

**LJN: BL7056, Gerechtshof Amsterdam , 06/00252**

Datum 11-03-2010

uitspraak:

Datum 11-03-2010

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Hoger beroep

Inhoudsindicatie: Het Hof heeft geoordeeld dat de in art. 3.14 van de Wet IB 2001 opgenomen aftrekuitsluiting geen ruimte biedt om onderscheid te maken tussen een (niet aftrekbaar) bestraffend gedeelte, en een (wel aftrekbaar) voordeelontnemend gedeelte. X BV mag de Europese mededingingsboete daarom niet van de winst aftrekken. In deze procedure heeft zich ook de Europese Commissie gemengd.

Vindplaats(en): FED 2010, 49 m. nt. Mr W.W. Geursen

NTR 2010, 830 m. nt. Nijkeuter

Rechtspraak.nl

**Uitspraak**

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 06/00252

datum uitspraak: 11 maart 2010

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht Gerbrandystraat,  
de inspecteur,

en op het incidenteel hoger beroep van

[X B.V. te Z], belanghebbende,  
gemachtigde mr. G.Th.K. Meussen (BDO Camps Obers) te Tilburg,tegen de uitspraak in de zaak no. AWB 05/1452 van de rechtbank Haarlem in het geding tussen  
belanghebbende en de inspecteur.**1. Loop van het geding**

1.1. Bij uitspraak van 12 september 2007 heeft het Hof het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg (hierna: het Hof van Justitie) verzocht antwoord te geven op de in die uitspraak gestelde vraag. Voor de loop van het geding tot die uitspraak wordt verwezen naar onderdeel 1 van die uitspraak (kenmerk 06/00252).

1.2. Bij brief van 12 september 2007 heeft de griffier het dossier en een afschrift van de uitspraak van 12 september 2007 aan het Hof van Justitie gezonden. In aanvulling daarop, heeft de griffier bij brief van 18 september 2007 het Hof van Justitie onder verwijzing naar artikel 27c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) verzocht de anonimiteit van belanghebbende te respecteren.

1.3. Bij brieven van 19 en 25 september 2007 heeft de griffier van het Hof van Justitie de ontvangst van het verzoek om een prejudiciële beslissing, geregistreerd als zaak C-429/07, bevestigd. Bij brief van 13 juni 2008 heeft de griffier van het Hof van Justitie aan het Hof een afschrift gezonden van de bij het Hof van Justitie ingekomen schriftelijke opmerkingen. Bij brief van 2 december 2008 heeft de griffier van het Hof van Justitie aan het Hof een kopie gezonden van het rapport ter terechtzitting voor de openbare zitting van het Hof van Justitie. Bij brief van 11 juni 2009 heeft de griffier van het Hof van Justitie aan het Hof een afschrift gezonden van het arrest van het Hof van Justitie van 11 juni 2009 in de zaak C-429/07, houdende een verklaring voor recht (hierna: de prejudiciële beslissing). Alle aan het Hof toegezonden stukken zijn bekend aan partijen.

1.4. Bij brief van 30 juni 2009 heeft de griffier van het Hof de Europese Commissie (hierna: de Commissie) in de gelegenheid gesteld schriftelijke opmerkingen in te dienen. Bij brief van 24 september 2009 heeft de Commissie, te dezen vertegenwoordigd door mr. B.J. Drijber en mr. A.L. Kruijmer, advocaat-gemachtigden (Pels Rijcken & Droogleever Fortuijn advocaten en notarissen te Den Haag), schriftelijke opmerkingen ingediend. Bij brief van 20 oktober 2009 van mr. Kruijmer voornoemd aan het Hof heeft de Commissie het Hof op de voet van artikel 89h, eerste lid, laatste volzin, van de Mededingingswet toestemming verzocht tijdens de zitting van het Hof mondelinge opmerkingen te maken. Deze toestemming is verleend bij brief van de griffier van 26 oktober 2009. Van alle genoemde stukken heeft de griffier een afschrift toegezonden aan partijen.

1.5. Op 19 november 2009 is van de inspecteur een nader stuk ontvangen; de griffier heeft een afschrift daarvan aan belanghebbende gezonden.

1.6. Op 23 november 2009 zijn van de gemachtigde van belanghebbende nadere stukken, waaronder een reactie op de schriftelijke opmerkingen van de Commissie, ontvangen. De griffier heeft een afschrift van die stukken aan de inspecteur gezonden.

1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 december 2009. Ter zitting zijn verschenen de gemachtigden van partijen en van de Commissie. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

## 2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak van 22 mei 2006 onder 2.1. tot en met 2.5. de volgende feiten vastgesteld:

"2.1. [Belanghebbende] drijft een handelsonderneming in bouwmaterialen. Zij maakt deel uit van het zogenoemde [X]-concern. Tot dit concern behoort onder meer de in Duitsland gevestigde '[xX] KG' ([X] KG), thans genaamd '[Xx] KG'.

2.2. Bij beschikking van 27 november 2002 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen (de Commissie) op de voet van artikel 81 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (EG) juncto artikel 15, lid 2, Verordening nr. 17 (Pb. 204/1962; verder: Vo. 17) aan [X] KG een geldboete opgelegd (de beschikking). Een in de Duitse taal gesteld afschrift van deze beschikking behoort tot de gedingstukken. Op de website van de Commissie staat een niet-officiële versie van de beschikking in de Nederlandse taal, waaraan de rechtbank de hieronder geciteerde passages heeft ontleend:

"1. DEEL I - DE FEITEN

(...)

(1) Deze beschikking is gericht tot de volgende ondernemingen wegens het maken van een inbreuk op artikel 81 van het Verdrag:

(...)

– [X KG]

(...)

(2) (...) [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:

– de vertegenwoordigers van (...) en [X] hebben elkaar in 1992 in Londen ontmoet en daarbij

uitdrukking gegeven aan hun gemeenschappelijke wens tot stabilisatie van de markten op het grondgebied van (...) Nederland, België en Luxemburg (hierna: de Beneluxmarkt);  
– de vertegenwoordigers van (...) en [X] hebben vanaf 1992 gegevensuitwisselingssystemen ingevoerd over de verkoopvolumes op de (...) Benelux-markt voor gipsplaat (...).

(3) De betrokken ondernemingen hebben gedurende de volgende periodes aan de inbreuk deelgenomen:

(...)

– [X]: tenminste van 31 maart 1992 tot 25 november 1998

(...)

### 1.3.2. De markt van gipsplaat

#### 1.3.2.1. Het aanbod

(21) In 1998 vertegenwoordigden de markten voor gipsplaat in de Europese Economische Ruimte (EER) een waarde van ongeveer 1500 miljoen ecu, bij een productie van ongeveer 870 miljoen m<sup>2</sup>. Binnen de EER werd ongeveer 80% van de totale verkopen gerealiseerd op de Duitse, de Franse, de Britse en de Benelux-markt waarop deze procedure betrekking heeft. In totaal vertegenwoordigden deze markten in 1997 en 1998 een waarde van ongeveer 1210 miljoen ecu, bij een volume van respectievelijk ongeveer 692 miljoen m<sup>2</sup> (1997) en ongeveer 710 miljoen m<sup>2</sup> (1998).

(...)

## 2. DEEL II - JURIDISCHE BEOORDELING

(...)

### 2.6. Aansprakelijkheid voor de inbreuk

#### 2.6.1. Algemene overwegingen

(492) Het voorwerp van de mededingingsregels van het EG-Verdrag is de "onderneming", een begrip dat niet noodzakelijkerwijs identiek is aan dat van rechtspersoon in het vennootschapsrecht en het belastingrecht. De term "onderneming" wordt niet in het EG-Verdrag gedefinieerd maar is uitgebreid besproken in de rechtspraak (...). Hij kan betrekking hebben op iedere entiteit die een commerciële activiteit uitoefent. In het geval van een grote multinationale onderneming kunnen er complicaties ontstaan door de vele dochterondernemingen, het complexe netwerk van aandeelhouders en de structuur van het kapitaal, alsmede de onderverdeling om organisatorische redenen van de activiteiten van de groep in afzonderlijke operationele of functionele divisies of in geografische zones die niet noodzakelijkerwijs met de structuur van de onderneming overeenstemmen. Naargelang de omstandigheden kan

het wenselijk zijn voor de toepassing van artikel 81 van het EG-Verdrag het hele concern, afzonderlijke divisies of dochterondernemingen als de relevante adressaten te beschouwen.

(...)

#### 2.6.3. [X KG]

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

(496) De beschikking is gericht tot [X KG], 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) [X KG] (...) is de meest representatieve vennootschap van deze onderneming. Ten aanzien van met name [xY] 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 [X KG] 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, [X KG] 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.

(...)

### 3. SANCTIES

(...)

