

De belastingrechter

Rechtbank Haarlem, 3 oktober 2008, Rietvink B.V. t. Belastinginspecteur, zaaknummer AWB 08/493, LJN: BF7320

met noot WG

Kartelboete, aftrekbaarheid, voordeelsontneming

Feiten, procedure en geschil

Bij besluit van 30 mei 2006 is Rietvink B.V. (en een tweetal van haar werkmaatschappijen) door de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa) beboet voor € 13.309 wegens deelname aan een kartel in de groenvoorzieningssector.¹ Op 29 juni 2006 heeft de NMa nog een boetebesluit genomen ten aanzien van Rietvink B.V. (en een andere werkmaatschappij) waarin zij werd beboet voor € 1.386 vanwege deelname aan een kartel in de burgerlijke- en utiliteitsbouwsector.² Rietvink B.V. heeft uit hoofde van haar aansprakelijkheid als moedermaatschappij de boetes van in totaal € 15.289 voldaan.

Zij heeft in maart 2007 na ontvangst van de aanslag Vennootschapsbelasting over 2005³ via een aanvulling op haar aangifte⁴ beide boetes in aftrek gebracht op haar belastbare winst. De fiscus heeft die aftrekpost niet geaccepteerd; Rietvink is tegen die weigering in beroep gegaan bij de Rechtbank Haarlem.

Het voornaamste geschilpunt is of en in hoeverre de boetes onder de zogenaamde aftrekuitsluiting vallen.⁵ Boetes met een bestraffend karakter kunnen namelijk niet worden afgetrokken van de belastbare winst. Boetes of (straf)maatregelen met een voordeelontnemend karakter vallen echter niet onder die aftrekuitsluiting en komen dus wel voor aftrek in aanmerking. Aftrek

zou een korting op de boete opleveren ter grootte van het (effectieve) belastingtarief.⁶

Rietvink stelt zich op het standpunt dat de NMa-boetes – geheel of gedeeltelijk – een voordeelontnemend karakter hebben en de voordeelontnemende gedeelten daarvan dus niet onder de aftrekuitsluiting vallen en voor aftrek in aanmerking komen. Volgens de belastinginspecteur zijn de NMa-boetes uitsluitend bestraffend en niet voordeelontnemend, vallen zij dus onder de aftrekuitsluiting en kunnen zij daarom niet in aftrek worden gebracht.

Uitspraak Rechtbank Haarlem

De rechtbank Haarlem onderzoekt uit den treuren de parlementaire geschiedenis van de aftrekuitsluiting. In 1991 is de aftrekuitsluiting van strafrechtelijke en enkele bestuurlijke geldboetes ingevoerd. In 1998 zijn daaraan de geldboetes toegevoegd die zijn opgelegd op grond van de Mededingingswet (Mw).⁷ De rechtbank concludeert dat er geen beperking is van de boetes die onder de aftrekuitsluiting vallen. Volgens de parlementaire geschiedenis dient de aftrekuitsluiting de effectiviteit van straffen te waarborgen; aftrekbaarheid zou die effectiviteit uithollen.⁸ Zo wordt voorkomen dat een deel van de boete op de fiscus wordt afgewenteld. Bovendien wordt ook rechtsongelijkheid voorkomen, aangezien door de aftrekuitsluiting de fiscale positie van de beboete persoon niet (meer) relevant is.⁹

Overigens bepaalt lid 4 van de aftrekuitsluiting expliciet dat zij niet geldt voor aan de Staat te betalen bedragen ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen.¹⁰ Dat is ingegeven door het feit dat met de invoering van de zogenoemde 'pluk-ze'-wetgeving in het strafrecht (en daarmee ook de aftrekuitsluiting in de belastingwetgeving) is bepaald dat een veroordeelde naast een geldboete ook de verplichting kan worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de Staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (een zogenaamde ontnemingsmaatregel).¹¹ Daarom citeert de rechtbank: "In het strafrecht wordt onderscheid gemaakt tussen hoofdstraffen, bijkomende straffen en maatregelen. Zijn de hoofdstraffen, waaronder de geldboete (...) in de eerste plaats gericht op leedtoevoeging, voor de maatregelen, waaronder de onttrekking aan het verkeer en de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel,

1 Besluit van de Raad van Bestuur van de NMa van 30 mei 2006 in zaak 5418 – Rietvink B.V. (voorheen Gebr. Hogenbirk Groep B.V.), Eijkelboom B.V. en Gebr. Hogenbirk Wegenbouw B.V. De uitspraak zoals die op www.rechtspraak.nl en in VN 2009/3.2.2 is gepubliceerd, is overigens geanonimiseerd, terwijl de boetebeschikkingen van de NMa Rietvink B.V. expliciet noemen en zijn terug te vinden op www.nmanet.nl, de website van de NMa. Het is mij dan ook onduidelijk waarom in deze zaak anonimisering heeft plaatsgevonden van de uitspraak van de rechtbank Haarlem.

