

Belgisch en Nederlands belastingrecht verbieden aftrek kartelboetes; EU-recht ook?

Mr W.W. Geursen*

Als een kartelboete kon worden afgetrokken van de belastbare winst, zou die lager uitvallen. Met een lagere belastbare winst betaalt een belastingplichtige (vennootschap) minder belasting. Met andere woorden dan zou de fiscus 'meebetalen' aan (een deel) van die boete. Enkele vennootschappen hebben getracht kartelboetes in aftrek te brengen. Belgisch en Nederlands belastingrecht staan die aftrek evenwel niet toe. De Commissie intervenieerde in de Nederlandse hoger beroeps- en cassatieprocedures die haar boete betroffen, omdat zij vond dat de aftrek de effectiviteit van haar boetes en dus van de handhaving van het mededingingsrecht zou aantasten. Of het EU-recht die aftrek ook daadwerkelijk verbiedt, is tot nu toe een onbeantwoorde vraag, omdat de Nederlandse en Belgische rechters oordeelden dat de respectievelijke nationale belastingwetten die aftrek reeds niet toestonden. In Nederland heeft de Hoge Raad dat uiteindelijk bevestigd¹ (overigens ook voor NMa-boetes),² waarmee de procedure is afgesloten en waardoor de EU-rechtelijke vraag niet (meer) speelt. In België heeft een lagere belastingrechter dat bepaald, maar die vraagt zich nu af of die uitleg in strijd is met de grondwettelijke gelijkheids- en non-discriminatiebeginselen. Als het Belgische Constitutionele Hof dat inderdaad vindt en op grond van de Belgische grondwet de aftrek toch moet worden toegestaan, wordt de vraag of aftrek in strijd is met het EU-recht weer actueel. Naar het antwoord op die vraag ga ik op zoek in deze bijdrage.

Alvorens in te gaan op die EU-rechtelijke vraag, zullen de feitelijke en fiscaalrechtelijke achtergronden van de Nederlandse en Belgische zaken uiteen worden gezet. Met name het onderscheid dat in het Nederlandse fiscale recht wordt gemaakt tussen geldboeten van bestraffende aard (niet aftrekbaar) en de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel waarbij het voordeel van de overtreder wordt ontnomen (wel aftrekbaar), is mijns inziens van belang voor de beantwoording van de vraag of (gedeeltelijke) aftrek van de kartelboete de effectiviteit van de handhaving aantast. Vervolgens zal worden ingegaan op de vraag of en in hoeverre (gedeeltelijke) aftrek van de kartelboete de effectiviteit van de handhaving inderdaad aantast. Als dat zo is, rijst overigens nog de vraag voor de Belgische zaak of het EU-recht voorrang heeft op de grondwet.

1. Aftrekbaarheid in Nederland

Bij strafrechtelijke overtredingen/misdrijven kennen geldelijke sancties die aan de Staat moeten worden betaald twee vormen: (i) de bestraffende boete en (ii) de ontnemingsmaatregel waarmee de veroordeelde het wederrechtelijk verkregen wordt ontnomen.³ In het belastingrecht is geregeld dat de bestraffende boete niet in aftrek is te brengen (via de zogenoemde aftrekuitsluiting),⁴ terwijl de ontnemingsmaatregel wel van de belasting aftrekbaar is. Die aftrekuitsluiting is begin jaren '90 in het nationale belastingrecht terecht gekomen, omdat de aftrekbaarheid de doeltreffendheid van de boete zou aantasten en de bestraffing zo niet op de fiscus wordt afgewenteld.⁵ Bovendien wordt zo (rechts)ongelijkheid voorkomen; een bestrafte die een hoog belastingtarief betaalt zal immers een groter gedeelte van de boete op de fiscus kunnen afwentelen dan iemand die een laag belastingtarief betaalt. Dat de voordeelsontneming wel kan worden afgetrokken, heeft te maken met het feit dat het te ontnemen voordeel in het verleden reeds is belast.⁶ Door nu de voordeelsontneming in aftrek te brengen, wordt de eerdere belastingheffing over het onrechtmatig verkregen voordeel ongedaan gemaakt. Het is daarmee als het ware een correctie op de in het verleden belaste onrechtmatig verkregen voordeel.

* W.W. Geursen is werkzaam als promovendus bij de Vrije Universiteit, Amsterdam. Eventuele reacties op deze bijdrage kunt u sturen naar: w.w.geursen@vu.nl.

¹ HR 12 augustus 2011, X B.V./Staatssecretaris van Financiën, 10/01358, LJN: BO6770, *Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak BNB* 2011/247, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht NtFR* 2011/1921, m.nt. A.F. Gunn.

² HR 7 januari 2011, 09/00617, LJN: BL0214, *Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak BNB* 2011, 62 m.nt. A.O. Lubbers, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht NtFR* 2011/100 m.nt. S.C.W. Douma. Zie nader in zijn algemeenheid over de procedures bij de rechtbanken en gerechtshoven: B. Braat, G.C.F. van Gelder, "De fiscale consequenties van mededingingsrechtelijke boetes", *Weekblad Fiscaal Recht WFR* 2009/1047; A.M.A. de Beer, "Mededingingsboetes zijn (volledig) aftrekbaar", *Weekblad Fiscaal Recht WFR* 2009/1002; W.W. Geursen, "De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMa-boetes niet", *Maandblad belastingbeschouwingen MBB*, nr. 4, april 2009, p. 143-155 en R. Smits, "Tax deductibility of fines imposed for competition law infringements", *European competition law review* 2012, p. 138.

³ Art. 36e Wetboek van Strafrecht.

⁴ Art. 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵ MvT bij de Wet afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten, TK 1988/89, 20 857, nr. 3, p. 2-3.

⁶ Zie daarover de parlementaire geschiedenis van de aftrekuitsluiting: TK 1988-1989, 20867, nr. 6, blz. 7.

Bestuurlijke boetes en EU-rechtelijke boetes zijn net als strafrechtelijke boetes niet aftrekbaar.