#### 3.2. Artikel 15, lid 2, van verordening nr. 17

##### 3.2.1. Algemene overwegingen

(516) Krachtens artikel 15, lid 2, van Verordening nr. 17 kan de Commissie bij beschikking aan ondernemingen geldboeten opleggen van tenminste duizend en ten hoogste één miljoen euro, of tot een bedrag van ten hoogste tien procent van de omzet van elk der betrokken ondernemingen in het voorgaande boekjaar, wanneer zij opzettelijk of uit onachtzaamheid inbreuk maken op artikel 81, lid 1, van het Verdrag.

(517) Het kartel vormt een opzettelijke inbreuk (...) op artikel 81, lid 1, van het Verdrag: hoewel zij zich volkomen bewust waren van het beperkende en onrechtmatige karakter van hun optreden, zijn de voornaamste producenten tot overeenstemming gekomen over de invoering van een geheim en geïnstitutionaliseerd stelsel om de mededinging te beperken in een belangrijke industriesector (...).

(518) Bij de vaststelling van het bedrag van de geldboete moet de Commissie rekening houden met alle ter zake doende omstandigheden, met name de zwaarte en de duur van de inbreuk, twee criteria die uitdrukkelijk worden genoemd in artikel 15, lid 2, van Verordening nr. 17.

(519) De rol die vervuld is door elk van de ondernemingen die aan de inbreuk hebben deelgenomen, zal per geval worden beoordeeld. De Commissie zal bij de vaststelling van het bedrag van de geldboete in het bijzonder rekening houden met eventuele verzwarende of verzachtende omstandigheden en zij zal in voorkomend geval haar clementieregeling toepassen.

##### 3.2.2. Bedrag van de geldboeten

(520) Het bedrag van de geldboeten wordt bepaald door de berekening van een basisbedrag dat wordt verhoogd in geval van eventuele verzwarende omstandigheden, of verlaagd bij eventuele verzachtende omstandigheden.

###### 3.2.2.1. Het basisbedrag

(521) Het basisbedrag hangt af van de zwaarte en de duur van de inbreuk.

###### Zwaarte van de inbreuk

(522) Bij de beoordeling van de zwaarte van de inbreuk houdt de Commissie rekening met de aard ervan, de concrete gevolgen ervan op de markt, voor zover dit meetbaar is, en de omvang van de relevante geografische markt. Zij houdt tevens rekening met het vermogen van de pleger van de inbreuk om aanzienlijke schade toe te brengen aan andere ondernemers en met name aan de consument, alsmede met de noodzaak ervoor te zorgen dat het bedrag van de geldboete voldoende hoog is om hiervan een afschrikkende werking te doen uitgaan.

(...)

###### Aard van de inbreuk

(528) Uit de in deel I beschreven feiten blijkt dat de betrokken inbreuk de vorm had van een complexe en voortgezette overeenkomst gericht op beperking van de mededinging, die wordt gevormd door verscheidene uitingen waardoor de concurrenten trachtten een einde te maken aan de prijzenoorlog en de markt te stabiliseren (...). Een dergelijke overeenkomst behoort wegens zijn aard tot de categorie van de ernstigste schendingen van artikel 81, lid 1, van het EG-Verdrag.

(529) De belangrijkste ondernemingen in de EER hebben deelgenomen aan de kartelregelingen, die waren uitgedacht en werden geleid en aangemoedigd door de hoogste echelons van elke deelnemende onderneming. Vanwege de aard ervan leidt de uitvoering van dit soort kartels automatisch tot een ernstige verstoring van de mededinging, die uitsluitend ten goede komt aan de deelnemende

producenten en ernstige schade berokkent aan de afnemers en dientengevolge aan de eindverbruiker.

(530) De Commissie is derhalve van mening dat de onderhavige inbreuk door haar aard een zeer

ernstige inbreuk is op artikel 81, lid 1, van het Verdrag.

#### Daadwerkelijke gevolgen van de inbreuk

(...)

(534) In feite is de Commissie van mening dat de inbreuk, die gepleegd is door ondernemingen die in de onderzochte periode het aanbod aan gipsplaten volledig of bijna volledig voor hun rekening namen op de vier markten waarop het kartel betrekking had, daadwerkelijke gevolgen had op deze markten (...). Daarnaast vloeit deze weerslag ook voort uit het feit dat (...) de prijzen daadwerkelijk de neiging vertoonden opnieuw te stijgen of althans zich te stabiliseren (...); dat de marktaandelen gedurende de periode betrekkelijk stabiel zijn gebleven (...), althans stabielere dan in de voorgaande periode van 1988 tot 1992 die door de partijen als "prijzenoorlog" is aangemerkt en dat deze stabiliteit op beslissende wijze voortvloeit uit het nastreven van dit doel door de partijen (...).

(535) Hetzelfde geldt voor het streven naar stabilisatie van de voornaamste Europese markten dat vanaf 1992 tot uiting kwam. (...) Het eigenlijke doel van de heimelijke afspraken in kwestie was het gedrag te wijzigen van de ondernemingen die op de markt actief waren door een vernietigend geachte concurrentie te vermijden en te trachten een verhoging van de prijzen van gipsplaten te bewerkstelligen, die alleen dan mogelijk was indien iedere onderneming zich tot zijn marktaandeel beperkte. (...)

(538) Tenslotte acht de Commissie het niet denkbaar, gelet met name op de risico's die de deelnemers liepen en waarmee zij goed bekend waren (...) dat de partijen herhaaldelijk waren overeengekomen contact op te nemen, vergaderingen te beleggen, informatie uit te wisselen op een voldoende geheime manier om gesprekken van en/of naar privéwoningen gedurende een zo lange periode te rechtvaardigen, indien zij van mening waren geweest dat het kartel geen weerslag, of slechts een beperkte weerslag, op de betrokken markten voor gipsplaten (...) had.

#### Omvang van de relevante geografische markt

(539) Het kartel had betrekking op de vier voornaamste markten in de Gemeenschap, te weten Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en de Benelux.

(542) De Commissie is van oordeel dat Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en de Benelux die de vier belangrijkste markten voor gipsplaten in de Gemeenschap zijn, een belangrijk deel van de communautaire markt uitmaken, zowel in geografisch opzicht als met betrekking tot de waarde (ongeveer 80% van de totale waarde van deze markt).

#### Conclusie van de Commissie ten aanzien van de zwaarte van de gehele inbreuk

(543) Gezien de aard van de onderzochte gedragingen, de daadwerkelijke gevolgen voor de gipsplaatmarkt en het feit dat deze betrekking hadden op de vier voornaamste markten in de Gemeenschap (...) is de Commissie van mening dat de betrokken ondernemingen een zeer ernstige inbreuk op artikel 81, lid 1, van het Verdrag hebben gepleegd.

(544) In de categorie der zeer zware inbreuken maakt het scala aan geldboeten het mogelijk om de ondernemingen een gedifferentieerde behandeling te geven waarbij rekening wordt gehouden met hun daadwerkelijke economische vermogen de mededinging aanzienlijke schade toe te brengen en om de boete op een zodanig niveau vast te stellen dat daarvan een voldoende afschrikwekkende werking uitgaat.

#### Indeling van de deelnemers aan het kartel

(545) In deze zaak, waarbij verschillende ondernemingen betrokken zijn, moet bij de vaststelling van het basisbedrag van de geldboeten rekening worden gehouden met het specifieke gewicht van elke onderneming en derhalve met het werkelijke effect van haar onrechtmatige gedrag op de mededinging. Met het oog hierop kunnen de betrokken ondernemingen in beginsel in categorieën worden onderverdeeld naargelang van hun relatieve belang op de betrokken markt, waar noodzakelijk aangepast om rekening te houden met andere factoren en in het bijzonder met de noodzaak een afschrikwekkende werking te verzekeren.

(546) De Commissie acht het in dit geval dienstig om het marktaandeel in verhouding tot de omzet die behaald is met de verkoop van het product op de vier voornaamste markten in de Gemeenschap, te weten, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en de Benelux, als uitgangspunt te nemen voor een vergelijking van het relatieve belang van de ondernemingen op de betrokken markt en de effecten van dit kartel. Deze methode ontleent haar geldigheid aan het feit dat het een kartel betreft dat zich op deze vier markten uitstrekt. De vergelijking geschiedt aan de hand van het gemiddelde van de omzet die behaald is met de verkoop van het product op deze vier markten in 1997, het laatste

volledige jaar van de inbreuk. De Commissie houdt tevens rekening met de belangrijke waarde van de betrokken markt (...).

(...)

(549) Op basis van het voorgaande stelt de Commissie de bedragen van de geldboeten, afhankelijk van de zwaarte van de inbreuk, als volgt vast:

(...)

– [X KG]: 52 miljoen EUR

(...)

[Het Hof voegt hier nog het volgende aan toe:

Een bedrag dat voldoende afschrikwekkend is

(550) Teneinde rekening te houden met de omvang en de totale productiemiddelen van de onderneming en ervoor te zorgen dat de geldboete een voldoende afschrikwekkend werking heeft, moet dit uitgangsbetrag naar het oordeel van de Commissie voor een van de ondernemingen verder worden aangepast.]