2 Besluit van de Raad van Bestuur van de NMa van 29 juni 2006 in zaak 3938-861 – Rietvink B.V. en Prinsen Waterbouw B.V.

3 Wanneer het voordeelontnemende gedeelte van de boete daadwerkelijk kan worden afgetrokken is het (subsidiar) in geschil / de vraag in welk belastingjaar de aftrek zou mogen plaatsvinden: in het jaar van voldoening of reeds daarvoor wanneer de boete in een eerder jaar is opgelegd, of zelfs nog daarvoor via de vorming van een voorziening, bijvoorbeeld op het moment dat de NMa of de Europese Commissie een onderzoek is gestart; Thijssen acht het volstrekt onjuist dat aftrek 'in verband met een ontneming pas kan plaatsvinden in het jaar van de daadwerkelijke voldoening'; I.R.J. Thijssen, 'Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen', Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, nr. 6 – september 2008, p. 2.

4 Een aanvulling op de aangifte na de aanslag wordt procedureel gelijkgesteld met een bezwaarschrift; zie daarover HR 10 januari 1990, BNB 1990/258, HR 2 december 1992, BNB 1993/91, HR 15 april 1998, BNB 1998/186.

5 Art. 8, lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 jo. Art. 3.14, lid 1 aanhef en onderdeel c Wet inkomstenbelasting 2001.

6 Met het huidige tarief van 25,5% vennootschapsbelasting betekent dat een (in de vorm van een rechtspersoon gevoerde) onderneming effectief maar 74,5% van de boete zou dragen. In 2005 was het tarief zelfs hoger: 31,5%; reden te meer om de boete in 2005 te willen aftrekken en niet in 2006 (zie ook voetnoot 3).

7 Vanaf 2004 behelst de aftrekuitsluiting overigens alle bestuurlijke boetes, aangevuld met tuchtrechtelijke boetes, uit de wet voortvloeiende boetes voor vrije beroepsbeoefenaren en naheffingsaanslagen parkeerbelasting teneinde discrepanties te voorkomen (TK 2002-2003, 29 035, nr. 3, p. 4).

8 TK 1988-1989, 20 857, nr. 3, p. 2.

9 TK 1988-1989, 20 857, nr. 3, p. 2 en 3; een natuurlijk/rechtspersoon op wie een hoog belastingtarief van toepassing is, zou met aftrek van een boete meer op de fiscus kunnen 'afwentelen' dan een natuurlijk/rechtspersoon op wie een laag belastingtarief van toepassing is.

10 Art. 3.14, lid 4, Wet inkomstenbelasting 2001.

11 Art. 36e van het Wetboek van Strafrecht.

is dit niet het geval. Het oogmerk is hier niet leedtoevoeging, doch (...) het inhoud geven aan de zienswijze dat misdaad niet behoort te lonen. Dit geheel andere oogmerk verklaart waarom de genoemde maatregelen buiten de [de aftrekuitsluiting] zijn gehouden. (...) De ontneming brengt de veroordeelde terug in de uitgangspositie van vóór het delict, de geldboete zet de veroordeelde nog een stap verder terug. (...) [D]oor de ontneming verliest de veroordeelde rechtstreeks zijn voordeel van het delict, welke opbrengst, indien deze als inkomsten of als winst kan worden aangemerkt, aan belastingheffing is onderworpen.”¹² Lid 3 van de aftrekuitsluiting definieert overigens wat wordt verstaan onder een bestuurlijke boete: “een door een Nederlands bestuursorgaan bij beschikking opgelegde onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van degene die een gedraging in strijd met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift pleegt of medepleegt.” De rechtbank leest in deze definitie dat het daarbij niet de bedoeling van de wetgever is geweest de boete te splitsen in een bestraffend en voordeelontnemend gedeelte; anders had in de definitie wel gestaan dat een bestuurlijke boete niet aftrekbaar is “voorzover die is gericht op bestraffing”. Het woordje ‘voorzover’ ontbreekt in de definitie. Volgens de rechtbank bieden “tekst noch wetsgeschiedenis van [de aftrekuitsluiting] steun aan de opvatting van [Rietvink] dat met betrekking tot bestuurlijke boeten een splitsing kan worden gemaakt in een deel dat wel en een deel dat niet is gericht op bestraffing (...) Het karakter van de bestuurlijke boete dient in zijn geheel te worden gezien en er bestaat geen ruimte een gedeelte ervan anders te kwalificeren.”¹³

De rechtbank concludeert daarna dat de NMa-boete (in zijn geheel) een bestraffend karakter heeft. Dat wordt volgens de rechtbank bevestigd doordat “[b]ij het bepalen van de hoogte van de boetes rekening [is] gehouden met de aard en de ernst van de overtreding, de omvang van de betrokken onderneming, de gewenste preventieve werking van de boete en de door eiseres verleende medewerking. Daarbij heeft de NMa voorts uitdrukkelijk overwogen dat (...) de behaalde winstvoordelen van een onderneming, geen rol spelen bij de vaststelling van de boete. Bij het bepalen van de hoogte van de boetes is de omzet als uitgangspunt genomen, zonder dat met betrekking tot die omzet enig verband met de bestrafte gedragingen of overeenkomsten is vastgesteld en zonder dat de hiermee gemoede kosten in de berekening zijn betrokken.”¹⁴

