlijke mededingingsboete een 'strafrechtelijk karakter'<sup>(76)</sup> heeft. Het gegeven dat vóór de invoering van de Mededingingswet de strafrechtelijke maatregel tot voordeelontneming kon worden opgelegd (welke ontneming fiscaal aftrekbaar was en ook thans nog is), impliceert huns inziens dat ook onder huidig recht de geldboete ex de Mededingingswet (die niet voorziet in separate voordeelontneming) mede tot voordeelontneming strekt en daarom deels aftrekbaar zou moeten zijn, net zoals EU-boeten volgens de Rechtbank Haarlem deels aftrekbaar zijn. De belanghebbenden noemen overigens geen gevallen van overtreding van de Wet economische mededinging waarin een strafrechtelijke ontnemingsmaatregel is opgelegd.

8.5. Zoals boven (3.1 en 3.3) bleek is een NMa-boete volgens art. 1(l) Mw. een "bestuurlijke sanctie" en heeft de wetgever bij de invoering van de Mededingingswet 1998 ook de geldboeten ter zake van overtredingen van die Wet uitdrukkelijk van aftrek uitgesloten. De wetgever heeft na een belangenafweging gekozen voor bestuurlijke boven strafrechtelijke handhaving<sup>(77)</sup> van de Mededingingswet. Hij heeft voorts ter bevordering van de rechtseenheid per 2004 alle bestuurlijke boeten van fiscale aftrek uitgesloten, ongeacht hun voordeelontnemende of (puur) punitieve karakter, daarbij zelfs suggererend dat elke bestuurlijke boete (slechts) "gericht is op bestraffing." Nu de wil van de wetgever zo duidelijk uit de wettekst en de wetsgeschiedenis blijkt, doet het betoog van de belanghebbenden dat de NMa-boete nog steeds een 'strafrechtelijk karakter' zou hebben, mijns inziens niet ter zake. Ook al zou dat zo zijn, en ook al heeft een mededingingsboete mede een (mijns inziens belangrijke) voordeelontnemende component, de wetgever heeft de NMa-boete desondanks van aftrek willen uitsluiten. De boven weergegeven parlementaire geschiedenis biedt geen enkel aanknopingspunt voor een onderscheid tussen een bestraffend en een voordeelontnemend bedrag binnen een NMa-boete of enige andere bestuurlijke boete, hoewel de wetgever in 2004, bij de uitbreiding van de aftrekuitsluiting tot alle Nederlandse bestuurlijke boeten, wel enige twijfel zaaide met zijn omschrijving van 'bestuurlijke boete' in art. 3.14(3) Wet IB 2001 ("... die is gericht op bestraffing ..."), die ofwel de suggestie wekt dat de wetgever bij het aftrekverbod uitsluitend het oog had op het (puur) punitieve deel van bestuurlijke boeten, ofwel de (mijns inziens met name bij mededingingsboeten pertinent onjuiste) suggestie wekt dat geen enkele bestuurlijke boete enige voordeelontnemende strekking zou hebben. Of de niettemin duidelijke keuze van de wetgever (algeheel aftrekverbod) de juiste was, gelet op het fiscale nettobeginsel en de voordeelontnemende



strekking die met name mededingingsboeten mede kenmerken, kan hier in het midden blijven. Praktisch is zij wel. Ik acht dus juist het oordeel van de feitenrechters in de drie zaken(78) waarin ik heden concludeer dat de wetgever bij bestuurlijke boeten - anders dan bij strafrechtelijke geldsancties - punitieve of voordeelontnemende strekking niet relevant achtte voor de fiscale aftrekbaarheid en geen splitsing wenste met het oog op een gedeeltelijke fiscale aftrekbaarheid.