Bestuursrechtelijke boetes kennen de tweedeling tussen boete en ontnemingsmaatregel evenwel niet; ook boetes van de Commissie niet. De uitsluiting van de aftrekbaarheid van bestuurlijke boetes is ingevoerd om ongelijkheid te voorkomen, omdat bestuurlijke strafrechtelijke boetes volgens de wetgever "sterk uitwisselbaar zijn".⁷ Wat mij betreft mist daar wel de nuance dat het voor de NMa, noch voor de Europese Commissie mogelijk is een ontnemingsmaatregel op te leggen, waardoor voordeelsontneming alleen kan geschieden via de boete.

De eerste zaak waarin de aftrekbaarheid van kartelboetes in Nederland, betrof de kartelboete van de Commissie van 27 november 2002 in het Gipsplatenkartel dat zich had voltrokken in de Benelux, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk in de periode 1992-1998. De Duitse vennootschap de Gebrüder Knauf Westdeutsche Gipswerke KG (Knauf KG) werd daarvoor beboet voor EUR 85,8 miljoen.⁸ Knauf KG heeft de boete zelf opgesplitst in een bestraffend gedeelte van ca. EUR 33,3 miljoen en een voordeelontnemend gedeelte van ca. EUR 52,2 miljoen.⁹ Het voordeelontnemende gedeelte van de boete heeft zij in 2002 doorbelast aan haar werkmaatschappijen in de betreffende landen. De doorbelasting vond plaats op basis van de door de betrokken concernonderdelen gerealiseerde omzetten met de verkoop van gipsplaten in de bewuste periode 1992-1998. Aan het Nederlandse verkoopkantoor van de Knauf-groep, X B.V., werd EUR 2,5 miljoen doorbelast. X B.V. heeft dit bedrag in haar aangifte vennootschapsbelasting 2002 in mindering gebracht op haar belastbare winst. De inspecteur heeft die aftrek niet overgenomen in de aanslag, omdat het nationale belastingrecht dat volgens hem niet toestaat. Volgens X B.V. behoort het aan haar doorbelaste gedeelte van de boete "in aftrek te worden toegelaten nu dat deel van de sanctie strekt tot ontneming van voordelen die in het verleden zijn gerekend tot de grondslag van de van eiseres geheven vennootschapsbelasting." Bezwaar van X B.V. mocht niet baten, waarna zij beroep instelde bij de rechtbank Haarlem. De rechtbank Haarlem was van oordeel dat de kartelboetes van de Commissie inderdaad zijn te splitsen in een bestraffend gedeelte en een gedeelte dat erop is gericht de 'kartelwinst' te ontnemen. Vervolgens oordeelde zij dat het voordeelsontnemende gedeelte aftrekbaar is, naar analogie met de ontnemingsmaatregel.¹⁰ Over de vraag of een (kartel)boete (alleen) punitief en/of (ook) voordeelsontnemend van aard is, valt veel te schrijven en reikt te ver om hier uitgebreid te analyseren. Ik ben van mening dat een kartelboete naast een bestraffend zeker óók een voordeelsontnemend karakter heeft. Dit komt vooral, omdat de boeteberekening als grondslag en startpunt van de boeteberekening de met het kartel verkregen omzet neemt.¹¹ De betrokken omzet is natuurlijk niet gelijk aan het wederrechtelijk verkregen voordeel – daartoe zullen eerst de kosten nog moeten worden afgetrokken –¹², maar er is door die boetegrondslag ontegenzeggelijk een *direct* verband tussen de boete en het wederrechtelijk verkregen voordeel. De NMa bevestigde dat ook in haar (oude) Boetecode door te concluderen: "[h]oe hoger de betrokken omzet, des te groter de weerslag op de economie die de overtreding in het algemeen kan hebben, waaronder het met de overtreding mogelijk te behalen voordeel voor de overtreder(s)."¹³ Misschien is een kartelboete zelfs wel eerst voordeelontnemend en hetgeen daarna uitgaat boven het wederrechtelijk

⁷ Handelingen II 1988/89, 20 857 9 mei 1990, p. 3570, en 10 mei 1990, p. 3649.

⁸ De uitspraak zoals die op www.rechtspraak.nl is gepubliceerd, is overigens geanonimiseerd, terwijl een vergelijking tussen de geciteerde boetebeschikking in het arrest van de Hoge Raad met de gepubliceerde boetebeschikking op de website van het DG Mededinging van de Commissie laat zien dat zij (op de geanonimiseerde gedeeltes na) tekstueel volledig overeenkomen (Beschikking van de Commissie van 27 november 2002 betreffende een procedure overeenkomstig artikel 81 van het EG-Verdrag ten aanzien van BPB PLC, Gebrüder Knauf Westdeutsche Gipswerke KG, Société Lafarge SA en Gyproc Benelux NV (Zaak COMP/E-1/37.152 — Gipsplaten) (Pb 2005, L166/8)).

⁹ Knauf KG heeft het leedtoevoegend gedeelte voor eigen rekening genomen en het voordeelontnemende gedeelte doorbelast. Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/1452, LJN: AX7112, r.ov. 4.1 en 5.8. Uit r.ov. 2.4 blijkt X B.V. EUR 2,5 miljoen kreeg doorbelast, hetgeen 4,79% van het totaal doorbelaste bedrag vormde. Dat betekent dat 52,2 miljoen is doorbelast. Aangezien de boete EUR 85,5 miljoen betrof, blijft er nog een EUR 33,3 miljoen van de boete over voor rekening van Knauf KG.

¹⁰ Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/1452, LJN: AX7112.

¹¹ Voor een nadere en uitgebreide onderbouwing verwijs in naar mijn analyses in: W.W. Geursen, "De aftrekbaarheid van kartelboetes - een tussenstand: Commissieboetes wel, NMa-boetes niet", *Maandblad belastingbeschouwingen MBB*, nr. 4, april 2009, p. 143-155; W.W. Geursen, Noot bij Rechtbank Haarlem 3 oktober 2008, Rietvink B.V. t. Belastinginspecteur, nr. AWB 08/493, LJN: BF7320, *Actualiteiten Mededingingsrecht*, nr. 2, maart 2009, p. 35-41. Zie ook de uitgebreide analyse van AG Wattel in de bijlage bij zijn conclusies van 22 december 2009 in de zaken met rolnummers 09/00617, 09/00618 en 09/00928, LJN BL0214, par. 6, waarin hij na een uitgebreide analyse van de jurisprudentie van het HvJ concludeert dat "de EU-mededingingsboete mede een voordeelontnemend doel en karakter heeft." Verordening 1/2003 (art. 23 lid 2) en de Mededingingswet (art. 57) kennen (daarnaast) een boetegrens die bepaalt dat de op te leggen boete niet hoger kan zijn dan 10% van de *totale* omzet van de onderneming in het boekjaar voorafgaand aan het boetebesluit. Die grens heeft geen direct verband met de overtreding.