Het bestraffende karakter wordt volgens de rechtbank ook bevestigd door de Mw zelf. Daarbij verwijst zij naar de parlementaire behandeling van art. 56 Mw waarin expliciet is overwogen dat de procedure voldoet aan de vereisten van art. 6 EVRM,¹⁵ de geldboete moet worden aangemerkt als een ‘criminal charge’ en dus een bestraffend karakter heeft. Vervolgens verwijst de rechtbank naar de parlementaire geschiedenis van art. 57 Mw. “Bij iedere boetebeschikking zal afgewogen moeten worden hoe hoog de boete in dat concrete geval moet zijn. (...) daarbij

[dient] in ieder geval rekening te [worden ge]houden met de ernst en de duur van de overtreding. Afhankelijk van het geval kunnen ook andere factoren een rol spelen, zoals mogelijke recidive, de bereidheid van de betrokken ondernemers om mee te werken aan het beëindigen van de overtreding, het behaalde voordeel en dergelijke.”¹⁶ “De omzet speelt ook een rol bij de vaststelling van de feitelijke hoogte van de boete. Omzet is immers een indicatie voor marktmacht, en de omvang van de marktmacht is mede van belang voor het vaststellen van de ernst van de overtreding. Omzet is geen indicatie voor de financiële positie van de onderneming. Ook bij een grote omzet kan immers verlies worden geleden.”¹⁷

De rechtbank concludeert hieruit dat “primair rekening [wordt] gehouden met de ernst en de duur van de overtreding. Het behaalde voordeel is bij het bepalen van de hoogte van de boete van ondergeschikt belang. (...) Niet kan worden gezegd dat de wetgever bij het bepalen van de hoogte van die boete (tevens) een maatregel vergelijkbaar met die van art. 36e Wetboek van strafrecht heeft willen introduceren en dat (een gedeelte van) de boete niet-bestruftend van karakter is. Dat het voordeel medebepalend is voor de hoogte van de boete is van ondergeschikt belang en maakt dit niet anders. Weliswaar is niet uitgesloten dat een bestraffende boete voordeelafromende elementen bevat. Echter, evenmin als in het commune strafrecht doet dat niet af aan het bestraffende karakter van de boete. De beoogde preventie vormt naar het oordeel van de rechtbank een punitief element in de sanctie en is niet voordeelontnemend van aard.”¹⁸ “Dat bij het bepalen van de hoogte van de boete de omzet van de onderneming als uitgangspunt wordt genomen, brengt de rechtbank evenmin tot het oordeel dat de boete (in zoverre) voordeelontnemend - en derhalve niet bestraffend - bedoeld is. Er worden in dat verband geen kosten in aanmerking genomen, hetgeen in het kader van de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel als bedoeld in art. 36e Sr wel het geval zou zijn. (...) Dat bij de berekening van de boete een percentage van de omzet als uitgangspunt wordt genomen kan niet als een dergelijke kosten-aftrek worden beschouwd en is ook niet als zodanig bedoeld. Bovendien is bij het bepalen van die omzet niet enig verband met de beboete overeenkomsten en gedragingen vereist en wordt zodanig verband evenmin verondersteld aanwezig te zijn. Het gaat hierbij om de omzet van alle goederen die de onderneming produceert of levert of van alle diensten die zij levert, ongeacht waar of op welke wijze die omzet wordt gerealiseerd. Zodanig verband is in het kader van 36e Sr wel vereist nu de maatregel ziet op voordeel verkregen door ‘middel van of uit de baten van strafbare feiten’ of andere strafbare feiten waarvoor aannemelijk is dat deze ‘er op enigerlei wijze toe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen’.”¹⁹

De rechtbank concludeert derhalve dat de NMa-boetes geen voordeelontnemend karakter hebben en daarom onder de aftrekuitsluiting vallen.

12 TK 1988-1989, 20 857, nr. 6, p. 7.

13 R.ov. 4.8.

14 R.ov. 4.9.

15 TK 1996-1997, 24707, nr. 6, p. 77; zuijgrecht, onschuldvermoeden, de betrokkenen worden onverwijld en in een taal die zij verstaan van de beschuldiging op de hoogte gesteld, de cautiëplicht en een hoorplicht.