8.6. Dan rijst de vraag naar de juistheid van het boven (1.3) geciteerde oordeel van de Rechtbank Haarlem dat een EU-boete wegens overtreding van dezelfde materiële verbodsbepaling (art. 81 EG) voor de toepassing van de fiscale aftrekuitsluiting gesplitst moet worden in een aftrekbaar voordeelontneming en een niet-aftrekbaar bestraffing. Gezien het eerder in deze bijlage beschreven regelgevings- en beleidskader onderschrijf ik de opvatting van de belanghebbenden dat het voor het karakter, althans de fiscaalrechtelijke duiding van een kartelboete, opgelegd wegens dezelfde (soort) grensoverschrijdende overtreding van hetzelfde artikel 81 EG-Verdrag, niet uitmaakt of de oplegging geschiedt door de Commissie of door de NMa. Ik onderschrijf evenzeer de opvatting dat (ook) de NMa-boete wegens grensoverschrijdende overtreding van art. 81 EG-Verdrag voor een belangrijk deel strekt tot ontneming van het door middel van het onrechtmatige kartel verkregen voordeel. Ik onderschrijf dus ook dat NMa-boeten en Commissie-boeten fiscaal gelijk behandeld moeten worden. Dat betekent echter niet dat NMa-boeten deels aftrekbaar zijn. Integendeel: ik meen dat de gewenste gelijke fiscale behandeling in tegengestelde richting gezocht moet worden. Zoals boven (4.4) bleek, heeft de wetgever reeds bij de invoering van de aftrekuitsluiting van geldboeten uitdrukkelijk ook "geldboeten, opgelegd door een instelling van de Europese Gemeenschappen" van aftrek uitgesloten, eveneens zonder een spoor van onderscheid te maken tussen het voordeelontnemende en het punitieve aspect van die geldboeten. De boven (1.3) geciteerde uitspraak van de rechtbank Haarlem ter zake van de Commissie-boete is dus mijns inziens onjuist: naar intern recht is noch de NMa-boete, noch de Commissie-boete aftrekbaar.

8.7. Dat betekent dat geen vraag van uitleg van EU-recht voorligt, zodat geen vragen aan het HvJ EU voorgelegd hoeven te worden over de EU-rechtelijke aanvaardbaarheid van fiscale (niet-) aftrekbaarheid van NMa-boeten ter zake van overtreding van art. 81 EG/101 VWEU: het gaat uitsluitend om interpretatie van intern Nederlands recht: de strekking van de aftrekuitsluiting van art. 3.14 Wet IB 2001 ter zake van bestuurlijke (mededingings-) en EU-geldboeten. Die strekking is mijns inziens niet anders ter zake van het voordeelontnemende deel van die boeten dan ter zake van het punitieve deel ervan, zodat dat onderscheid voor de aftrekuitsluiting niet ter zake doet: mededingingsboeten, zowel die van eigen bodem als die uit Brussel, zijn naar intern recht (reeds) niet aftrekbaar (die van buitenlandse NCA's overigens nog wel, evenals andere buitenlandse bestuurlijke boeten, nu de aftrekbaarheid daarvan de eenheid van de Nederlandse rechtsorde niet in gevaar brengt; zie art. 3.14(3) Wet IB 2001: "Nederlands bestuursorgaan"; gezien het boven geschetste samenwerkingsverband en netwerk van NCA's tot uniforme handhaving van het EU-mededingingsrecht is dat wel enigszins opmerkelijk voor zover het buitenlandse NCA-boeten betreft ter zake van overtreding van de artt. 81 en 82 EG/101 en 102 VWEU).

8.8. Daardoor lijkt ook de interventie van de EU-Commissie in de boven (1.4) bedoelde, bij het Hof Amsterdam in hoger beroep aanhangige zaak zonder voorwerp te geraken: het gaat slechts om toepassing van intern recht, dat niet tot fiscale verwatering van de EU-boete leidt, zodat van effectiviteitsverlies door de toepassing van intern recht geen sprake is.