Duur van de inbreuk

(554) De Commissie heeft aangetoond dat [X] (...) artikel 81, lid 1, van het Verdrag [heeft] geschonden vanaf uiterlijk 31 maart 1992 tot 25 november 1998. (...)

(557) De Commissie komt tot de slotsom dat de inbreuk van lange duur is geweest (meer dan vijf jaar) in het geval van [X] (...), en zij verhoogt daarom met 65 % het basisbedrag van de geldboete die aan (...) [xX] wordt opgelegd (...).

Conclusie ten aanzien van het basisbedrag

(558) Bijgevolg stelt de Commissie de volgende basisbedragen van de geldboete vast:

(...)

– [X KG]: 85,8 miljoen EUR

(...)

HEEFT DE VOLGENDE BESCHIKKING GEGEVEN

Artikel 1

(...) de groep [X] (...) [heeft] inbreuk gemaakt op artikel 81, lid 1, van het Verdrag door deel te nemen aan een samenstel van overeenkomsten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen in de gipsplaatsector.

De inbreuk strekte zich uit over de volgende periode: (...)

b) [X]: van uiterlijk 31 maart 1992 tot 25 november 1998

(...)

Artikel 2

De in artikel 1 genoemde ondernemingen maken een einde aan de in het genoemde artikel bedoelde inbreuk, indien zij dat niet reeds hebben gedaan. Zij onthouden zich bij hun activiteiten in de gipsplaatsector van iedere overeenkomst en iedere onderling afgestemde feitelijke gedraging die eenzelfde of vergelijkbaar doel of effect zouden kunnen hebben als de inbreuk.

Artikel 3

Voor de in artikel 1 bedoelde inbreuk worden aan de volgende ondernemingen de volgende geldboeten opgelegd: (...)

b) [X] KG: 85,8 miljoen EUR

(...)

Artikel 4

Deze beschikking is gericht tot: (...)

[xX] KG

(...)"

2.3. Tegen voormelde beschikking stond beroep open bij het Gerecht van eerste aanleg, maar van die

mogelijkheid is geen gebruik gemaakt.

2.4. [X] KG heeft een deel van de geldboete, groot € 52.000.000, doorbelast aan de betrokken concernonderdelen naar rato van de in de jaren 1992-1998 gerealiseerde omzetten. De door [belanghebbende] in die periode gerealiseerde omzet, uitgedrukt in m<sup>2</sup> gipsplaat, is door [X] KG gesteld op circa 4,79% van de door alle betrokken concernonderdelen gezamenlijk gerealiseerde omzet. [Belanghebbende] is met dagtekening 31 december 2002 door [X] KG belast voor € 2.500.000.

2.5. [Belanghebbende] heeft aangifte vennootschapsbelasting 2002 gedaan naar een belastbaar bedrag van € 6.492.424. In dit resultaat was de evenbedoelde doorbelasting van € 2.500.000 begrepen. Bij het vaststellen van de aanslag heeft [de inspecteur] de doorbelasting niet in aftrek toegelaten. De aanslag is opgelegd naar een belastbaar bedrag van € 8.992.424."

2.2. Anders dan de rechtbank onder 2.3. van haar uitspraak heeft vastgesteld, heeft [X] KG beroep ingesteld tegen de beschikking van de Commissie van 27 november 2002 (hierna: de beschikking). Het Hof voegt hier aan toe dat advocaat-generaal Mazák op 11 februari 2010 heeft geconcludeerd inzake het beroep van [Xx] KG (zaak C-407/08) tegen de uitspraak van het Gerecht van eerste aanleg van 8 juli 2008 in de zaak [Xx] KG tegen de Europese Commissie (zaak T-52/03). Voor het overige zijn tegen de feitenvaststelling door de rechtbank in hoger beroep geen bezwaren ingebracht, zodat ook het Hof van die feiten zal uitgaan.

2.3. In aanvulling op het voorgaande, stelt het Hof nog de volgende feiten vast.

2.3.1. Tot de namens belanghebbende overgelegde stukken behoort een rapport van Freshfields Bruckhaus Deringer (hierna: Freshfields) waarin een analyse is gemaakt van de (elementen van de) bij de beschikking opgelegde boete. In dit op 6 februari 2003 uitgebrachte rapport is Freshfields tot de conclusie gekomen dat de aan X KG opgelegde boete, van in totaal € 85.800.000, een voordeelontnemend gedeelte ("levy portion") bevat "within a margin from € 64.35 to 68.9 million". In het rapport van Freshfields is hierover onder meer het volgende vermeld:

"II Partial levy character of EC monetary fines

In an analysis of the abstract legal principles and practice of the European Court of Justice and the Commission, there is clear proof that EC cartel law fines also have a double function, i.e. that they do not just punish or sanction behaviour that is in violation of cartel law, but that they are also intended to absorb the economic benefits that have been accrued by the company from its behaviour in violation of cartel law. It is therefore presumable that, besides a purely sanctioning portion, there is also an independent levy portion in each EC cartel law fine. To substantiate this, we would refer to the detailed presentation by Scholz/Haus in their article in EuZW 2002, 682 ff."

2.3.2. In zijn uitspraak van 12 september 2007 heeft het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

"Is de Commissie op grond van artikel 15, derde lid van Verordening 1/2003, bevoegd uit eigen beweging schriftelijk opmerkingen te maken in een procedure die betrekking heeft op de aftrekbaarheid van de door belanghebbende over 2002 gerealiseerde (fiscale) winst van een boete die wegens overtreding van het Europese mededingingsrecht door de Commissie aan [X] KG is opgelegd en die (gedeeltelijk) aan belanghebbende is doorbelast?"

2.3.3. Bij arrest van 11 juni 2009 heeft het Hof van Justitie in antwoord op die prejudiciële vraag voor recht verklaard:

"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."

### 3. Geschil in hoger beroep

In geschil is, evenals voor de rechtbank, of belanghebbende het aan haar doorbelaste gedeelte van de bij de beschikking van de Commissie aan [X] KG opgelegde boete in aftrek mag brengen voor de berekening van haar belastbare winst. Daarbij heeft de inspecteur zich verenigd met het oordeel van de rechtbank dat de uitgave van € 2.500.000 (het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte) is gedaan met het oog op de zakelijke belangen van belanghebbende. Het Hof acht het dienstig de standpunten van partijen samenvattend weer te geven in onderdeel 4.2. hierna, in aansluiting op de weergave van de rechtsoverwegingen van de rechtbank in onderdeel 4.1. hierna. Voorts is in geschil – het Hof beschouwt dit geschilpunt als prealabel – of het Hof rekening mag houden met de opmerkingen van de Commissie.

### 4. Het toepasselijke recht

4.4.1. Artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (tekst 2002, na wijziging ingevolge de wet van 11 december 2002, Stb. 2002, 613; hierna: de Wet) houdt het volgende in:

“1. De winst wordt opgevat en bepaald op de voet van de artikelen 3.8, 3.11 en 3.12, 3.13, eerste lid, onderdelen a en g, 3.14, eerste lid, onderdelen b tot en met h, en tweede tot en met vijfde lid, 3.21 tot en met 3.57 en 10.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001, waarbij voor ondernemer wordt gelezen belastingplichtige”.

Artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2002, hierna: de Wet IB) luidt als volgt:

“Winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.”

Artikel 3.14 van de Wet IB houdt, voor zover hier van belang, het volgende in:

“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 en geldsommen betaald aan de Staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, alsmede geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie (cursivering Hof) en boeten en verhogingen opgelegd ingevolge de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Douanewet, de Coördinatiewet Sociale Verzekering, de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften en 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 strafvervolgning 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.

(...)”

4.4.2. Artikel 10 van het Verdrag van 25 maart 1957, te Rome gesloten tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals dit verdrag is gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie, te Maastricht gesloten op 7 februari 1992 en nader gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie dat op 2 oktober 1997 te Amsterdam werd gesloten en op 1 mei 1999 in werking trad (hierna: het EG-Verdrag) luidt als volgt:

“De lidstaten treffen alle algemene of bijzondere maatregelen welke geschikt zijn om de nakoming van



de uit dit Verdrag of uit handelingen van de instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Zij vergemakkelijken de vervulling van haar taak. Zij onthouden zich van alle maatregelen welke de verwezenlijking van de doelstellingen van dit verdrag in gevaar kunnen brengen".

4.4.3. Artikel 81, eerste lid, van het EG-Verdrag (thans art. 101, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Pb C 115 van 9 mei 2008) houdt onder meer in:

"1. Onverenigbaar met de gemeenschappelijke [interne] markt en verboden zijn alle overeenkomsten tussen ondernemingen, alle besluiten van ondernemersverenigingen en alle onderling afgestemde feitelijke gedragingen welke de handel tussen de Lid-Staten ongunstig kunnen beïnvloeden en ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging binnen de gemeenschappelijke [interne] markt wordt verhinderd, beperkt of vervalst (...)"