16 TK 1995-1996, 24707, nr. 3, p. 88

17 TK 1996-1997, 24707, nr. 6, p. 100.

18 R.ov. 4.11.

19 R.ov. 4.13.

Rechtspraak

Vervolgens gaat de rechtbank Haarlem in op haar eerdere uitspraak van 22 mei 2006,²⁰ waarin zij (wel) de aftrek toestond van het voordeelontnemende gedeelte van een (aan de Nederlandse X B.V. doorbelaste) kartelboete van de Europese Commissie. Volgens de rechtbank kan de NMa-boete in de Rietvink-zaak niet worden vergeleken met de genoemde communautaire boete, aangezien het “een andere boete [betreft] met een ander wettelijk kader en de feiten en omstandigheden zoals die in de onderhavige procedure zijn komen vast te staan verschillen van die in genoemde uitspraak.”²¹ Volgens de rechtbank Haarlem ontkende art. 15 lid 4 van Verordening 17²² zelfs het strafrechtelijke karakter van die boete. Zij achtte het dan ook niet uitgesloten dat een communautaire boete naar zijn bedoeling zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevat.²³ Dat terwijl het Nederlandse mededingingsrecht zelfs tot 1998 strafrechtelijk werd gehandhaafd²⁴ en daarna “om een aantal praktische redenen” via bestuursrechtelijk weg.²⁵ Dat de wetgever bij de ‘overheveling’ van de handhaving van het strafrecht naar het bestuursrecht naast de introductie van een bestuurlijke boete niet ook nog een aparte bestuursrechtelijke equivalent in het leven heeft geroepen van de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel zou ook bevestigen dat slechts het bestraffende element een rol speelt.

Boetes die zijn opgelegd door een instelling van de Europese Unie worden overigens (ook) expliciet en afzonderlijk genoemd in de afrekuitsluiting. Volgens de rechtbank betekent het afzonderlijk noemen van de communautaire boete dat deze “niet zonder meer [kan] worden vergeleken met de bestuurlijke boete”.²⁶ Bovendien worden zoals gezegd bestuurlijke boetes gedefinieerd in lid 3 van de afrekuitsluiting en communautaire boetes niet.²⁷ In de uitspraak van 22 mei 2006 heeft de rechtbank bepaald dat het communautaire begrip ‘geldboete’ van het nationaalrechtelijke begrip ‘bestuurlijke boete’ verschilt doordat communautaire boetes zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevatten. Het communautaire boetesysteem kent geen afzonderlijke – met art. 36e Sr vergelijkbare – ontnemingsmaatregel, waardoor voordeelontnemend (slechts) door boeteplegging dient en kan plaatsvinden. Dat er in Nederland (ook) geen (bestuursrechtelijke) ontnemingsmaatregel bestaat bij overtredingen van de Mw maakt dat niet vergelijkbaar met de communautaire boete, omdat zoals gezegd, bij de overgang in 1998 van strafrechtelijke naar bestuursrechtelijke handhaving is afgezien van de invoering van een (bestuursrechtelijke) ontnemingsmaatregel.²⁸

Volgens de rechtbank wordt deze conclusie ook niet anders doordat “in de toelichting bij art. 96 [Mw] door de wetgever is opgemerkt dat voor de aftrekbaarheid van boeten

opgelegd op grond van overtreding van de Mededingingswet, hetzelfde zal gelden als voor boeten, opgelegd door de Commissie voor overtreding van de mededingingsregels van het EG-Verdrag”.²⁹

De rechtbank blijft derhalve bij haar conclusie dat de NMa-boetes geen voordeelontnemend karakter hebben, onder de afrekuitsluiting vallen en niet in aftrek kunnen worden gebracht. Het beroep van Rietvink wordt ongegrond verklaard.

Commentaar

Ten aanzien van deze uitspraak van de Rechtbank Haarlem zou ik graag een drietal punten becommentariëren. Allereerst de manier waarop de rechtbank het argument van Rietvink dat het voordeelontnemende karakter van de boete wordt bevestigd doordat die omzetterelateerd is waardoor eventuele kartelwinst wordt afgeroomd, op verkeerde gronden terzijde schuift. Ten tweede de zeer formeeltechnische motivering waarom een communautaire boete volgens de rechtbank wel een voordeelontnemend karakter heeft en deze niet vergelijkbaar is met een NMa-boete, terwijl daar mijns inziens materieelrechtelijk veel op is af te dingen. En ten slotte de conclusie dat de definitie van de bestuurlijke boete in de fiscale wetgeving geen ruimte laat voor splitting van de boete, waardoor de boete maar één karakter kan hebben: of bestraffend, of voordeelontnemend en dus niet kan worden gesplitst, terwijl dat blijkbaar wel kan bij een communautaire boete.

1. Omzetterelateerd = niet voordeelontnemend

De rechtbank gaat in de hiervoor geciteerde rechtsoverweging 4.13 vrij uitvoerig in op de vraag of een omzetterelateerde boete voordeelontnemend werkt, met name door een vergelijk te maken met de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr. De Rechtbank Haarlem vergelijkt daarbij de manier waarop onder art. 36e Sr met (i) de omzet en (ii) de kosten wordt omgegaan met de manier waarop daarmee wordt omgegaan bij de totstandkoming of zo u wil de berekening van de NMa-boete. De vergelijkingen die de Rechtbank Haarlem maakt, gaan wat mij betreft in beide gevallen mank.

(i) Volgens de rechtbank heeft de omzet die de NMa gebruikt als boetegrondslag geen “enig verband” met de overtreding, omdat het de volledige omzet van beboete onderneming zou betreffen, terwijl bij een ontnemingsmaatregel is vereist dat er een direct verband bestaat tussen de (te ontnemen) opbrengst en de overtreding. Dat is wat mij betreft onjuist en het lijkt erop dat de rechter hier twee omzettebegrippen door elkaar haalt.