## 9. Slotsom

Hoezeer ook mede voordeelontnemend van strekking, mededingingsboeten zijn naar intern Nederlands fiscaal recht niet aftrekbaar bij de bepaling van de fiscale winst van ondernemingen, ongeacht of zij opgelegd zijn door de NMa of door de EU-Commissie. Mededingingsboeten, opgelegd door mededingingsautoriteiten van andere EU-lidstaten zijn wél (geheel) aftrekbaar, ervan uitgaande dat kartels altijd de zakelijke doelen van de kartellisten dienen. Beide deze gegevens zijn opmerkelijk: het eerste wordt niet verklaard door voorrang van het schuldbeginsel boven het fiscale nettobeginsel (gaat verder dan nodig voor die voorrang); het tweede is verre van consistent in een interne markt met gedecentraliseerd mededingingstoezicht en nauw in een netwerk samenwerkende NCA's die alle dezelfde materiële verbodsbepalingen (artt. 101 en 102 VWEU) op basis van dezelfde EU-uitvoeringsverordening (Vo. 1/2003) en dezelfde soft law van de EU-Commissie moeten uitvoeren.

- 1 Rechtbank Breda 28 januari 2009, nr. AWB 07/2983, LJN: BH6870, NTFR 2009/703 en Rechtbank Haarlem 31 december 2008, nrs. AWB 08/2916 en AWB 08/2920, beide niet gepubliceerd. Wel gepubliceerd is de nagenoeg gelijk luidende uitspraak van de Rechtbank Haarlem van 3 oktober 2008, nr. AWB 08/493, LJN: BF7320, V-N 2009/3.2.2, NTFR 2008/2128; tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld bij het Hof Amsterdam.
- 2 Verordening nr. 17 van de Raad van 6 februari 1962, eerste verordening over de toepassing van de artikelen 85 en 86 [thans art. 101 en 102 VWEU; PJW] van het EG-Verdrag, Pb 13 van 21 februari 1962, blz. 204. Sinds 1 mei 2004 geldt Verordening EG nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, Pb EG, 4 januari 2003, L 1, blz. 1, die het bij de Commissie gecentraliseerde autorisatie- en ontheffingstelsel van Vo. 17/62 verving door een gedecentraliseerd stelsel van handhaving van het mededingingsrecht en door directe werking van art. 81(3) EG-Verdrag (sinds 1 december 2009: art. 101(3) VWEU).
- 3 Pb EU, 9 mei 2008, C 115, blz. 47.
- 4 Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/01452, LJN: AX7112, V-N 2007/18.2.3, met noot redactie, NTFR 2006/1038, met noot De Vries.
- 5 Gerechtshof Amsterdam 12 september 2007, nr. 06/00252, LJN: BB3356, V-N 2008/2.10 met noot redactie, NTFR 2007/1764.
- 6 Verordening EG nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, Pb EG, 4 januari 2003, L 1, blz. 1 (zie onderdeel 2 hierna).