¹² Overigens is de strafrechter niet verplicht de kosten in aanmerking te nemen (HR 1 juli 1997, NJ 1998/242 onder verwijzing naar TK 1989-1990, 21.504, nr. 3, p. 16) en kan dus oordelen dat het te ontnemen voordeel gelijk is aan de bruto-opbrengst (Met name wanneer de rechter aftrek van kosten in de gegeven omstandigheden onredelijk acht; zie ook HR 30 oktober 2001, NJ 2002/124).

¹³ Par. 12 van de (oude) NMa boetecode (Stcrt. 29 juni 2007, nr. 123; Stcrt. 10 oktober 2007, nr. 196).

verkregen voordeel is dan bestraffend. Ter vergelijking: het Duitse equivalent van de ontnemingsmaatregel, de regeling van het *Verfall* neemt net als kartelboetes de bruto-omzet als uitgangspunt. In de Duitse literatuur wordt betoogd dat het deel van het *Verfall* dat uitgaat boven het wederrechtelijk verkregen nettovoordeel als bestraffend moet worden opgevat.¹⁴ Het startpunt van de analyse beïnvloedt dan het antwoord op de vraag of de boete bestraffend of voordeelontnemend van aard is.

In hoger beroep oordeelde het Gerechtshof Amsterdam dat de wet helemaal geen ruimte laat voor een splitsing van kartelboetes van de Commissie, ongeacht het bestraffende of voordeelontnemende karakter van de boete. Een kartelboete is daarom in haar geheel niet aftrekbaar.¹⁵ De Hoge Raad bevestigde die lezing. Ik ben van mening dat het niet-aftrekbaar zijn van het voordeelontnemende deel van een kartelboete leidt tot verschil in behandeling van de diverse vormen van voordeelontneming. In het strafrecht is voordeelontneming immers wel aftrekbaar, terwijl dit niet geldt voor het voordeelontnemende gedeelte van de kartelboete.

De belastingplichtige had in cassatie nog aangevoerd dat die verschillende fiscale behandeling van strafrechtelijke en bestuursrechtelijke boetes in strijd was met het gelijkheidsbeginsel van art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM.¹⁶ De Hoge Raad wees dat cassatiemiddel resoluut terzijde.¹⁷ De keuze om bepaalde gedragingen strafrechtelijk te bestraffen en andere bestuursrechtelijk zou onder de *margin of appreciation* van Nederland vallen; bovendien is er in het strafrecht geen groep overtreders aan te wijzen die vergelijkbaar zouden zijn met kartellisten.

De Europese Commissie meldde zich eigener beweging als *amicus curiae* bij de belastingkamer van het Gerechtshof Amsterdam op basis van art. 15 lid 3 van Verordening 1/2003. De belastingrechter twijfelde echter of de Commissie wel bevoegd was in een fiscaal geschil te interveniëren waar niet de uitleg of toepassing van art. 101/102 VWEU aan de orde was en stelde daarover prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ). Het HvJ heeft deze vragen positief beantwoord in zijn arrest van 11 juni 2009 in zaak C-429/07, X BV,¹⁸ ook al betrof het geschil niet de uitleg/toepassing van art. 101/102 VWEU, maar een boete gebaseerd op (uiteindelijk) art. 103 VWEU.¹⁹ Naar mijn mening kwam het HvJ overigens onterecht tot dat oordeel, omdat het art. 15 lid 3 Vo. 1/2003 zonder meer letterlijk interpreteerde, zonder zich daarbij te houden aan zijn eigen regels, waarbij letterlijke interpretatie niet meer mogelijk is wanneer de verschillende taalversies anders luiden; dan moet er contextueel en teleologisch worden geïnterpreteerd.²⁰ Zoals vermeld was de Commissie van mening dat eventuele aftrekbaarheid de effectiviteit van haar kartelboetes zou aantasten. Dat herhaalde zij, door in cassatie eveneens te interveniëren. Door de uitleg van het nationale belastingrecht dat de aftrek niet mogelijk is, is die EU-rechtelijke vraag dus onbeantwoord gebleven in deze zaak.

2. Aftrekbaarheid in België

In België wordt er een ander onderscheid gemaakt tussen administratieve boetes en strafrechtelijke boetes. Strafrechtelijke boetes zijn niet aftrekbaar,²¹ terwijl bepaalde administratieve boetes betreffende de BTW dat wel zijn.²² In eerste instantie stelde de Belgische Minister van Financiën de kartelboetes gelijk aan die aftrekbare administratieve boetes, omdat beide aan de omzet zijn gerelateerd. De Belgische fiscus is

¹⁴ Waar de regeling van het *Verfall* voorheen was gebaseerd op het *nettoprinzip* (lees: opbrengst minus kosten) is die nu gestoeld op het *bruttoprinzip* (de ontneming van de opbrengst, zonder rekening te houden met de kosten). Dit heeft in de Duitse literatuur tot discussies geleid omtrent het karakter van dat *Verfall*: strafrechtelijk of voordeelontnemend. Zie daarover nader: M.J. Borgers, *De ontnemingsmaatregel: een onderzoek naar het karakter en de voorwaarden tot oplegging van de maatregel ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (artikel 36e Wetboek van Strafrecht)*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag – 2001, p. 89-94.

¹⁵ Hof Amsterdam 11 maart 2010, nr. 06/00252, LJN: BL7056, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht NtFR* 2010/830 m.nt. E. Nijkeuter, *FED Fiscaal Weekblad* 2010/49, m.nt. W.W. Geursen.