Als startpunt van de boeteberekening gebruikt de NMa de betrokken omzet.³⁰ Die omzet heeft wel degelijk een rechtstreeks verband met de overtreding. Weliswaar wordt bij de betrokken omzet aangesloten om – zoals ook de rechtbank aangeeft in rechtsoverweging 4.11 –

20 Nr. 05/1452 LJN: AX7112, VN 2007/18.2.3.

21 R.ov. 4.14.

22 Verordening Nr. 17: Eerste verordening over de toepassing van de artikelen 85 en 86 van het Verdrag (Pb 1962, 13/204).

23 R.ov. 4.16.

24 door middel van de Wet economische delicten.

25 R.ov. 4.16.

26 R.ov. 4.15.

27 Art. 3.14, lid 3, Wet inkomstenbelasting 2001.

28 R.ov. 4.16.

29 R.ov. 4.17.

30 Gedefinieerd in Par. 1 sub d van de NMa boetecode (Stcrt. 29 juni 2007, nr. 123; Stcrt. 10 oktober 2007, nr. 196) als: ‘de waarde van alle transacties, die door een overtreder tijdens de totale duur van een overtreding is behaald met de verkoop van goederen en/of levering van diensten waarop die overtreding betrekking heeft, onder aftrek van over de omzet geheven belastingen’.

primair de marktmacht van de onderneming en daarmee de ernst en de duur van de overtreding tot uitdrukking te brengen, maar dat doet in het geheel niets af aan het directe verband dat de betrokken omzet heeft met de overtreding; dat verband kan immers niet worden ontkend, zoals de rechtbank dat nu expliciet wel doet. De Mw kent (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 voortgaand aan het boetebesluit. Die omzet vereist/heeft inderdaad geen direct verband met de overtreding.

Waar de NMa-boete is gebaseerd op de *betrokken* omzet, lijkt de rechtbank in haar overweging – en wat mij betreft onterecht – naar de *totale* omzet van de 10%-grens van art. 57 Mw te verwijzen waar naar de gehele omzet van de onderneming wordt gekeken. Het lijkt er dus op dat de rechtbank de twee omzetbegrippen verwart (de *totale* omzet van art. 57 Mw en die van de *betrokken* omzet van de Boetecode). En dat terwijl in beide aan Rietvink opgelegde boetes niet werd toegekomen aan de maximale boetegrens van 10% van art. 57 Mw. De NMa achtte – toevallig genoeg – 10% van de *boetegrondslag* gerechtvaardigd. Wellicht dat de hantering van dezelfde 10%-marge de rechtbank op het verkeerde been heeft gezet. Reden waarom haar huidige motivering niet overtuigt.

Daarnaast vormt omzet volgens de rechtbank – citerend uit de parlementaire geschiedenis – geen indicatie voor winst of verlies, aangezien ook bij een grote omzet immers verlies kan worden geleden. De NMa denkt daar blijkbaar anders over; in haar Boetecode geeft zijn aan dat: “[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).”³¹ De NMa gaat er dus wel degelijk van uit dat door de betrokken omzet te nemen als boetegrondslag daarmee ook het eventuele voordeel van de overtreder wordt geraakt. Dat is ook logisch, want als er sprake is van een kartelwinst, dan zal deze immers in de betrokken omzet tot uitdrukking komen. Bovendien kan zelfs bij een bedrijfseconomisch verlies nog steeds sprake zijn van een voordeel voor de karteldeelnemer, wanneer door de vorming van het kartel het verlies beperkter is gebleven dan het geval wanneer er geen kartel zou zijn geweest. Bij een verlies zou er paradoxaal genoeg dus nog steeds een wederrechtelijk voordeel kunnen zijn. De betrokken omzet is wat mij betreft dan ook juist het startpunt waaruit het met de karteldeelname behaalde voordeel kan worden berekend.

(ii) De rechtbank geeft voorts aan dat bij een omzetge-relateerde boete geen rekening wordt gehouden met de kosten en dat daardoor het onrechtmatig verkregen voordeel niet wordt berekend en daarmee het voordeelontnemend karakter ontbreekt. Zij verwijst daarbij expliciet naar het feit dat kosten bij de berekening van het te ontnemen voordeel onder art. 36e Sr wél worden meegenomen. Het feit dat bij de ontnemingsmaatregel kosten wel worden meegenomen en bij de NMa-boete

niet, leidt wat mij betreft niet tot de conclusie dat de boete daarmee geen voordeelontnemend karakter heeft. Integendeel, het omgekeerde is immers (net zo) waar: wanneer de boete is gebaseerd op alleen de betrokken omzet en er geen rekening is gehouden met de kosten, betekent dat dat de boete een hoger bedrag omvat dan het (netto-)voordeel. Daaruit kan slechts worden geconcludeerd dat de boete niet uitsluitend kan worden gezien als ontneming van het genoten voordeel, maar een surplus kent. Dat surplus kan worden gezien als het bestraffende gedeelte van de boete.³² Bovendien wordt in de communautaire boete ook geen expliciet onderscheid gemaakt tussen het voordeelontnemende en bestraffende gedeelte, terwijl de rechtbank wel heeft geaccepteerd dat die boete (ook) een voordeelontnemend karakter heeft (zie hierna onder 2).