- 7 Bij Verordening 1/2003 is om uniforme toepassing van art. 81 en 82 EG te garanderen de bevoegdheid voor de EU-Commissie gecreëerd om te interveniëren in nationale procedures. Hof Amsterdam vroeg zich af of de aftrekbaarheid van EG boeten "de uitleg van art. 81 en 82 EG betreffen" en dus, of de EU-Commissie zich mag mengen in een fiscale procedure over de aftrekbaarheid daarvan.
- 8 HvJ EG 11 juni 2009, C-429/07, na conclusie Mengozzi, (Inspecteur van de Belastingdienst t. X BV), V-N 2009/29.8, met noot redactie.
- 9 De bevoegdheid van de NMa tot boete-oplegging voor overtreding van art. 81 EG (thans: art. 101 VWEU) vloeit voort uit art. 88 Mw. Ingevolge art. 3(1) Verordening 1/2003 is de NMa verplicht art. 81 EG toe te passen wanneer hij art. 6 Mw. toepast op mededingingsafspraken die de handel tussen lidstaten kunnen beïnvloeden.
- 10 Zie W.W. Geursen, De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMa-boetes niet, MBB 2009/04. Zie ook A.M.A. de Beer, Mededingingsboeten zijn (volledig) aftrekbaar, WFR 2009/1002; B. Braat en G.C.F. van Gelder, De fiscale consequenties van mededingingsrechtelijke boetes, WFR 2009/1047.
- 11 Zie R. Barents in: Kapteyn & VerLoren van Themaat: The Law of the European Union and the European Communities, 4th revised edition 2008, p. 825 e.v. en P.J. Slot en A. Johnston, An Introduction to Competition Law, Hart Publishing, Oregon, 2006, blz. 343.
- 12 Ik gebruik de afkorting van de Engelstalige term (national competition authorities) om verwarring met de NMa te voorkomen.
- 13 HvJ EG 27 maart 1974, zaak 127/73, (Belgische Radio en Televisie v SV SABAM en NV Fonior) (ook genoemd: Sabam I), na conclusie Mayras, Jur. 1974, blz. 313.
- 14 HvJ EG 6 februari 1973, zaak 48/72, (NV Brasserie de Haecht v Wilkin-Janssen), na conclusie Roemer, Jur. 1973, blz. 77.
- 15 Zie ook onderdeel 4 van de preambule van Vo. 1/2003.
- 16 HvJ EG 13 februari 1969, zaak 14/68 (Walt Wilhelm e.a. v Bundeskartellamt), na conclusie Roemer, Jur. 1969, blz. 1, r.o. 4-6.
- 17 Idem.
- 18 Verordening EG nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, Pb EG, 4 januari 2003, L 1, blz. 1. Deze verordening heeft Verordening nr. 17 van de Raad van 6 februari 1962, eerste verordening over de toepassing van de artikelen 85 en 86 van het Verdrag (Pb 13 van 21 februari 1962, blz. 204), vervangen.
- 19 Zie ook de mededeling van de Commissie van 27 april 2004 over samenwerking tussen de Commissie en de rechterlijke instanties van de lidstaten bij toepassing van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag (Pb EG, C 101, blz. 54).
- 20 Zie ook de mededeling van de Commissie van 27 april 2004 betreffende de samenwerking binnen het netwerk van mededingingsautoriteiten (Pb EG, C 101, blz. 43).