¹⁶ Juncto art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM.

¹⁷ R.o. 4.6.; als motivering werd verwezen naar het oordeel van de AG (onderdelen 7.6 van zijn conclusie).

¹⁸ Jurispr. 2009, p. I-4833.

¹⁹ De verdragsbasis voor Vo. 1/2003, waarop de boete bevoegdheid van de Commissie is gebaseerd.

²⁰ Zie voor een nadere en uitgebreidere onderbouwing van mijn kritiek: W.W. Geursen, "Zaak C-429/07, X BV: de Commissie als opgedrongen vriend van de fiscale rechter bij het bepalen van de aftrekbaarheid van kartelboetes", *Actualiteiten Mededingingsrecht* 2009, p. 147. Zie over deze zaak ook: Barmentlo, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht NtFR* 2009/1552 en R.C.L. Urlings, "De Commissie als *amicus curiae* en het fiscale karakter van een mededingingsboete", *NtEr* oktober 2009, p. 288.

²¹ Op grond van art. 53 ten zesde van de Wet IB '92.

²² Het Hof van Cassatie achtte administratieve geldboeten als bedoeld in art. 70 lid 2 van het BTW-Wetboek wel aftrekbaar (12 januari 1995, "SPRL Société Fermière Rochefort-Ardenne-Ets Mathot" en 15 november 1996, "NV Metalced"); zie voor een uitgebreidere beschrijving van het Belgische fiscale recht op dit punt: Th. Lauwers, K. Marchand, "De aftrekbaarheid van kartelboetes in het Belgisch, Nederlands en het Europees recht", *Tijdschrift voor Belgische Mededinging* 2010 – 2, p. 124 en I, van de Woesteyne, "De aftrek als beroepskost van fiscale en niet-fiscale administratieve geldboeten", *Tijdschrift Fiscaal Recht* 375 – februari 2010, p. 138.

daarvan teruggekomen en recentelijk ook de Minister van Financiën.²³ Zij stellen zich nu op het standpunt dat kartelboetes strafrechtelijk van aard zijn en derhalve niet aftrekbaar zijn, mede omdat

"de aftrekbaarheid van opgelegde EU-kartelboeten als beroepskosten ten laste van de Belgische Schatkist erop neer [zou] komen dat de Belgische Staat deze Europese boeten (...) gedeeltelijk zou subsidiëren, wat evenmin de bedoeling kan zijn".²⁴

Overigens is de Belgische tegenhanger van de ontnemingsmaatregel, de verbeurdverklaring, niet aftrekbaar van de belastingen²⁵ en is die bestraffend (en daarnaast herstellend) van aard.²⁶

De Belgische vennootschap N.V. Tessenderlo Chemie werd door de Commissie voor ruim EUR 83,7 miljoen euro beboet voor deelname aan een kartel op de markt van fosfaten voor diervoeders in de (zeer lange) periode 1969-2004.²⁷ Zij heeft deze in weerwil van het standpunt van de Belgische fiscus toch in aftrek gebracht. In beroep oordeelt de rechtbank van eerste aanleg te Brussel dat het Belgische belastingrecht de aftrek inderdaad niet toestaat. Desalniettemin twijfelt zij over de grondwettelijkheid van de verschillende fiscale behandeling van administratieve boetes en strafrechtelijke boetes. Daarom stelt de Brusselse rechtbank aan het Belgische Constitutionele Hof de prejudiciële vraag of met dit onderscheid het gelijkheidsbeginsel en het verbod op discriminatie – zoals neergelegd in respectievelijk art. 10 en 11 van de Belgische Grondwet – worden geschonden.²⁸ De Commissie heeft in deze Belgische procedure ook schriftelijke opmerkingen ingediend als *amicus curiae*. In die opmerkingen herhaalt zij haar standpunt dat aftrek de effectiviteit van haar boetes zou aantasten, onder verwijzing naar haar standpunt in de Nederlandse procedures.²⁹

Wanneer het Belgische Hof dezelfde toets aanlegt als de Hoge Raad ten aanzien van de internationaalrechtelijke gelijkheidsbeginselen is er geen sprake van discriminatie en is daarmee de kous af. In het geval de Belgische grondwettelijke rechter toch oordeelt dat het gemaakte onderscheid ongrondwettig is en aftrek daarom zou moeten worden toegestaan, wordt de vraag of aftrek in strijd is met het EU-recht weer actueel.

3. Aftrek in strijd met het effectiviteitsbeginsel?³⁰

Aftrek van de kartelboete zou, zoals de Commissie beweert, de effectiviteit van haar handhaving van het mededingingsrecht kunnen aantasten. Volgens de Commissie

"zou een lidstaat het beginsel van loyale samenwerking schenden als zou worden bepaald dat door de Commissie opgelegde geldboeten vanwege een inbreuk op het Europese mededingingsrecht geheel dan wel gedeeltelijk aftrekbaar zijn voor de belasting. Fiscale aftrek geeft immers een aanzienlijk voordeel voor de belastingplichtige in die zin dat een deel van de boete wordt "teruggegeven" door de overheid. Aangezien geldboetes een bestraffend en afschrikkend karakter hebben, ondermijnt de fiscale aftrekbaarheid (ook de gedeeltelijke aftrekbaarheid) de afschrikkende werking van deze boetes. Nationale maatregelen die een fiscale aftrekbaarheid van dor de

²³ Circulaire nr. Ci.RH.243/588.588 (AOIF 25/2008) van 13 augustus 2008, rnr. 13 e.v. en de beantwoording namens de Minister van mondelinge parlementaire vragen nr. 8780 van de heer Jenne De Potter et nr. 8823 van de heer Luk Van Biesen van 31 januari 2012 (Beknopt verslag 53 Commissie van de Financiën en de Begroting 381 van 31 januari 2012, p. 9).

²⁴ Circulaire nr. Ci.RH.243/588.588 (AOIF 25/2008) van 13 augustus 2008, rnr. 16.

²⁵ Op grond van dezelfde bepaling art. 53 ten zesde van de Wet IB '92.