Om deze redenen vind ik de motivering van de Rechtbank Haarlem allerminst overtuigend. Als er kartelwinst is geboekt, ligt die juist besloten in de *betrokken* omzet. Een NMa-boete waarbij een percentage van de betrokken omzet wordt gehanteerd, werkt in dat geval dus wel degelijk voordeelontnemend. Dat dan geen rekening wordt gehouden met de kosten, kan niet tot de conclusie leiden dat die NMa-boete dan geen voordeelontnemend karakter heeft.

2. Vergelijking met Communautaire boete

Zoals gezegd heeft de(zelfde) Rechtbank Haarlem in een eerdere procedure wél de aftrek toegestaan van een aan een Nederlandse B.V. doorbelaste kartelboete van de Europese Commissie.³³ Naar het zich laat aanzien³⁴ gaat het hier om de boete van € 85,8 miljoen die is opgelegd aan de Gebrüder Knauf Westdeutsche Gipswerke KG (Knauf KG) voor deelname aan het Gipsplaten-kartel in de Benelux, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Knauf KG had de boete gedeeltelijk – voor € 2,5 miljoen – doorbelast aan een het Nederlandse verkoopkantoor van de Knauf-groep: X B.V.; overigens heeft de belastingdienst daartegen hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Amsterdam en heeft de Europese Commissie zich gemeld – of in de ogen van het

³² Overigens lijkt het tot uitgangspunt nemen van de bruto-omzet als uitgangspunt van de boete op de Duitse equivalent van de ontnemingsmaatregel: de regeling van het Verfall. Waar die voorheen was gebaseerd op het nettoprincipe (lees: opbrengst minus kosten) is die nu gestoeld op het brutoprincipe (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. Betoogd wordt onder andere dat het deel van het Verfall dat uitgaat boven het nettovoordeel als bestraffend moet worden opgevat. Vgl. 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), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2001, p. 89-94.

³³ Rechtbank Haarlem, 22 mei 2006, nr. 05/1452, LJN: AX7112 (VN 2007/18.2.3).

³⁴ Een vergelijking tussen de geciteerde boetebeschikking in het arrest in eerste aanleg met de gepubliceerde boetebeschikking op de website van het DG Mededinging doet dit vermoeden, aangezien die (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)), waartegen Knauf Gips KG onsuccesvol een beroep tot nietigverklaring heeft ingesteld (zaak T-52/03, arrest van het GvEA van 8 juli 2008, zie ook het rechtspraakoverzicht van Y. de Muynck en D.J.M. de Grave in AM 2009, p. 5) en waartegen zij een hogere voorziening heeft ingesteld (C-407/08 P, Pb 2008, C313/13).

³¹ Par. 12 van de NMa boetecode.

Rechtspraak

Gerechtshof: (misschien) onbevoegd opgedrongen – als *amicus curiae*,³⁵ om te betogen dat “[d]e fiscale aftrekbaarheid van de boeten de afschrikkende werking ervan aanzienlijk kunnen beperken en de doelstellingen van het Verdrag en in het bijzonder de toepassing van de mededingingsregels [zou] ondermijnen.”³⁶

Knauf KG heeft de boete die de Commissie haar heeft opgelegd zelf opgesplitst in een leedtoevoegend en een voordeelontnemend gedeelte. Knauf KG heeft naar eigen zeggen het leedtoevoegende gedeelte voor eigen rekening genomen en alleen het voordeelontnemende deel doorbelast aan X B.V. die dat vervolgens in aftrek heeft willen brengen, hetgeen de Rechtbank Haarlem toestond.

In de uitspraak van de Rechtbank Haarlem in de Rietvink-zaak kon de rechtbank niet om dit precedent heen. Op een wat mij betreft erg formeeltechnische manier probeert de rechtbank duidelijk te maken dat een boete voor deelname aan een kartel opgelegd door de Commissie niet te vergelijken is met een boete van de NMa. De kapstok waaraan de motivering wordt opgehangen is art. 36e Sr. Daarbij verliest de rechtbank de vele relevante materiële overeenkomsten tussen de NMa- en de communautaire boete uit het oog, waardoor de motivering mij allerminst overtuigt. Dat geldt eens te meer, omdat de materieelrechtelijke aspecten van de communautaire boete – die dus sterk overeenkomen met die van de NMa-boete – voor de rechtbank reden was te oordelen dat de communautaire boete zowel voordeelontnemend als een bestraffend karakter had.