- 21 Zie hierover P.J.G. Kapteyn en P. VerLoren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer 2003 (zesde druk), blz. 672 e.v.
- 22 Pb EU, 1 september 2006, C 210, blz. 2.
- 23 Mededeling van 27 april 2004 betreffende de samenwerking tussen de Commissie en de rechterlijke instanties van de EU-lidstaten bij toepassing van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag (Pb EG, C 101, blz. 54).
- 24 Mededeling van de Commissie van 27 april 2004 betreffende de samenwerking binnen het netwerk van mededingingsautoriteiten (Pb EG, C 101, blz. 43).
- 25 Een 'netwerk' van mededingingsautoriteiten, doorgaans aangeduid als 'European Competition Network' of 'ECN', zie overweging 15 van de preambule bij Verordening 1/2003 en punt 2 van de Gezamenlijke Verklaring van de Raad en de Commissie betreffende de werking van het netwerk van mededingingsautoriteiten, te vinden in het Openbaar Register van Raadsdocumenten (<http://register.consilium.eu.int>, document nr. 15435/02 ADD 1). Volgens punt 7 van de juridisch niet-bindende verklaring geschiedt "de samenwerking tussen de NMa's onderling en met de Commissie [...] op basis van gelijkheid, respect en solidariteit".
- 26 Ter zake van misbruik van machtspositie (art. 102 VWEU) mogen de lidstaten wel strengere nationale regels toepassen. De voorrang van het Gemeenschapsrecht brengt wel mee dat in geval van tegenstrijdige bepalingen de nationale bepaling die strijdt met een Gemeenschapsregel buiten toepassing wordt gelaten, zie paragraaf 6 van de hierboven in 2.9 genoemde Mededeling 2004/C101/54.
- 27 Toevoeging PJW: Art. 8a(1)(b) Wet IB 1964 is in 2001 vervangen door art. 3.14(1)(c) Wet IB 2001.
- 28 Kamerstukken II, 1995/96, 24 707, Nieuwe regels omtrent de economische mededinging (Mededingingswet), nr. 3 (MvT), blz. 101.
- 29 Zie het Gewijzigd voorstel van wet, Kamerstukken II, 1996/97, 24 707, nr. 232, blz. 24.
- 30 MvT, t.a.p., blz. 3.
- 31 MvT, t.a.p., blz. 41-43.
- 32 Kamerstukken II, 1996/97, 24 707, nr. 6 (NnavV), blz. 77.
- 33 MvT, t.a.p., blz. 88.
- 34 Kamerstukken II, 1996/97, 24 707, nr. 6 (NnavV), blz. 83.
- 35 Idem, blz. 99.
- 36 Richtsnoeren boetetoemeting met betrekking tot het opleggen van boetes ingevolge artikel 57 van de Mededingingswet, Stcrt. 248 van 21 december 2001, gewijzigd bij de Regeling van 27 juni 2005, Stcrt. 122 (laatste versie raadpleegbaar via: [http://www.nmanet.nl/Images/Richtsnoeren%20boetetoemeting%208-8-06\\_tcm16-54747.pdf](http://www.nmanet.nl/Images/Richtsnoeren%20boetetoemeting%208-8-06_tcm16-54747.pdf)). Zie over de boeterichtsnoeren: M.T.P.J. van Oers en B.M.J. van der Meulen: 'Het NMa boetebeleid', M&M 2002, nr. 1, blz. 18 e.v.
- 37 De NMa boeterichtsnoeren 2001 zijn ingetrokken en vervangen door de NMa boetecode 2007 van 29 juni 2007, zoals gewijzigd bij besluit van de Raad van Bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit van 9 oktober 2007, Stcrt. 29 juni 2007, nr. 123; Stcrt. 10 oktober 2007, nr. 196 (laatste versie raadpleegbaar via: [http://www.nmanet.nl/Images/NMa%20Boetecode%202007%20-%20integrale%20versie%20na%20AMEW%20-%20definitief\\_tcm16-107175.pdf](http://www.nmanet.nl/Images/NMa%20Boetecode%202007%20-%20integrale%20versie%20na%20AMEW%20-%20definitief_tcm16-107175.pdf)). De systematiek van de boeterichtsnoeren is in de boetecode ongewijzigd gehandhaafd (NMa boetecode 2007, par. 6).
- 38 Zie de NMa-boetecode 2007, par. 4 en 12.
- 39 PJW: vanaf 2004 ziet de aftrekuitsluiting op alle bestuurlijke boeten (zie 4.5). Met ingang van 1998 waren geldboeten voor overtredingen van de Mededingingswet al aan de aftrekuitsluitingsbepaling toegevoegd (zie 3.3).
- 40 Kamerstukken II, 1988/89, 20 857, Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten (Wafaf)), nr. 3 (MvT), blz. 3 e.v. Zie over de inhoud en motivering van het wetsvoorstel P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, diss., *Fiscale monografieën*, Kluwer, Deventer 1992, blz. 105 e.v. Zie ook J.J.M. Hertoghs, *Boeten niet langer aftrekbaar*, WFR 1991/5951, blz. 287 e.v.
- 41 Kamerstukken II, 1988/89, 20 857, nr. 6 (MvA), blz. 2.
- 42 MvA, blz. 7.
- 43 Kamerstukken II, 1988/89, 20 857, nr. 15 (Gewijzigde amendementen van de leden Van der Vaart en Vreugdenhil ter vervanging van dit gedrukt onder nr. 12), blz. 1. Zie art. 8a(1)(c) Wet IB 1964 j.° art. 8(1) Wet Vpb.
- 44 Kamerstukken II, 2002/03, 29 035, Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2004), nr. 3 (MvT), blz. 4.
- 45 MvT, blz. 12.