²⁶ Zie nader over de discussie omtrent het karakter van de verbeurdverklaring: J. Rozie, *Voordeelsontneming*, Antwerpen: Intertax, 2005, p. 91 e.v.

²⁷ Beslissing van de Commissie van 20 juli 2010 in zaak COMP/38866 – Animal Feed Phosphates.

²⁸ Zaak nr. 2012/200742, Belgisch Staatsblad 10 februari 2012, p. 10550.

²⁹ Schriftelijke opmerkingen van 8 maart 2012, sj.e(2012)227414; deze opmerkingen waren ten tijde van het ter perse gaan van dit tijdschrift nog niet geplaatst op de daartoe geëigende website van DG COMP: http://ec.europa.eu/competition/court/antitrust_requests.html. Een afschrift is mij toegezonden na een zogenaamd Eurowobverzoek op grond van Vo. 1049/2001.

³⁰ Omdat het belastingrecht van de verschillende lidstaten de aftrekbaarheid verschillend behandelen – de ene lidstaat staat het wel toe en de andere niet (zie voor een overzicht: K.J. Kuilwijk, D.R. Phelan, "On the tax-deductibility of fines for EC competition law infringements", *European Competition Law Review* 2010, p. 131) –, is door de Commissie bij het HvJ in zaak C-429/07, X BV beargumenteerd dat aftrek ook in strijd zou kunnen komen met het gelijkheidsbeginsel (dat blijkt uit par. 27 van het in die zaak opgemaakte rapport ter terechtzitting). Zowel HvJ als Gerecht (van (toen nog) Eerste Aanleg) hadden evenwel al geoordeeld dat de Commissie bij de vaststelling van (de hoogte van) de boete echter geen rekening hoeft te houden met de eventuele aftrekbaarheid van de boete en dat het gelijkheidsbeginsel daarmee niet wordt geschaad (arrest van het HvJ EG van 15 Juli 1970 in zaak 44/69, Buchler & Co. (Jurispr. 1970, blz. 733), r.o. 50 en 51; zie daarover ook Wattel 1992, p. 138; Arrest van het Gerecht van 11 maart 1999 in zaak T-148/94, Preussag Stahl AG (Jurispr. 1999, blz. II-613), r.o. 11.). Derhalve zal hier niet nader worden ingegaan op een schending van het EU-rechtelijke gelijkheidsbeginsel.

Commissie opgelegde boetes inhouden zijn dan ook maatregelen die de doelstellingen van de Unie (in casu de toepassing van de mededingingsregels)³¹ in gevaar brengen en zijn daarom strijdig met het doeltreffendheidsbeginsel verrat in het beginsel van loyale samenwerking."³²

In de prejudiciële zaak in dit geschil ging het om de vraag of de Commissie de bevoegdheid had op grond van art. 15 lid 3 Vo. 1/2003 eigener beweging te interveniëren in een zaak die niet over de uitleg/toepassing van art. 101/102 VWEU stricto sensu ging, maar om een boete opgelegd op grond van – uiteindelijk - art. 103 VWEU.

In zijn conclusie in die zaak geeft AG Mengozzi expliciet aan dat hij geen standpunt wenst in te nemen over de vraag of de aftrekbaarheid geoorloofd is of niet³³ en dat het Gerechtshof Amsterdam daarover een nieuwe prejudiciële vraag zou kunnen stellen.³⁴ Desalniettemin neemt hij in een voetnoot toch zijn mening weer waar hij aangeeft dat deze problematiek

"reeds - althans impliciet - aan de orde lijkt te zijn geweest in het arrest van het Gerecht van 10 maart 1992, Hoechst AG/Commissie (T-10/89, Jurispr. blz. II-629, punten 368 en 369). Daarin sloot het Gerecht de mogelijkheid uit dat de Commissie bij de vaststelling van het bedrag van de door haar wegens schending van het verbod van artikel 81, lid 1, EG opgelegde geldboete was uitgegaan van de hypothese dat die boete uit winst vóór belasting moest worden betaald, omdat dan „in feite een deel van de boete zou zijn gedragen door de lidstaat waaronder de onderneming fiscaalrechtelijk ressorteert“, aangezien daardoor voor de onderneming de maatstaf van heffing zou zijn verminderd. Door te stellen dat de Commissie „onmogelijk van die hypothese [kan] zijn uitgegaan“, heeft het Gerecht naar mijn mening willen beklemtonen dat die situatie incoherent zou zijn met de aansprakelijkheidsregeling voor ondernemingen die in strijd handelen met het verbod van artikel 81, lid 1, EG, aangezien dat verbod daarmee ineffectief zou worden en zou worden afgedaan aan de afschrikkende werking van de geldboeten die worden opgelegd om de naleving van dat verbod te verzekeren."³⁵

Ook het HvJ lijkt alvast de vraag te beantwoorden of aftrekbaarheid in strijd is met EU-recht. Het overweegt daartoe als volgt.

"In het kader van een procedure betreffende in artikel [103, lid 2, sub a, VWEU] voorziene sancties op het gebied van mededingingsverstoringe praktijken, kan de beslissing die moet worden genomen door de rechterlijke instantie waarbij de zaak aanhangig is, raken aan de doeltreffendheid van deze sancties, en dreigt die dus de coherente toepassing van de artikelen [101/102 VWEU] te ondermijnen.

In de omstandigheden van het hoofdgeding is het duidelijk dat de uitkomst van het geding inzake de fiscale aftrekbaarheid van een gedeelte van een door de Commissie opgelegde geldboete kan raken aan de doeltreffendheid van de door de communautaire mededingingsautoriteit opgelegde sanctie. De beschikking van de Commissie waarbij zij aan een vennootschap een geldboete heeft opgelegd, zou namelijk aanzienlijk aan doeltreffendheid inboeten indien deze boete voor de betrokken vennootschap, althans voor een aan haar gelieerde vennootschap, volledig of gedeeltelijk aftrekbaar zou zijn van haar belastbare winst, aangezien een dergelijke mogelijkheid tot gevolg zou hebben dat de last van de betrokken boete door een verlaging van de belastingdruk gedeeltelijk zou worden gecompenseerd."³⁶

De laatste zinsneden laten niets aan duidelijkheid te wensen over. De Hoge Raad gebruikt deze twee rechtsoverwegingen van het HvJ zelfs om zijn oordeel te motiveren.