In haar uitspraak van 3 oktober 2008 in de Rietvink-zaak geeft de rechtbank aan dat zowel het Nederlandse bestuursrecht en met name dan de Mw als ook het gemeenschapsrecht geen equivalent kennen van de ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr; dat is een overeenkomst, maar dan laat de rechtbank haar redenering over beide boetes uiteen lopen. Ten aanzien van de NMa-boete concludeert de rechtbank met een *a contrario* redenering dat het ontbreken van een ontnemingsmaatregel in het Nederlandse bestuursrecht betekent dat de wetgever er blijkbaar bewust voor heeft gekozen om af te zien van voordeelsontneming bij het opleggen van bestuurlijke boetes en die alleen een bestraffend – en dus geen voordeelontnemend – karakter hebben. Andersom

concludeert de rechtbank ten aanzien van de communautaire boete dat het ontbreken van een equivalent van de ontnemingsmaatregel in het communautaire recht betekent dat voordeelsontneming dient plaats te vinden via het opleggen van een boete en die boete dus gedeeltelijk een bestraffend en voordeelontnemend karakter heeft.³⁷ Daarna concludeert de rechtbank – via een cirkelredenering – dat de Nederlandse bestuurlijke boete verschilt van de communautaire boete, omdat de Nederlandse boete alleen bestraffend is, terwijl de communautaire boete ook voordeelontnemend is. Deze *a contrario* en aansluitende cirkelredenering kunnen mij allerminst overtuigen. Heeft de Nederlandse wetgever er inderdaad voor gekozen geen voordeelsontneming te laten plaatsvinden via de bestuurlijke boete? En geldt dat dan voor alle bestuurlijke boetes? Of voor boetes op grond van de Mw juist weer niet, aangezien die voor wat betreft hun aftrekbaarheid juist aansluiten bij hun communautaire evenknie, zoals expliciet blijkt uit de parlementaire geschiedenis bij art. 96 Mw. Een *a contrario* redenering om te construeren wat de wetgever heeft bedoeld, vind ik net zo raadgevend als koffiedik kijken. Of zoals Scholten dat reeds verwoordde: “[v]an wat de wetgever gedaan zou hebben, als hij gedacht had aan iets, waaraan hij in werkelijkheid niet dacht, weten we niets”.³⁸ Bovendien overtuigt deze motivering eveneens niet, omdat de rechtbank hiermee simpelweg voorbij gaat aan de materiële overeenkomsten tussen de NMa en de communautaire boetes en niet motiveert waarom zij daaraan voorbij gaat. In de uitspraak van 22 mei 2006 in de Knauf-zaak benoemt de rechtbank de doorslaggevende materieelrechtelijke elementen waarom de communautaire boete wel gedeeltelijk een voordeelontnemend karakter heeft. In rechtsoverweging 5.7 van de Knauf-zaak oordeelt de rechtbank dat die boete zowel punitieve als voordeelontnemende elementen bevat. Bestraffend zijn “[i] de benaming van de sanctie als ‘geldboete’, [ii] het middel van de vermogenssanctie, en [iii] het vereiste dat uitsluitend met opzet begane inbreuken worden beboet. Daarentegen duiden [a] de afwezigheid van een absoluut boetep plafond, [b] de ontkenning van het strafrechtelijk karakter in artikel 15, vierde lid, Vo. 17, [c] de richtsnoerbepaling dat de werking afschrikwekkend moet zijn, en [d] het feit dat het bedrag van de boete mede gebaseerd is op behaalde omzet van eiseres, op het voordeelontnemend karakter van de sanctie.” Dat is volgens mij niet anders voor de NMa-boete, met uitzondering van het feit dat de Mw niet expliciet aangeeft dat er geen sprake is van een ‘strafrechtelijk karakter’ (in tegenstelling tot art. 15, lid 4, Vo. 17 en het thans geldende art. 23, lid 5, Vo. 1/2003)³⁹.

Andersom concludeert de rechtbank in de Rietvink-zaak

35 Op grond van art. 15 lid 3 van Vo. 1/2003.

36 Gerechtshof Amsterdam van 12 september 2007, 06/00252, LJN: BB3356, ingeschreven bij het HvJEG onder C-429/07 (VN 2008/2.10); bij het ter perse gaan van dit nummer had de AG nog niet geconcludeerd in die zaak; zijn conclusie stond gepland voor 5 maart 2009; het is mij overigens onduidelijk waarom in deze zaak anonimiserings heeft plaatsgevonden bij verwijzing, aangezien de naam van Knauf AG en ook de verkorte en volledige boetebeschikking zijn terug te vinden in het publicatieblad, respectievelijk op internet; dit is eens temeer bevreemdend aangezien de Nederlandse belastingrechter bij verwijzing naar het HvJ juist de anonimiserings laat varen die hij normaliter toepast bij publicatie van zijn arresten in Nederland (met uitzondering van de zaken C-376/03, D. en C-470/04 N.). Wattel geeft overigens aan dat de aftrekbaarheid van het voordeelontnemende gedeelte van de boete geen afbreuk doet aan de effectiviteit (P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (FM nr. 58), Deventer: Kluwer 1992, p. 138). Dat is niet nader onderbouwd, maar naar ik aanneem komt hij – wat mij betreft terecht – tot die conclusie, omdat de kartelwinst in het verleden ook al eens belast is geweest en de (latere) aftrek dan dus neutraal uitwerkt ten aanzien (van de effectiviteit) van de boete. De aftrek van het voordeelontnemende gedeelte van de boete is wat mij betreft aan te merken als een correctie op de in het verleden belaste kartelwinst en niet zozeer aan te merken als de aftrek van de boete waarmee die boete gedeeltelijk op de fiscus wordt afgewenteld.