- 46 [Voetnoot in origineel:] Zie arresten van 15 juli 1970, ACF Chemiefarma/Commissie (41/69, Jurispr. blz. 661, punt 173), 29 juni 2006, SGL Carbon/Commissie (C-308/04 P, Jurispr. blz. I-5977, punt 37), en arrest Britannia Alloys & Chemicals/Commissie (reeds aangehaald, punt 22).
- 47 Voetnoot in origineel: Zonder mij definitief over deze vraag uit te spreken, wijs ik erop dat het standpunt van de Commissie steun lijkt te vinden in het arrest van 28 juni 2005, Dansk Rørindustri e.a./Commissie (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P C-208/02 P en C-213/02 P, Jurispr. blz. I-5425, punten 292-294), waarin het Hof overwoog dat de winst die de ondernemingen uit hun mededingingsbeperkende praktijken hebben kunnen halen, een van de factoren vormt die kunnen worden meegewogen bij de beoordeling van de zwaarte van de inbreuk en dat de inaanmerkingneming daarvan beoogt te verzekeren dat van de geldboete een afschrikkende werking uitgaat.
- 48 HvJ EG 28 juni 2005, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P, C-208/02 P en C-213/02 P (Dansk Rørindustri e.a./Commissie) Jur. 2005, blz. I-5425.
- 49 GEA 10 maart 1992, zaak T-10/89, (Hoechst AG v Commissie), Jur. 1992, blz. II-00629.
- 50 Zie De soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen; voordracht en debat voor de gezamenlijke vergadering van de verenigingen voor Europees recht en voor belastingwetenschap; Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap no. 230, Kluwer Deventer 2007, blz. 16.
- 51 HvJ EG 11 juni 2009, C-429/07, na conclusie Mengozzi, (Inspecteur van de Belastingdienst t. X BV), V-N 2009/29.8, met noot redactie.
- 52 HvJ EU 15 juli 1970, zaak 41/69 (ACF Chemiefarma NV tegen Commissie van de Europese Gemeenschappen), Jur. 1970, p. 661.
- 53 HvJ EG 29 juni 2006, zaak C-308/04 P (SGL Carbon), Jur. 2006, blz. I-5977.
- 54 HvJ EG 7 juni 2007, zaak C-76/06, (Britannia Alloys) Jur. 2007, blz. I-4405.
- 55 HvJ EG 7 juni 1983, zaak nrs. 100/80-103/80 (Musique Diffusion française e.a. of: Pioneer electronic Europe), Jur. 1983, blz. 1825.
- 56 Thans art. 23(2) Vo. 1/2003. Volgens art. 5 van de boeterichtsnoeren van 1 september 2006 baseert de Commissie zich bij de vaststelling van de geldboete op de onrechtmatige omzet.
- 57 HvJ EG 28 juni 2005, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P, C-208/02 P en C-213/02 P (Dansk Rørindustri e.a./Commissie) Jur. 2005, blz. I-5425.
- 58 GEA 21 oktober 1997, zaak T-229/94 (Deutsche Bahn AG/Commissie), Jur. 1997, blz. II-1689.
- 59 GEA 19 maart 2003, zaak T-213/00 (CMA CGM e.a./Commissie), Jur. 2003, blz. II-913.
- 60 Zie daarover ook W.W. Geursen, De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMA-boetes niet, MBB 2009/04; B. Braat en G.C.F. van Gelder, De fiscale consequenties van mededingingsrechtelijke boetes, WFR 2009/1047; A.M.A. de Beer, 'Mededingingsboeten zijn (volledig) aftrekbaar', WFR 2009/1002; en R.C.L. Urlings: De Commissie als amicus curiae en het fiscale karakter van een mededingingsboete, NTER oktober 2009, nr. 8-9, blz. 288 e.v.
- 61 HvJ EG 20 september 2001, zaak C-453/99 (Courage Ltd /Bernard Crehan en Bernard Crehan /Courage Ltd e.a.), Jur. 2001, blz. I-6297.
- 62 HvJ EG 13 juli 2006, gevoegde zaken C-295/04 tot C- 298/04 (Vincenzo Manfredi /Lloyd Adriatico Assicurazioni SpA, Antonio Cannito /Fondiarria Sai SpA, Nicolò Tricarico en Pasqualina Murgolo /Assitalia SpA), Jur. 2006, blz. I-6619.
- 63 Zie het persbericht IP/05/1634 (<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1634&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>) en MEMO 05/489 (<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/05/489&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>) op de internetsite van de Commissie, alsmede de link naar het groenboek zelve: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0672:FIN:NL:PDF>.
- 64 Resolutie van 25 april 2007 (2006/2207(INI)), zie: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P6-TA-2007-0152+0+DOC+WORD+V0//NL>.
- 65 Zie het persbericht IP/08/515 (<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/08/216&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>) en MEMO/08/489 (<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/08/216&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>) op de internetsite van de commissie, alsmede de link naar het witboek zelve: [http://ec.europa.eu/competition/antitrust/actionsdamages/files\\_white\\_paper/whitepaper\\_nl.pdf](http://ec.europa.eu/competition/antitrust/actionsdamages/files_white_paper/whitepaper_nl.pdf).
- 66 Opinie van 25 maart 2009 (INT/429), zie: <http://eescopinions.eesc.europa.eu/viewdoc.aspx?>