"[Hieruit] is op te maken dat Nederland in verband met de doeltreffendheid van door de mededingingsautoriteit van de Europese Unie opgelegde sancties is gehouden belanghebbende te weigeren het aan haar doorbelaste boetebedrag op de belastbare winst in mindering te brengen."³⁷

³¹ Zie art. 3, lid 3, VEU gelezen in samenhang met Protocol (nr. 27) bij het VEU en het VWEU betreffende de interne markt en de mededinging.

³² Schriftelijke interventie van de Commissie van 16 december 2010 in de cassatieprocedure voor de Hoge Raad, rnr. 17, http://ec.europa.eu/competition/court/amicus_curiae_2010_x_nl.pdf.

³³ Conclusie van AG Mengozzi van 5 maart 2009 in zaak C-429/07, X B.V., voetnoot 7.

³⁴ Conclusie van AG Mengozzi van 5 maart 2009 in zaak C-429/07, X B.V., par. 65.

³⁵ Conclusie van AG Mengozzi van 5 maart 2009 in zaak C-429/07, X B.V., voetnoot 7.

³⁶ R.o. 38 en 39.

³⁷ R.ov. 4.4.

Het HvJ begint zijn arresten waarin nationale wetgeving op het gebied van directe belastingen wordt 'verdacht' van strijd met het EU-recht (in dat geval met de vrijheden) met de mantra dat de directe belastingen tot de bevoegdheden van de lidstaten behoren en niet tot die van de EU, waarna het toevoegt dat lidstaten bij het uitoefenen van die bevoegdheden desalniettemin verplicht zijn die zodanig uit te oefenen dat zij geen inbreuk maken op het EU-recht.³⁸

Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat lidstaten niet het nuttig effect mogen ontnemen aan de mededingingsregels. Die rechtspraak is ontwikkeld ten aanzien van mededingingsbeperkende afspraken die een lidstaat daarna tot publieke normen verhief.³⁹ Weliswaar is de normadressaat van art. 101 VWEU de onderneming en niet de lidstaat,⁴⁰ maar het beginsel van loyale samenwerking van art. 4 lid 3 VEU is wel gericht tot de lidstaten. Op grond van die laatste norm mogen lidstaten inderdaad niet het nuttig effect aan de mededingingsregels ontnemen.

In *beginsel* kan ook ik niet anders concluderen dan dat nationaal belastingrecht dat de aftrek van de gehele kartelboete mogelijk maakt in strijd komt met de effectiviteit van de handhaving en de lidstaat daarmee het beginsel van loyale samenwerking schendt.

Dit laat onverlet dat mijns inziens de nuance ontbreekt dat wanneer alleen het voordeelontnemende gedeelte in aftrek zou worden toegestaan, een eerdere belastingheffing over het wederrechtelijk genoten voordeel ongedaan wordt gemaakt en dat neutraal uitwerkt voor de kartelboete. Er wordt immers geen enkel deel van de kartelboete afgewenteld op de fiscus; er wordt slechts een correctie uitgevoerd op de eerdere belastingheffing.⁴¹

Ook *Wattel*⁴² vraagt zich af of die aftrek geen afbreuk doet aan "*de volle en uniforme werking*" van het gemeenschapsrecht en of dat niet in strijd is met het beginsel van loyale samenwerking.⁴³ Maar daarbij plaatst hij de kanttekening dat de aftrekbaarheid van het voordeelontnemende gedeelte van de boete geen afbreuk doet aan de effectiviteit.⁴⁴ Volgens hem is de "*[a]ftrek van het voordeelontnemende deel van de boete daarentegen neutraal en doet dus niet af aan de effectiviteit van de voordeelontneming*".⁴⁵

Die nuance wordt niet gemaakt door de Commissie, niet door AG Mengozzi, niet door het HvJ en niet door de Hoge Raad; wat mij betreft dus onterecht.

Lubbers deelt die conclusie, maar acht de uitkomst om praktische bezwaren acceptabel.

*"Voor [hem] heeft als uitgangspunt te gelden een systeem waarbij de ontneming van eerder belaste voordelen, aftrekbaar is. [Hij] kan echter leven met de praktische regeling op basis waarvan voordeelontneming niet-aftrekbaar is daar waar die voordeelontneming deel uitmaakt van een bestuurlijke boete. Dat voorkomt dat de deur wordt open gezet voor allerlei lastig aan te brengen (lees: willekeurige) splitsingen tussen bedragen die zien op bestraffing en op voordeelontneming."*⁴⁶

Met zijn praktische bezwaar raakt hij aan hetzelfde bezwaar dat geldt bij de berekening van de kartelschade. Theoretisch is de schade⁴⁷ en ook de kartelwinst als gevolg van een overtreding van het kartelverbod voor

³⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ 14 februari 1995, C-279/93, Schumacker (Jurispr. p. I-225), r.o. 21; en meer recent 16 juni 2011, C-10/10, Commissie/Oostenrijk (n.n.g.), r.o. 23.

³⁹ HvJ 18 juni 1998, C-35/96, Commissie/Italië (CSND) (Jurispr. 1998, p.I-3851), r.o. 53. Dan wel door nationale wetten gedwongen worden hun machtspositie te misbruiken; HvJ 16 november 1977, 13/77 GB-Inno-BM (Jurispr. 1977, p. 2115), r.o. 33.

⁴⁰ Behalve in zoverre de lidstaat / publiekrechtelijk lichaam ondernemingsactiviteiten ontplooit; HvJ 11 december 1997, C-55/96, Job Centre (Jurispr. 1997, p. p. I-7119), r.o. 21.