4.4.4. Verordening nr. 17 van de Raad van Ministers van de EEG van 6 februari 1962, zoals laatstelijk gewijzigd met de Verordening (EG) nr. 1216/1999, en ingetrokken bij Verordening (EG) nr. 1/2003 (hierna: Verordening nr. 17), bevat bepalingen omtrent de toepassing van, onder meer, artikel 81 van het EG-Verdrag.

De considerans van Verordening nr. 17 houdt, voor zover hier van belang, het volgende in:

"De Raad van de Europese Economische Gemeenschap  
(...)

overwegende dat de nakoming van de artikelen 85 en 86 (...) door middel van geldboeten en dwangsommen verzekerd moet kunnen worden;

(...)

heeft de volgende verordening vastgesteld: "

Artikel 15 van Verordening nr. 17 houdt, voor zover hier van belang, het volgende in:

"Geldboeten

(...)

2. Wanneer ondernemingen (...) opzettelijk of uit onachtzaamheid:

a) inbreuk maken op artikel 85, lid 1, of artikel 86 van het Verdrag (...)

kan de Commissie bij beschikking aan deze ondernemingen (...) geldboeten opleggen van ten minste duizend en ten hoogste één miljoen rekeneenheden, of tot een bedrag van ten hoogste tien procent van de omzet van elk der betrokken ondernemingen in het voorafgaande boekjaar, indien bedoeld bedrag hoger is dan één miljoen rekeneenheden.

Bij de vaststelling van het bedrag van de geldboete wordt niet alleen rekening gehouden met de zwaarte, maar ook met de duur van de inbreuk.

(...)

4. De beschikkingen, gegeven krachtens het (...) tweede lid, hebben geen strafrechtelijk karakter.

(...)"

4.4.5. De 'Richtsnoeren voor de berekening van geldboeten die uit hoofde van artikel 15, lid 2, van Verordening nr. 17, respectievelijk artikel 65, lid 5, van het EGKS-Verdrag worden opgelegd', zoals deze zijn gepubliceerd bij Mededeling van de Commissie in Pb EG van 14 januari 1998, C 9/3 (hierna: de Richtsnoeren), houden onder meer het volgende in:

"De beginselen die deze richtsnoeren behelzen, zouden zowel ten aanzien van het bedrijfsleven als van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de doorzichtigheid en de objectiviteit van de beslissingen van de Commissie moeten kunnen waarborgen, zonder afbreuk te doen aan de door de wetgever aan de Commissie bij de vaststelling van geldboeten beneden het maximum van 10% van de totale omzet van de betrokken ondernemingen verleende discretionaire bevoegdheid. Deze beoordelingsvrijheid moet echter worden uitgeoefend in het raam van een samenhangend, niet-discriminerend beleid, dat op de bij de bestrijding van inbreuken op de mededingingsregels nagestreefde doelstellingen is afgestemd.

Het bedrag van de geldboete zal voortaan volgens de volgende, nieuwe methode worden berekend, die op de vaststelling van een basisbedrag berust, waarop bij verzwarende omstandigheden

verhogingen, en bij verzachtende omstandigheden verminderingen worden toegepast.

#### 1. Basisbedrag

Dit basisbedrag wordt naar gelang van de zwaarte en de duur van de inbreuk bepaald, de enige criteria die in artikel 15, lid 2, van Verordening nr. 17 worden genoemd.

##### A. Zwaarte

Bij de beoordeling van de zwaarte van een inbreuk dient rekening te worden gehouden met de eigen aard van de inbreuk, met de concrete weerslag ervan op de markt wanneer die meetbaar is, en met de omvang van de betrokken geografische markt.

Aldus worden de inbreuken in drie categorieën ingedeeld (...)

- niet te ernstige inbreuken:

(...)

Mogelijke boetebedragen: van 1000 tot 1 miljoen ECU;

- zware inbreuken:

(...)

Mogelijke boetebedragen: van 1 tot 20 miljoen ECU;

- zeer zware inbreuken;

(...)

Mogelijke boetebedragen: meer dan 20 miljoen ECU.

Binnen elk van deze categorieën, en in het bijzonder in die van de zware en zeer zware inbreuken, maakt de scala van sancties die aan de ondernemingen kunnen worden opgelegd, het mogelijk naar gelang van de aard van de gepleegde inbreuken te differentiëren.

Overigens zal ook rekening moeten worden gehouden met de daadwerkelijke economische macht van de inbreukmakers om andere marktdeelnemers, met name de consumenten, aanzienlijke schade te berokkenen, en zal het bedrag van de geldboete op een zodanig niveau moeten worden vastgesteld dat daarvan een voldoende afschrikkende werking uitgaat.

(...)

##### B. Duur

Ook met de duur van de inbreuk dient rekening te worden gehouden. Zo kunnen inbreuken worden onderscheiden in:

- inbreuken van korte duur (over het algemeen korter dan één jaar): geen bijkomend bedrag;

- inbreuken van middellange duur (over het algemeen één tot vijf jaar): een bedrag dat kan oplopen tot 50% van het bedrag dat op basis van de zwaarte van de inbreuk wordt opgelegd;

- inbreuken van lange duur (over het algemeen meer dan vijf jaar): een bedrag dat voor elk jaar op 10% van het bedrag van het bedrag dat op basis van de zwaarte van de inbreuk kan worden opgelegd, kan worden gesteld.

(...)

Het basisbedrag van de geldboete wordt verkregen door beide bovengenoemde bedragen samen te stellen:

$x \text{ zwaarte} + y \text{ duur} = \text{basisbedrag}$ .

#### 2. Verzwarende omstandigheden

Verhoging van het basisbedrag wegens bijzondere verzwarende omstandigheden, zoals bijvoorbeeld:

- recidive (...)

- weigering van (...) medewerking (...)

- (...) een leidinggevende rol (...)

- retorsiemaatregelen tegen andere ondernemingen (...)

- de noodzaak de strafmaat te verzwaren opdat de boete groter uitvalt dan het bedrag van de onrechtmatig, dank zij de inbreuk gemaakte winst, wanneer de raming daarvan objectief mogelijk is;

(...)

#### 3. Verzachtende omstandigheden

(...)

#### 5. Algemene opmerkingen

a) Het spreekt vanzelf dat het eindresultaat van de berekening van de boete volgens deze methode (...) in geen geval 10% van de mondiale omzet van de ondernemingen mag overschrijden.

(...)

b) Naar gelang van de omstandigheden dient, na uitvoering van de vorengenoemde berekeningen, rekening te worden gehouden met bepaalde objectieve gegevens, zoals een specifieke economische context, het economische of het financiële voordeel dat de inbreukmakers eventueel hebben behaald (...), de specifieke kenmerken van de betrokken ondernemingen en hun vermogen om in een bepaalde

sociale context daadwerkelijk te kunnen betalen, om uiteindelijk de bedragen van de voorgenomen geldboeten bij te stellen.

(...)"

4.4.6. Artikel 15, derde lid van Verordening (EG) nr. 1/2003, gepubliceerd in Pb EU 2003, L 1/1 (hierna: Verordening 1/2003), houdt onder meer het volgende in:

"Samenwerking met de nationale rechterlijke instanties

(...)

3. De mededingingsautoriteiten van de lidstaten kunnen eigener beweging voor de rechterlijke instanties in hun lidstaat schriftelijke opmerkingen maken betreffende onderwerpen in verband met de toepassing van artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag. Met de toestemming van de betrokken rechterlijke instantie kunnen zij voor de nationale rechterlijke instanties in hun lidstaat ook mondelinge opmerkingen maken. Indien de coherente toepassing van artikel 81 of artikel 82 van het Verdrag zulks vereist, kan de Commissie, eigener beweging, schriftelijke opmerkingen bij de rechterlijke instanties van de lidstaten indienen. Met de toestemming van de betrokken rechterlijke instanties kan zij ook mondelinge opmerkingen maken (...)"

Artikel 45 van Verordening 1/2003 houdt in dat deze verordening geldt vanaf 1 mei 2004. De verordening bevat overigens geen specifieke bepaling(en) omtrent overgangsrecht.

4.4.7. Artikel 89h, eerste lid, van de Mededingingswet (tekst vanaf 1 juli 2005), luidt als volgt:

"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".

## 5. Beoordeling van het geschil

de beoordeling door de rechtbank

5.1. De rechtbank heeft omtrent het geschil, voor zover nog van belang, als volgt overwogen:

"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, [Wet IB 2001], met welke tekst naar het oordeel van de rechtbank geen inhoudelijke wijziging van de aftrekuitsluiting 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 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 misdad 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).

5.5. Ook geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie vallen onder de aftrekuitsluiting. Dit naar aanleiding van een amendement op wetsvoorstel 20867, waaraan dezelfde argumenten ten grondslag zijn gelegd als die zijn aangevoerd voor het niet-aftrekbaar maken van geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter (TK, 1989-1990, 20867, nr. 15). De Commissie heeft aan [X] KG een geldboete opgelegd. Het in de aanhef van artikel 3.14, eerste lid, Wet IB 2001 bedoelde verband met de boete dient naar het oordeel van de rechtbank ruim te worden uitgelegd opdat het bereik van de aftrekuitsluiting zich uitstrekt tot een ieder op wie de boete drukt. De enkele omstandigheid dat de geldboete niet aan [belanghebbende] in persoon is opgelegd staat mitsdien naar het oordeel van de rechtbank niet in de weg aan de werking van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001.