doc=\\esppub1\esp\_public\ces\int\int429\en\ces611-2009\_ac\_en.doc.

67 Resolutie van 26 maart 2009 (2008/2154(INI)), zie:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P6-TA-2009-0187+0+DOC+PDF+V0//NL>.

68 Zie MEMO/09/135 van 26 maart 2009 (<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/09/135&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>).

69 P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*; Kluwer Deventer 1992, blz. 137-140.

70 Zie bijvoorbeeld F.O.W. Vogelaar, 'Nuttig effect': nog een lange weg te gaan!; *Editorial, Markt & Mededinging* 2006, no. 7, p. 201-204.

71 Aldus ook W.W. Geursen, *De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMa-boetes niet*, MBB 2009/04.

72 De per 1 januari 1998 vervallen Wet economische mededinging (WEM) werd via art. 1.4 Wet economische delicten (WED, Wet van 22 juni 1950, Stb. K 258) strafrechtelijk gehandhaafd, waardoor onder meer de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel (art.36e Wetboek van Strafrecht (Sr)) aan het Openbaar Ministerie ter beschikking stond (art. 1/1a en art. 8(a) WED j.° Titel IIA Eerste Boek Sr).

73 Zie P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*; Kluwer Deventer 1992, blz. 133.

74 Zie blz. 11 (zaken nrs. 09/00617 en 09/00618) resp. blz. 13 (zaak nr. 09/00928) van de nadere motivering van het cassatieberoep.

75 De met ingang van 1 januari 1998 vervallen Wet economische mededinging (WEM) werd via art. 1.4° Wet economische delicten (WED, Wet van 22 juni 1950, Stb. K 258) strafrechtelijk gehandhaafd (art. 1/1a en art. 8(a) WED j.° Titel IIA Eerste Boek Sr).

76 De belanghebbenden verwijzen onder meer naar: J. de Hullu, *Materieel Strafrecht*, Kluwer, Deventer 2006, derde druk, blz. 32 e.v.

77 Mok heeft de voor- en nadelen van bestuurlijke handhaving uiteengezet; zie M.R. Mok, *De mededingingswet - Inleiding* blz. 12 e.v., in: P.J. Slot en Ch.R.A. Swaak, *De Nederlandse Mededingingswet in perspectief*, Kluwer, Deventer 2000; zie ook M.R. Mok, *Nederland, de Mededingingswet*, Kluwer, Deventer 2004, blz. 518 e.v.

78 R.o. 4.10 van de uitspraken van Rechtbank Haarlem 31 december 2008, nrs. AWB 08/2916 en AWB 08/2920, beide niet gepubliceerd (zie voetnoot 1). R.o. 4.4 van de uitspraak van Rechtbank Breda 28 januari 2009, nr. AWB 07/2983, LJN: BH6870, NTFR 2009/703. In gelijke zin, twee uitspraken van Rechtbank Breda van 28 september 2009, nr. 09/147, LJN: BK0009 en 25 november 2009, nr. AWB 09/2360, LJN: BK6090.