⁴¹ Daarbij zij overigens opgemerkt dat eventuele tariefverschillen tussen het belastingjaar / de -jaren waarin het voordeel werd belast enerzijds en het belastingjaar waarin het voordeel door de opgelegde boete wordt ontnomen anderzijds die neutraliteit kunnen ondergraven; dat is met name het geval wanneer het tarief in het jaar van voordeelontneming hoger is dan in het jaar / de jaren waarin dat voordeel werd belast. Dat is in de Knauf-zaak evenwel niet het geval, aangezien het tarief in de jaren waarin Knauf deelnam aan het kartel (1992-1998) – en de periode waarin de kartelwinst dus werd geboekt en belast – het tarief nog op 35% lag, terwijl de aftrek in 2002 wordt 'gerealiseerd' tegen 34,5% (en sinds 2007 tegen 25,5%).

⁴² Niet in zijn een van zijn conclusies betreffende de fiscale verwerking van kartelboetes, maar in zijn proefschrift: P.J.

⁴³ *Wattel*, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (FM nr. 58), Deventer: Kluwer 1992, blz. 80 e.v.

⁴⁴ *Wattel* 1992, p. 137.

⁴⁵ In de bijlage bij zijn conclusies van 22 december 2009 in de zaken met rolnummers 09/00617, 09/00618 en 09/00928, LJV BL0214, par. 7.7.

⁴⁶ In zijn noot bij de zaak omtrent de aftrekbaarheid van NMa-boetes; *Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak BNB* 2011, 62.

⁴⁷ Overigens kan de schade voor de afnemers van de kartellisten groter zijn dan de kartelwinst, doordat ook inefficiënties in stand blijven. Die schaden de afnemers, maar drukken de winst. In dat geval is de schade groter dan de kartelwinst. Zie daarover: Nederlandse Mededingingsautoriteit, *Jaarverslag 2002 NMa en DTe*, p. 55. De schade van een kartel is overigens ook nog groter dan de schade van die afnemers alleen, door de zogenaamde *deadweight-loss*. Door de hogere (kartel)prijzen wordt er minder afgenomen dan zou zijn gebeurd in een markt met ongestoorde mededinging. Zie nader: M.P. Schinkel, *Illegale winsten en efficiëntieschade als gevolg van kartelafspraken in de Nederlandse bouw: Een toelichting op de Zembla-uitzending "Afrekenen met de bouwfraude"*, memo van 12

afnemers van het kartel als volgt te benaderen: de schade bestaat uit het verschil tussen (1) de prijs die daadwerkelijk is betaald, in strijd met het recht, en (2) de prijs die zou zijn betaald wanneer de mededingingsregels niet waren overtreden, de zogenaamde *counterfactual* prijs.⁴⁸ De eerste prijs is een gegeven en kan worden opgemaakt uit de facturen van de overtreder. De berekening van de *counterfactual* prijs is slechts na een grondige economische (en kostbare) analyse vast te stellen. Zo concluderen Haak en VerLoren van Themaat dat dit

*"[v]anwege de prijselasticiteit (...) een complexe economische analyse [vergt] die mogelijk aanzienlijk complexer is dan de vergelijking tussen de bovenconcurrentiële verkoopprijs en bijvoorbeeld de prijs die in een vergelijkbare marktsituatie wordt gehanteerd, welke niet onder invloed van de overtreding staat (benchmark)."*⁴⁹

Wat er ook dit praktische bezwaar zij, de conclusie blijft dat de aftrek van het voordeelsontnemende gedeelte van de kartelboete de effectiviteit van de handhaving van het mededingingsrecht niet aantast.

4. Belgische grondwet terzijde?

In het Belgische belastingrecht wordt zoals gezegd niet het onderscheid gemaakt tussen voordeelsontneming enerzijds en bestraffing anderzijds. Het aldaar geldende onderscheid is administratief tegen strafrechtelijk. Als het Belgische Constitutionele Hof tot het oordeel komt dat het gemaakte onderscheid in strijd is met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel en non-discriminatieverbod, zal aftrek moeten worden toegestaan. Dat komt dan in strijd met het de effectiviteit van de handhaving van het mededingingsrecht en is op haar beurt in strijd met art. 4 lid 3 VEU.

De vervolgvraag is dan welke rechtsnorm voorrang heeft: de Belgische grondwet of het EU-recht? Het HvJ is daar heel duidelijk in: het EU-recht heeft voorrang, ook boven de grondwet.⁵⁰ Bovendien moeten volgens het HvJ ook de rechters van een grondwettelijk hof de volle werking van het Unierecht garanderen.⁵¹ Of dat ook is geaccepteerd door het Belgische Constitutionele Hof is (nog) niet geheel duidelijk. Bij gebreke van een bepaling in de Belgische Grondwet aangaande de verhouding met internationale verdragen, heeft het Hof van Cassatie (pas) in 1971 bepaald dat verdragen boven nationaal recht gaan;⁵² daarvoor niet.⁵³ Ook het EU-recht gaat voor volgens het Hof van Cassatie. De Belgische Raad van State is dezelfde mening toegedaan. Het Constitutionele Hof laat evenwel de Belgische grondwet voorgaan, alhoewel het sinds 2003 wetten die uitvoering geven aan EU-recht niet meer kan toetsten aan de grondwet.⁵⁴

Wat ook zij van het oordeel van het Constitutionele Hof over voorrang, uiteindelijk komt de zaak na het oordeel van het Constitutionele Hof weer 'terug' bij de fiscale rechter die in hoogste instantie wordt gecontroleerd door het Hof van Cassatie. En die respecteert de voorrang van het EU-recht boven nationale normen. Dus dat zou vanuit het oogpunt van het EU-recht dan geen (extra) problemen (meer) moeten opleveren.

November 2006 te vinden op: <http://www1.fee.uva.nl/pp/bin/502fulltext.pdf>; en M.P. Schinkel, *Toelichting op genoemde schattingen van mogelijke prijsopslagen en kartelwinsten in de Zembra-uitzending "De Prijs van Heineken" van 23 september 2007*, memo van 22 september 2007 te vinden op: <http://www1.fee.uva.nl/pp/bin/700fulltext.pdf>; Oxera, *Quantifying antitrust damages - Towards non-binding guidance for courts*, Study prepared for the European Commission, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2009 (<http://ec.europa.eu/competition/antitrust/actionsdamages/>), p. 14 en 15.

⁴⁸ Zie voor een uitgebreide beschrijving van de counterfactual prijs: Oxera, a.w.