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 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 [X] 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 boeteplafond, 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 [belanghebbende], 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 [X] KG opgelegde geldboete, voor zover ten laste van [belanghebbende] 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. [Belanghebbende] 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 Freshfields Bruckhaus Deringer, welk advies door [X] KG ten grondslag is gelegd aan de splitsing en aan de litigieuze doorbelasting. [De inspecteur] heeft deze stelling van [belanghebbende] betwist en daartoe aangevoerd dat de gehele aan [X] 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 Freshfields Bruckhaus Deringer van de totstandkoming en samenstelling van de boete, zoals dat blijkt uit de beschikking, dat [de inspecteur] de gemotiveerde stelling van [belanghebbende] onvoldoende heeft weersproken. Dat betekent dat het beroep gegrond

dient te worden verklaard en dat de overige klachten van [belanghebbende] geen behandeling meer behoeven."

de opmerkingen van de Commissie

5.2. In haar schriftelijke opmerkingen van 24 september 2009 heeft de Commissie het volgende onder de aandacht van het Hof gebracht:

#### "1. Inleiding

1.1 De onderhavige opmerkingen worden ingediend op grond van artikel 15, lid 4, van Verordening (EG) nr. 1/2003, zoals in nationaal recht ten uitvoer gelegd in artikel 89h lid 1 Mededingingswet. Deze opmerkingen volgen op het arrest van het Hof van Justitie van 11 juni 2009 in zaak C-429/07. Daarin oordeelde het Hof van Justitie kort gezegd dat de Commissie bevoegd is in deze fiscale procedure als *amicus curiae* tussen te komen.

1.2 Hierna zal de Commissie eerst opmerkingen maken naar aanleiding van de in hoger beroep aangevochten uitspraak van de Rechtbank Haarlem van 22 mei 2006.

1.3 Vervolgens zal de Commissie ingaan op de vraag of het met het Europees gemeenschapsrecht, meer in het bijzonder artikel 10 EG, verenigbaar is dat een door de Commissie opgelegde geldboete wegens een gemaakte inbreuk op de Europese mededingingsregels op grond van het fiscale recht van een lidstaat geheel of gedeeltelijk voor aftrek in aanmerking komt.

1.4 Ter informatie van uw Hof vermeldt de Commissie nog dat het beroep van [X] AG tegen de boeteschikking van de Commissie door het Gerecht van eerste aanleg is verworpen. [X] heeft een hogere voorziening ingesteld bij het Hof van Justitie.

## 2 Het karakter van de communautaire geldboete

2.1 Het Hof van Justitie heeft erkend dat door de Commissie opgelegde geldboeten een punitief en afschrikkend doel hebben: "dat zij ten doel hebben zowel ongeoorloofde gedragingen tegen te gaan als herhaling daarvan te voorkomen". De bedoeling is het gedrag

van ondernemingen te sturen, zodat zij in de toekomst geen inbreuken meer zouden begaan, door de begane inbreuken streng te bestraffen. Het doel van boetes is dus bestraffen en afschrikken. Voor een splitsing in twee delen bestaat geen grondslag.

2.2 De geldboeten worden niet door de strafrechter opgelegd, maar door de Commissie (een bestuursorgaan). Net als de boeten die de Nederlandse Mededingingsautoriteit kan opleggen, maken de communautaire boeten deel uit van het administratief sanctierecht. Het is dan ook om die reden dat tijdens de administratieve procedure (en ook, weliswaar in mindere mate, tijdens het vooronderzoek ) bepaalde rechten worden toegekend aan de ondernemingen die verdacht worden een inbreuk te hebben begaan, zoals de rechten van verdediging, het vermoeden van onschuld, een zekere bescherming tegen zelfbeschuldiging ("self incrimination") (zonder dat er een absoluut zwijgrecht bestaat). Ook wordt het opleggen van boetes voor de toepassing van artikel 6 EVRM gezien als een "criminal charge". Mede daarom zijn boetebesikkingen onderworpen aan volle rechterlijke toetsing.

2.3 Het effect van een boete zal in de meeste gevallen zijn dat een als gevolg van de inbreuk op de mededingingsregels genoten voordeel wordt weggenomen. Indien de omvang van het genoten voordeel objectief kan worden vastgesteld - in de meeste gevallen zal het moeilijk zijn daarvan een betrouwbare schatting te geven - , kan de Commissie daarmee rekening houden en ervoor zorgen dat de boete hoger uitvalt dan het bedrag van het onrechtmatige voordeel. Het profijt dat een onderneming van de onrechtmatige mededingingspraktijken heeft genoten is dus wel een parameter voor de berekening van de (minimale) hoogte van de boete, maar betekent geenszins dat het betrokken bedrag moet worden onderscheiden van de rest van de boete, in die zin dat het eerste deel zou strekken tot voordeelontneming en slechts het tweede deel tot bestraffing. Voordeelontneming is

een minimumvereiste om inbreuken op het mededingingsrecht effectief te bestrijden, maar niet het doel van een dergelijke boete.

2.4 In de aangevochten uitspraak heeft de rechtbank Haarlem geoordeeld dat het bedrag van een door de Commissie opgelegde boete kan (zelfs moet) worden gesplitst in een punitief gedeelte en een voordeelontnemend gedeelte. Daarmee heeft de rechtbank de argumentatie gehonoreerd, die belanghebbende schijnt te hebben ontleend aan een door het advocatenkantoor Freshfields (Duitsland) in opdracht van haar moederbedrijf opgestelde opinie. Deze (Engelstalige) opinie bevindt zich bij de gedingstukken.

2.5 De Commissie stelt vast dat deze opinie overwegend betrekking heeft op het Duitse belastingrecht. Wat specifiek over geldboeten van de Commissie staat opgemerkt, is beperkt te noemen. Er staat, op blz. 5: "For EU monetary fines, it should be verified that besides a sanction, a EU cartel law fine also contains a levy portion" (...) "which must be estimated if necessary by the finance authority" (onderstreping toegevoegd). Op blz. 6, onder II, staat:

"In an analysis of the abstract legal principles and practise of the European Court of Justice and the Commission, there is clear proof that EC cartel law fines also have a double function, i.e. that they do not punish or sanction behaviour that is in violation of cartel law, but that they are also intended to absorb the economic benefits that have been accrued by the company from its behaviour in violation of cartel law. It is therefore presumable that, besides a purely sanctioning portion, there is also an independent levy portion in each EC cartel law fine. To substantiate this, we would refer to the detailed presentation by Scholz/Haus in their article in EuZW 2002, 682 ff."

Freshfields poneert hier dus dat het "presumable" is dat EG mededingingsboetes een "levy portion" bevatten, maar de auteurs onderbouwen niet de "clear proof" van deze stelling, anders dan door verwijzing naar een tijdschriftartikel. In deze omstandigheden kan aan deze opinie geen betekenis worden toegekend.

2.6 De Rechtbank Haarlem heeft haar opvatting omtrent het karakter van door de Commissie opgelegde geldboeten gebaseerd op vier overwegingen (zie rov. 5.6 tot en met 5.8). Kort samengevat:

- Afwezigheid van een absoluut boetep plafond
- Boetes hebben geen strafrechtelijk karakter
- Boetes moeten volgens de Boeterichtsnoeren afschrikwekkend zijn
- Hoogte van de boete is mede gebaseerd op de behaalde omzet

2.7 In haar schriftelijke opmerkingen in de prejudiciële procedure heeft de Commissie reeds stelling genomen tegen deze vier elementen. Hetgeen zij daar heeft opgemerkt, wordt hieronder vrijwel woordelijk herhaald:

(a) De "afwezigheid van een absoluut boetep plafond" heeft niets te maken met het karakter van de sanctie, en is trouwens voor discussie vatbaar daar er wel degelijk een (relatief) plafond is van 10% van de wereldwijde omzet. Het Hof van Justitie en het Gerecht hebben bovendien recent de verenigbaarheid van de sanctiebepaling met het legaliteitsbeginsel voor sancties (straffen in de ruime zin van het woord) aanvaard.

(b) De ontkenning van het strafrechtelijke karakter slaat enkel op het strafrechtelijke karakter in de strikte zin van het woord, maar niet op het sanctionerende of punitieve karakter in de ruimere zin van het woord. Zou het wel om strafrechtelijke sancties in de strikte zin gaan, dan zou twijfel kunnen bestaan over de bevoegdheid van de gemeenschapswetgever om in Verordening 17 (thans Verordening 1/2003) de Commissie deze bevoegdheid toe te kennen.

(c) De vermelding in de Boeterichtsnoeren dat de boetes afschrikwekkend moeten zijn kan niet gelden als een argument tegen het punitieve karakter, maar moet juist als een argument worden gezien dat de boetes punitief zijn. Afschrikking wordt immers nagestreefd door een zeker leed (een aanzienlijk boetebedrag) toe te brengen aan de overtreder, zodat deze in de toekomst geen inbreuken meer zal plegen.

(d) Tenslotte kan de verhouding met de omzet bij het bepalen van het niveau van de boete van de verschillende karteldeelneemers niet als een doorslaggevend argument worden weerhouden tegen het punitieve karakter van de boetes, daar dit als een indicatie van de capaciteit om schade te berokkenen wordt meegenomen, en niet als een indicatie van een voordeel dat zou moeten worden ontnomen.

2.8 Ook in de literatuur is de aangevochten uitspraak op dit punt sterk bekritiseerd. De Commissie verwijst naar het artikel van W.W. Geursen, 'De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMa-boetes niet'.

### 3 Gedeeltelijke aftrek onverenigbaar met het gemeenschapsrecht

3.1 Volgens de Commissie is de gedeeltelijke aftrek van boetes, zoals door de Rechtbank Haarlem aangenomen, in strijd met het Europees recht, te weten artikel 10 EG. In de eerste plaats, omdat een gedeeltelijke aftrek afbreuk doet aan de effectiviteit van de boete en daarmee aan de nuttige werking van de Europese mededingingsregels. In de tweede plaats, omdat een gedeeltelijke aftrek in strijd is met het non-discriminatiebeginsel (ook wel genoemd: het equivalentiebeginsel).

#### Effectiviteit

3.2 Artikel 10 van het EG-Verdrag bevat een algemene goede trouw bepaling:

"De lidstaten treffen alle algemene of bijzondere maatregelen welke geschikt zijn om de nakoming van de uit dit verdrag of uit handelingen van de instellingen der gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Zij vergemakkelijken de vervullingen van haar taak. Zij onthouden zich van alle maatregelen welke de verwezenlijking van de doelstellingen van dit verdrag in gevaar kunnen brengen."

Artikel 10 EG vormt bijvoorbeeld de rechtsgrondslag voor de verplichting van de nationale rechter om nationale bepalingen die de omzetting vormen van een Europese richtlijn, 'richtlijnconform' uit te leggen.

3.3 Volgens de Commissie handelt een lidstaat, waaronder mede is begrepen een rechtsprekende instantie, in strijd met artikel 10 EG indien wordt bepaald dat door de Commissie opgelegde geldboeten vanwege een inbreuk op het Europees mededingingsrecht, geheel dan wel gedeeltelijk aftrekbaar zouden zijn voor de belasting. Nu boetes een punitief en afschrikkend karakter hebben, zou naar de opvatting van de Commissie de fiscale aftrekbaarheid (ook gedeeltelijke aftrekbaarheid) van deze boetes de afschrikkende werking ervan aanzienlijk kunnen ondermijnen.

3.4 Fiscale aftrek geeft immers een aanzienlijk voordeel voor de belastingplichtige, waardoor een deel van de boete (namelijk het percentage dat weegt op de marginale winst van de belastingplichtige) als het ware wordt 'teruggegeven' door de overheid. Welnu, nationale maatregelen, zoals de aanvaarding van fiscale aftrek voor boetes opgelegd door de Commissie, zouden dan ook maatregelen zijn die de doelstellingen van het Verdrag (in casu de toepassing van de mededingingsregels) ernstig in gevaar brengen, en kunnen als dusdanig bij toepassing van artikel 10 EG verboden zijn. Lidstaten dienen zich immers te onthouden van dergelijke maatregelen.

3.5 Verder is de rechtbank voorbij gegaan aan het feit dat eventuele latere schadevergoedingen (die wellicht aftrekbaar kunnen zijn) aan de slachtoffers van het kartel, de functie kunnen hebben het onwettige voordeel te ontnemen door een onwettig toegebracht nadeel (teveel betaalde prijs) aan derden te vergoeden en zo de excessieve prijs op een normaal niveau te herstellen. In een dergelijk geval zou betrokkene immers tweemaal een fiscale compensatie krijgen voor de belasting die heeft gewogen op de (belaste) excessieve winsten.

3.6 Ook kunnen nog normatieve bezwaren worden opgeworpen tegen aftrekbaarheid, daar hierdoor een fiscaal voordeel wordt gegeven aan ondernemingen wegens het plegen van een (zeer) ernstige inbreuk op het gemeenschapsrecht. Dit zou erop neerkomen dat inbreuken een "normale" en aanvaardbare economische handeling zijn waarvan boetes als het ware een kostprijs-element zouden zijn, of dat boetes op het punt van aftrekbaarheid gelijk te stellen zijn met bijvoorbeeld giften.

3.7 De Commissie meent dan ook dat artikel 10 EG zich verzet tegen fiscale aftrek van boetes die zij heeft opgelegd ter beteugeling van inbreuken op de mededingingsregels.

3.8 Tot op heden heeft de Europese rechter hierover geen expliciete uitspraak gedaan. Een impliciete maar nochtans duidelijke aanwijzing dat ook de Europese rechter ervan uitgaat dat boetes niet aftrekbaar zijn, is echter te vinden in het arrest Hoechst/Commissie (polypropyleen). Het Gerecht van eerste aanleg overwoog (punt 369):

"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."

Het Gerecht voegde hieraan toe: "Bij de vaststelling van het bedrag van de aan Hoechst opgelegde geldboete kan de Commissie evenwel onmogelijk van die hypothese zijn uitgegaan."

3.9 In zijn conclusie voorafgaande aan het arrest in zaak C-429/07 wijst Advocaat-Generaal Mengozzi, in voetnoot 7, op deze passage uit het arrest Hoechst. Hij merkt naar aanleiding daarvan het volgende op:

"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 afschrikwekkende werking van de geldboeten die worden opgelegd om de naleving van dat verbod te verzekeren."

3.10 Deze zienswijze lijkt ook door te klinken in het arrest zelf, waar het Hof in punt 38 overweegt:

"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."

3.11 De gedachte dat aftrekbaarheid van boetes afbreuk doet aan de effectiviteit ervan is overigens ook terug te vinden in een latere uitspraak van de Rechtbank Haarlem, waarin het ging om de aftrekbaarheid van een door de NMa opgelegde geldboete. De rechtbank overwoog:

"De aftrekuitsluiting van geldboeten dient de effectiviteit van straffen, die zou worden uitgehold door fiscale aftrekbaarheid ervan. Met de aftrekuitsluiting wordt voorkomen dat een deel van de opgelegde strafsancie op de fiscus wordt afgewenteld".

3.12 Het inzicht dat de fiscale aftrekbaarheid van boetes (niet alleen strafrechtelijke boetes in enge zin, maar ook administratieve boetes met een repressief en afschrikwekkend karakter) niet kan worden aanvaard, omdat het de effectiviteit van die boetes ondermijnt, wordt ook in andere jurisdicties gedeeld. Ter illustratie verwijst de Commissie naar de volgende Britse en Amerikaanse uitspraak:

- Het House of Lords stelde in zijn arrest van 17 juni 1999 in de zaak McKnight (Her Majesty's Inspector of Taxes) v Sheppard, waar het ging om een boete opgelegd aan een "stockbroker" door het "disciplinary committee of the Stock Exchange": "the reason in my opinion is much more specific and relates to the particular character of a fine or penalty. Its purpose is to punish the taxpayer and a court may easily conclude that the legislative policy would be diluted if the taxpayer were to share the burden with the rest of the community by a deduction for the purposes of tax."
- De United States Supreme Court stelde in zijn arrest van 17 maart 1958 in de zaak Tank Truck Rentals (356 U.S. 30): "Deduction of fines and penalties uniformly has been held to frustrate state policy in severe and direct fashion by reducing the "sting" of the penalty prescribed by the state legislature."

3.13 De Commissie concludeert daarom dat artikel 10 van het Verdrag er zich tegen verzet dat een



lidstaat zou toestaan dat een door de Commissie opgelegde boetes wegens inbreuk op artikelen 81 of 82 EG geheel of gedeeltelijk fiscaal aftrekbaar zijn, omdat dit het repressieve en afschrikwekkende karakter en effect daarvan ondermijnt. Het feit dat de Gemeenschapswetgever geen harmonisatie heeft doorgevoerd van de aftrekposten bij de inkomsten- of winstbelastingen, doet aan deze conclusie niet af. Dit gegeven laat namelijk onverlet de algemene verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit het EG-Verdrag.

3.14 De eventuele suggestie dat een volledige aftrekuitsluiting zou leiden tot een benadeling van de beboete onderneming als de boete volledig drukt op onrechtmatig verkregen inkomsten waarover wel belasting is betaald, kan volgens de Commissie niet worden aanvaard. Los van het feit dat het in de praktijk moeilijk is vast te stellen of het als boete te betalen bedrag nu geheel of gedeeltelijk in mindering komt op "onrechtmatige inkomsten" of op "rechtmatige inkomsten", mag de aftrekbaarheid van boetes niet afhangen van toevallige resultaten die de onderneming in het voor de vaststelling van de boete relevante referentiejaar heeft behaald.