⁴⁹ M.F.J. Haak, I.W. VerLoren van Themaat, *De mogelijkheden voor civielrechtelijke handhaving van de mededingingsregels in Nederland – Een inventaristatie in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken, Ministerie van Economische Zaken*, Den Haag: 2005, Publicatienummer 06EP06, www.ez.nl/onderzoeken, p. 58; Zie voor een economisch modelering: T. van Dijk, F. Verboven, 'Cartel Damages Claims and the Passing-On Defence', *CEPR Discussion Paper DP6329*, June 2007 en Oxera, a.w., p. 12 e.v.

⁵⁰ HvJ 9 maart 1978, 106/77, Simmenthal (Jurispr. 1978, p. 629), r.o. 21 e.v.), HvJ 19 juni 1990, Factortame e.a. (Jurispr. 1990, p. I-2433), r.o. 18 e.v.) en meer recentelijk HvJ 8 september 2010, C-409/06, Winner Wetten (n.n.g.), r.o. 53 e.v. en dan met name r.o. 61.

⁵¹ HvJ 8 september 2011, C-177/10, Rosado Santana (n.n.g.), r.o. 61.

⁵² Hof van Cassatie, 21 mei 1971, Etat Belge c. Société Fromagerie franco-suisse Le Ski.

⁵³ Daarvoor werd de lijn van het *Schieble*-arrest gevolgd, waarin werd bepaald dat het aan de wetgever was om te oordelen of wetten verdragsconform waren en dat de rechter een wet niet buiten toepassing kon laten, ook al was die in strijd met een verdrag; zie voor een beschrijving van de jurisprudentiële ontwikkeling: G. Sperduti, "Le principe de souveraineté et le problème des rapports entre le droit international et le droit interne", in: Académie de droit international de La Haye, *Recueil des Cours*, Volume 153, Alphen a/d Rijn: Samson-Sijthoff, 1976, p. 391-410; op p. 365.

⁵⁴ Zie daarover nader en uitgebreid: N. de Sadeleer, I. Hachez, "Hiérarchie et typologie des actes juridiques", in: N. de Sadeleer, H. Dumont, P. Jadoul, S. van Drooghenbroeck (red.), *Les innovations du traité de Lisbonne - Incidences pour le praticien*, Brussel: Bruylant, 2011, p. 45.

5. Conclusie

Als boetes voor belastingdoeleinden konden worden afgetrokken, zouden zij deels worden afgewenteld op de schatkist, waardoor de beboete belastingplichtige zelf uiteindelijk minder van de boetelast 'draagt'. Dat doet afbreuk aan de afschrikwekkende werking van boetes en is een van de redenen om boetes in zijn algemeenheid van aftrek uit te sluiten in het Belgische en Nederlandse belastingrecht. Dat geldt voor strafrechtelijke boetes, voor bestuursrechtelijke boetes en ook voor kartelboetes van de Commissie (en de NMa). Als aftrek zou worden toegestaan, ondermijnt dat de effectiviteit van die boetes. Dat zou dan in strijd komen met het nuttig effect van het mededingingstoezicht. EU-rechtelijk is dat in strijd met het beginsel van loyale samenwerking. Zover kwam het niet in Nederland, omdat de Hoge Raad reeds besliste dat ook kartelboetes niet aftrekbaar zijn.

In het Nederlandse strafrecht wordt evenwel onderscheid gemaakt tussen de bestraffende geldboete en de ontnemingsmaatregel waarmee wederrechtelijk verkregen voordeel wordt teruggevorderd. Het belastingrecht heeft dat onderscheid overgenomen en behandelt beide verschillend. Het bedrag dat is teruggevorderd op grond van de ontnemingsmaatregel is namelijk wel aftrekbaar. Aangezien kartelboetes zijn gerelateerd aan de met het kartel behaalde omzet, ligt de vraag voor de hand of dat niet vooral (eerst) voordeelontneming beoogd. Daar valt mijns inziens veel voor te zeggen. Vervolgens rijst de vraag of de belastingwet letterlijk moet worden uitgelegd: bestuurlijke en EU-boetes zijn in zijn geheel niet aftrekbaar; of is naar analogie met de ontnemingsmaatregel het voordeelontnemende gedeelte toch aftrekbaar? De Hoge Raad koos in de Knauf-zaak voor de letterlijke uitleg. Dat voorkomt ook een praktisch probleem: hoe groot is het wederrechtelijk verkregen voordeel? Daarvoor dient immers de werkelijk betaalde (kartel)prijs te worden vergeleken met de theoretische prijs als er geen kartel zou zijn geweest, de *counterfactual* prijs.

De Rechtbank Haarlem oordeelde overigens in eerste instantie in de Knauf-zaak dat het voordeelontnemende gedeelte van de kartelboete in het gipsplatenkartel wel aftrekbaar kon zijn, naar analogie met de ontnemingsmaatregel. De Commissie intervenieerde in hoger beroep tegen die uitspraak en was van mening dat daarmee de effectiviteit van haar mededingingstoezicht in gevaar was. Wat mij betreft is dat een onjuiste stellingname. Wanneer alleen het voordeelontnemende gedeelte in aftrek zou worden toegestaan wordt alleen een eerdere belastingheffing over het wederrechtelijk genoten voordeel ongedaan gemaakt. Dat werkt 'neutraal' uit voor de kartelboete. Er wordt immers geen enkel deel van de kartelboete afgewenteld op de fiscus; er wordt slechts een correctie uitgevoerd op de eerdere belastingheffing. De belastingplichtige blijft de boetelast volledig dragen, ook al zou het voordeelontnemende gedeelte voor aftrek in aanmerking komen.

In België wordt er een ander onderscheid gemaakt dan in Nederland: daar zijn alleen bepaalde omzetgerelateerde administratieve boetes volledig aftrekbaar. Dat tast dan de effectiviteit van die boete aan. Kartelboetes vallen daar in beginsel niet onder, maar nu is de vraag of dat een ongrondwettelijke discriminatie is. Als dat het geval is en aftrek moet worden toegestaan, zal de Belgische grondwet moet wijken om het nuttig effect van het EU-rechtelijke mededingingstoezicht te garanderen.