Dat is overigens ook precies de reden waarom niet winstgevendheid maar omzet mede bepalend is voor de hoogte van een op te leggen boete. Dat laatste blijkt niet alleen uit het feit dat de maximale boete is gesteld op 10% van de totale omzet van de onderneming, maar ook uit het feit dat, volgens de Richtsnoeren uit 2006, "de waarde van de verkochte goederen of diensten die met de inbreuk verband houden" de maatstaf vormt voor het bepalen van "het basisbedrag" van de boete.

3.15 Zoals gezegd is het doel van de boete om te straffen en af te schrikken (zie hiervoor, punten 3.3 e.v.). Het karakter van de boete verandert niet als een boete feitelijk tot gevolg heeft dat een onrechtmatig behaald voordeel wordt afgeroomd.

#### Non-discriminatie

3.16 Het is opmerkelijk te noemen dat de Rechtbank Haarlem de aftrekuitsluiting van artikel 3.14, lid 1, onder c, IB 2001 wél volledig van toepassing acht op boetes van de NMa, maar niet op boetes opgelegd door de Commissie, in weerwil van de tekst van deze wetsbepaling. Een ongelijke behandeling van NMa-boetes en communautaire boetes is des te opmerkelijker, nu het nationale mededingingsrecht in hoge mate geënt is op het Europese mededingingsrecht. De NMa is bevoegd (en verplicht) het Europese mededingingsrecht toe te passen. Zij heeft aan ondernemingen één boete opgelegd voor gedragingen die zowel op grond van het nationale mededingingsrecht (artikel 6 Mededingingswet) als het Europese mededingingsrecht (artikel 81 EG) verboden waren, zonder dat de boete was gesplitst in een "nationaal" en een "Europees" deel. Het heeft iets volledig ongerijmds als wel een splitsing zou moeten worden aangebracht. Ook valt niet goed uit te leggen dat de boete voor de overtreding van het Europese mededingingsrecht wel gedeeltelijk aftrekbaar zou zijn als de Commissie dezelfde overtreding had onderzocht en met een zelfde bedrag zou hebben beboet als de NMa.

3.17 Naar het oordeel van de Commissie is een ongelijke behandeling van deze communautaire en NMa-boetes, nu daar geen enkele objectieve rechtvaardiging voor bestaat, strijdig met artikel 10 EG. Dienaangaande verwijst de Commissie naar de rechtspraak van het Hof van Justitie ontwikkelde beginsel van equivalentie. Deze rechtspraak, ontstaan met betrekking tot het geldend maken van rechten die individuen rechtstreeks kunnen ontleen aan het gemeenschapsrecht (de daarvoor geldende regels en voorwaarden mogen niet ongunstiger zijn dan voor het geldend maken van rechten ontleend aan het nationale recht), is gesteund op het algemene beginsel dat op rechtsgebieden die niet zijn geharmoniseerd, het gemeenschapsrecht op een zelfde wijze moet worden behandeld als het nationale recht, met inbegrip van regels die bron zijn van verplichtingen voor private partijen. Daarbij komt dat lidstaten in zijn algemeenheid verplicht zijn passende sancties te stellen op overtredingen van het gemeenschapsrecht.

#### 4 Slotopmerkingen

4.1 De Commissie verzoekt Uw Hof om met vorenstaande opmerkingen rekening te houden.

4.2 Voor het geval de partijen in de procedure op de onderhavige opmerkingen reageren, verzoekt de Commissie in de gelegenheid te worden gesteld om overeenkomstig artikel 89h, lid 3, laatste zin,

Mededingingswet daar weer op te reageren.

4.3 Indien een zitting wordt georganiseerd, ontvangt de Commissie daarvan graag bericht. Zij zal dan bezien of zij Uw Hof zal verzoeken om ter zitting mondelinge opmerkingen te maken, zoals bedoeld in artikel 89h, lid 1, Mededingingswet.

4.4 Indien uw Hof twijfels zou hebben over de argumentatie en uitlegging die door partijen en de Commissie in deze opmerkingen naar voren zijn gebracht, zou het opnieuw een prejudiciële beslissing te verzoeken aan het Hof van Justitie, ditmaal over de vraag of de plicht tot loyale samenwerking zoals vervat in art 10 EG en de beginselen van de effectiviteit en equivalentie zich verzetten tegen de fiscale aftrekbaarheid van boetes opgelegd door de Commissie (of de nationale mededingingsautoriteiten) wegens inbreuken op artikelen 81 en 82 EG."

de standpunten van partijen

5.3.1. De inspecteur betwist in het door hem ingestelde hoger beroep het oordeel van de rechtbank dat het gelet op de ratio van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, Wet IB niet aanvaardbaar is dat de aan [X] KG opgelegde boete, voor zover ten laste van belanghebbende gebracht en voordeelontnemend van karakter, niet in aftrek op de winst wordt toegelaten.

Hiertoe voert hij, samengevat weergegeven, het volgende aan:

- De tekst van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB sluit geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie uitdrukkelijk uit van aftrek.
- Van een bedoeling van de wetgever om een boete als de onderhavige, in weerwil van de duidelijke wettekst, toch geheel of gedeeltelijk in aftrek toe te laten, is geen aanknopingspunt te vinden in de parlementaire behandeling.
- Een boete als de onderhavige heeft blijkens het EG-Verdrag, Verordening nr. 17, de bij Verordening nr. 17 behorende Richtsnoeren en de beschikking van de Commissie, in haar geheel een bestraffend karakter. Voor zover gerefereerd wordt aan onrechtmatig behaalde voordelen, heeft dat te maken met de strafmaat. Dat de boete is opgelegd in de bestuursrechtelijke sfeer en niet in de strafrechtelijke sfeer, doet niet af aan het bestraffende karakter ervan.

- Dat de beschikking geen voordeelontnemend karakter heeft, blijkt ook hieruit dat het aan de benadeelde partijen is om schadevergoeding te eisen.

- Belanghebbende heeft bovendien niet aannemelijk gemaakt dat de onderhavige boete feitelijk een voordeelontnemend gedeelte bevat; de beschikking – waarin geen voordeelontnemend gedeelte is vastgesteld – wijst veeleer op het tegendeel. De berekening van een voordeelontnemend gedeelte in het rapport van Freshfields gaat uit van niet gefundeerde aannames en is niet consistent.

- Het aanvaarden van de zakelijkheid van de doorbelasting houdt niet de erkenning in, noch kan daardoor de indruk zijn gewekt, dat (het doorbelaste gedeelte van) de boete naar het oordeel van de Belastingdienst een voordeelontnemend karakter heeft.

- Afsplitsing van een voordeelontnemend gedeelte, waardoor de boete gedeeltelijk aftrekbaar wordt, staat haaks op de beoogde effectiviteit van de bestraffing en creëert rechtsongelijkheid tussen de belastingplichtigen in verschillende lidstaten.

- Een (gedeeltelijke) aftrekbaarheid van de boete komt in strijd met artikel 10 van het EG-Verdrag.

5.3.2. Belanghebbende heeft tot verweer in het hoger beroep, samengevat weergegeven, het volgende aangevoerd:

- De rechtbank heeft met juistheid geoordeeld dat de door de Commissie aan [X] KG opgelegde boete zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevat.

- De rechtbank heeft met juistheid geoordeeld dat het aan belanghebbende doorbelaste deel van de boete een voordeelontnemend karakter heeft.

- Een strafsanctie kan niet worden doorbelast, althans niet zakelijk, omdat deze kleeft aan het subject, in casu [X] KG, dat de strafwaardige handelingen heeft gepleegd. De verboden prijsafspraken zijn geïnstigeerd door de Duitse moedermaatschappij en haar Duitse directieleden, de gebroeders [X]. Doorbelasting van een bestraffing verdraagt zich niet met de OESO-richtlijnen inzake transfer pricing. De doorbelasting aan belanghebbende, waarvan de inspecteur erkent dat die zakelijk is, ziet derhalve uitsluitend op (een omzetevenredig gedeelte) van het voordeelontnemend gedeelte van de sanctie. Met het accepteren van de zakelijkheid van de doorbelasting, erkent de inspecteur dat de

doorbelasting betrekking heeft op het voordeelontnemende deel van de sanctie.

- De rechtbank heeft met juistheid geoordeeld dat het in strijd met doel en strekking van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB is om het doorbelaste bedrag, gezien zijn voordeelontnemend karakter, onder de aftrekuitsluiting te brengen. Aftrekuitsluiting van de ontneming van een (belast) voordeel leidt immers tot een doorbreking van de fiscale neutraliteit die eigen is aan de economische benadering van het winstbegrip waarvoor de Nederlandse wetgever heeft gekozen (totaalwinstgedachte). Indien een al te grammaticale interpretatie van de wettekst tot maatschappelijk ongewenste gevolgen leidt, staat het de rechter vrij om een teleologische wetsinterpretatie toe te passen waarbij doel en strekking van de desbetreffende bepaling prevaleren.
- Gegeven de feitelijke vaststelling dat sprake is van voordeelontneming is van enige strijd met artikel 10 EG-Verdrag geen sprake. Aan het communautaire mededingingsbeleid wordt geen afbreuk gedaan nu slechts het ontnomen voordeel aftrekbaar is en niet de boete die een strafkarakter heeft.

5.3.3. Belanghebbende betwist in incidenteel hoger beroep het oordeel van de rechtbank dat het bereik van de aftrekuitsluitingen van artikel 3.14, eerste lid, Wet IB, zich uitstrekt tot een ieder op wie de boete drukt, dus ook tot belanghebbende, hoewel de boete niet aan haar in persoon is opgelegd.

Hiertoe voert belanghebbende, samengevat weergegeven, het volgende aan:

- Dit oordeel leidt tot een onevenredige, onaanvaardbare uitkomst, die ook niet strookt met doel en strekking van artikel 3.14, eerste lid, aangezien het voordeelontnemende deel van de sanctie (in ieder geval tot het aan Nederland doorbelaste bedrag) dan zowel in Duitsland als in Nederland van aftrek is uitgesloten.
- Op communautair niveau leidt de uitleg die de rechtbank aan artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, geeft tot een strijdigheid met de vrijheid van vestiging als bedoeld in artikel 43 EG-Verdrag omdat van de dubbele kostenaftrekuitsluiting een belemmerend effect uitgaat in het kader van grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten.
- De rechtbank geeft een te ruime uitleg aan de woorden 'verband houden met'; hierbij is uitsluitend gedacht aan rechtstreeks met geldboeten in verband staande kosten zoals incassokosten, executiekosten en dergelijke. Die woorden zien niet op een in concern doorbelast bedrag dat tot doel heeft om een door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel weer af te nemen.
- Aan het Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB2001-602, V-N 2001/60.1.2, inzake de samenloop tussen belastingheffing en strafrechtelijke ontneming in het kader van de zogenoemde Plukze-wetgeving (hierna: het Besluit), wordt het in rechte te beschermen vertrouwen ontleend dat, nu de door belanghebbende behaalde voordelen tot haar belaste winst zijn gerekend, de aan haar doorbelaste voordeelontneming evenzeer aftrekbaar moet zijn van de winst als de ontneming van een wederrechtelijk voordeel in het kader van de Plukze-wetgeving.
- Op grond van het Besluit wordt voorts een beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel, nu vanuit de bedrijfseconomische en maatschappelijke realiteit bezien, het ontnemen van voordeel via een boetebeschikking door de Commissie enerzijds, en het ontnemen van een wederrechtelijk voordeel via de Plukze-wetgeving anderzijds, als gelijke gevallen zijn aan te merken zodat fiscaalrechtelijk de aan belanghebbende doorbelaste voordeelontneming evenzeer aftrekbaar moet zijn van de winst als de ontneming van een wederrechtelijk voordeel in het kader van de Plukze-wetgeving.
- Het is in strijd met het verdragenrechtelijke non-discriminatiebeginsel dat de wetgever de uitzondering van artikel 3.14, derde lid, onderdeel a, wel laat gelden voor de in het eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde gevallen, maar niet voor de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde gevallen. In alle gevallen gaat het immers om het terugnemen van een wederrechtelijk verkregen voordeel, of dit nu geschiedt door de Nederlandse Staat of door een instelling van de Europese Gemeenschap.
- Het is in strijd met de communautaire verdragsvrijheden, met name de vrijheid van vestiging, dat het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van de boete zowel in Nederland als in Duitsland van aftrek is uitgesloten.

5.3.4. De inspecteur heeft tot verweer in het incidenteel hoger beroep, samengevat weergegeven, het volgende aangevoerd:

- De rechtbank heeft met juistheid geoordeeld dat de Commissie heeft beoogd met de boete alle tot het [X]-concern behorende ondernemingen verantwoordelijk te houden voor de verboden gedragingen. Uit de beschikking blijkt dat de Commissie de boete slechts om pragmatische redenen – onder meer het vermijden van formele discussies bij de executie van de boete – heeft opgelegd aan [X] KG.

- De boete heeft blijkens de beschikking onder meer betrekking op overtredingen van de mededingingsregels in de regio Nederland. [a] [X] is niet alleen bestuurder van [X] KG, maar tevens statutair bestuurder van belanghebbende.
- Voor zover de boete al niet betrekking heeft op wederrechtelijke gedragingen van belanghebbende zelf, dan heeft zij in ieder geval betrekking op wederrechtelijke gedragingen waaraan belanghebbende voordelen heeft ontleend.
- Het aan belanghebbende doorbelaste bedrag staat aldus in verband met de aan [X] KG opgelegde boete en is daarmee te kwalificeren als kosten die verband houden met geldboeten opgelegd door een instelling van de Europese Unie. Een andere opvatting zou ook haaks staan op de economische realiteit.
- Het zou geenszins stroken met de bedoeling van de wetgever indien de aftrekuitsluiting zou kunnen worden afgeschud, althans beïnvloed, door het 'intercompany' doorbelasten van de boete.
- De door belanghebbende gestelde 'dubbele aftrekuitsluiting' is volstrekt onaannemelijk omdat ervan moet worden uitgegaan dat het aan Nederland doorbelaste bedrag van € 2,5 miljoen de aftrekuitsluiting in Duitsland vermindert. Bewijs dat het anders is, heeft belanghebbende niet geleverd.
- Verondersteld dat sprake zou zijn van een dubbele aftrekuitsluiting dan volgt daar nog niet uit dat de Nederlandse wet opzij moet worden gezet. Ook is in dat veronderstelde geval geen sprake van een belemmering van de vestigingsvrijheid van belanghebbende, want bij haar doet de aftrekuitsluiting zich voor ongeacht of haar moedermaatschappij in Nederland dan wel in het buitenland is gevestigd, en ongeacht of de doorbelasting van de boete vanuit Nederland dan wel vanuit het buitenland plaatsvindt. De (veronderstelde) dubbele aftrekuitsluiting is het gevolg van een dispariteit tussen de Nederlandse en de Duitse wetgeving.
- Het Besluit bevat bij een redelijke lezing en dienovereenkomstige uitlegging ervan, geen goedkeurend beleid en biedt dus geen enkele indicatie voor een ruimere aftrek dan op basis van de wettekst. Voor zover het Besluit interpretatief beleid bevat, heeft dat slechts betrekking op strafrechtelijke voordeelontnemingen in het kader van 'Plukze' en niet op boetes van de Commissie. De besluitgever kon dit als verschillende gevallen beschouwen. Het beroep op het vertrouwensbeginsel en het bestuursrechtelijke gelijkheidsbeginsel faalt daarom.
- Er is geen strijd met het verdragenrechtelijke non-discriminatiebeginsel. De wetgever heeft een verschil gemaakt tussen de fiscale behandeling van, enerzijds, boetes van de Commissie, en anderzijds ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel bij vonnis van een Nederlandse strafrechter, dan wel maatregel van een officier van justitie. Dit zijn verschillende gevallen. Voor zover geoordeeld wordt dat de boete van de Commissie voordeelontnemend is en er in die zin sprake zou zijn van gelijke gevallen, is het verschil in fiscale behandeling niet evident disproportioneel ten opzichte van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

#### beoordeling van het prealabele geschilpunt

5.4.1. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de verklaring voor recht van het Hof van Justitie 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 onder-havige 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.

beoordeling van het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep

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 [X] 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 [X] KG opgelegde boete als zodanig, maar om de vraag of het aan belanghebbende doorbelaste gedeelte van de boete onder die aftreksluiting 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 hypothetische geval waarin de onderhavige boete zou zijn opgelegd aan, en naar zakelijke maatstaven voor rekening zou komen van, een Nederlandse belastingplichtige, 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 uitsluitings-bepaling). De wetsgeschiedenis biedt geen aanknopingspunt voor de opvatting dat bij de wetgever een andere bedoeling heeft voorgezeten 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 uitsluitings-bepaling is in beide gevallen gelijkkelijk 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 geïncor-poreerd – 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 [X] 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 [X] 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 [X] 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 [X] 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 [X] KG opgelegde boete.

5.3.15. 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.

Slotsom

5.6. Het voorgaande leidt tot de slotsom dat de doorbelasting op basis van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB niet aftrekbaar is. Het hoger beroep is derhalve gegrond en het incidentele hoger beroep ongegrond. Doende wat de rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond verklaren.

## 6. Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8: 73 dan wel 8: 75 van de Algemene wet bestuursrecht.

## 7. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank,
- verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.A.G. van der Ouderaa, voorzitter, J. den Boer en P.F. Goes, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. G.J.H.M. Milder-Wolbers als griffier. De beslissing is op 11 maart 2010 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1.. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.