37 Overigens was het mijns inziens vanuit proceseconomisch perspectief nuttig geweest wanneer het Gerechtshof Amsterdam naast de vraag of de Commissie formeelrechtelijk bevoegd is te interveniëren in een fiscale zaak ook de prejudiciële vraag had gesteld omtrent het bestraffende of voordeelontnemende karakter van de communautaire boete (bijvoorbeeld in het geval de eerste vraag positief moet worden beantwoord).

38 Asser/Scholten, *Algemeen deel*, Zwolle: Tjeenk Willink 1974, p. 70; zie ook het gebruik van dit citaat door Borgers in zijn annotatie bij NJ 2008/288.

39 Verordening (EG) nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag (Pb 2003, L1/1).

dat er sprake is van punitieve sanctie of procedure, onder andere omdat volgens de parlementaire geschiedenis bij art. 56 Mw wordt voldaan aan de eisen van art. 6 EVRM; dat is evenwel niet anders voor communautaire boetes. Ook communautaire boetes wegens overtreding van het kartelverbod vormen een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM⁴⁰ (in weerwil wellicht van art. 15, lid 4, Vo. 17) en andersom komen de eisen die art. 6 EVRM stelt als algemeen beginsel van gemeenschapsrecht de communautaire mededingingsrechtelijke (boete)procedure 'ingefietst'.⁴¹ Ook daarin komen communautaire boetes en NMa-boetes dus overeen en wat mij betreft wordt daarmee het verschil tussen het expliciete ontbreken van het 'strafrechtelijk karakter' op grond van art. 15, lid 4, Vo. 17 teniet gedaan.

Overigens is het onzinnig dat de rechtbank art. 6 EVRM erbij haalt om te ondersteunen dat NMa-boetes niet voordeelontnemend zou zijn. Een ontnemingsmaatregel, zoals die van art. 36e Sr, wordt door het EHRM namelijk óók als 'criminal charge' aangemerkt.⁴² Het feit dat art. 56 Mw aan art. 6 EVRM voldoet, zegt dan ook niets over het punitieve of voordeelsontnemende karakter van de NMa-boete; zowel het opleggen van een punitieve als een voordeelsontnemende boete is immers een 'criminal charge' onder art. 6 EVRM.

Uit de parlementaire geschiedenis van art. 57 Mw blijkt volgens de rechtbank dat de bij het bepalen van de boete primair rekening wordt gehouden de ernst en de duur van de overtreding en dat omzet 'slechts' een indicatie voor marktmacht is en die laatste op haar beurt weer van belang voor het vaststellen van de ernst van de overtreding. Uit de boeterichtsnoeren van de Commissie van 1998 die van toepassing waren in de Knauf-zaak blijkt dat het daar ook de "zwaarte en de duur van de inbreuk [moeten worden] bepaald".⁴³ Ten aanzien van het bepalen van de relatieve marktmacht van de deelnemers aan het gipsplaten-kartel hanteert de Commissie de betrokken omzet.⁴⁴ De nieuwe boeterichtsnoeren van de Commissie uit 2003 komen daarmee overeen.⁴⁵ Ook hierin is dus

geen verschil tussen NMa-boete en communautaire boete.⁴⁶

De elementen van de NMa-boete die de rechtbank in de Rietvink-zaak hebben doen concluderen dat die een bestraffend karakter heeft, komen overeen met de communautaire boete. Andersom komen de elementen van de communautaire boete die de rechtbank in de Knauf-zaak hebben doen concluderen dat die deels een voordeelontnemend karakter heeft, overeen met de NMa-boete. Als dan in de parlementaire geschiedenis bij art. 96 Mw wordt aangegeven dat voor wat de aftrekbaarheid van de NMa-boete hetzelfde zal gelden als voor communautaire boetes én de boetes komen materieelrechtelijk gezien zo sterk overeen, dan acht ik een motivering om dat opzij te schuiven op de hiervoor beschreven zuiver formeeltechnische manier ruimschoots onvoldoende.

In rechtsoverweging 4.11 van de Rietvink-zaak overweegt de rechtbank ten aanzien van de NMa-boete dat het "niet [is] uitgesloten dat een bestraffende boete voordeelafnemende elementen bevat". In rechtsoverweging 4.16 van onderhavige uitspraak achtte zij het "[n]iet uitgesloten (...) dat de geldboete van de Commissie (...) zowel bestraffende als voordeelontnemende elementen bevat". Mijns inziens bevestigen deze opmerkingen van de rechtbank – die weliswaar tekstueel anders zijn opgebouwd, maar qua strekking gelijk zijn – dat de boetes materieel gezien overeenkomen en dat voor beide dezelfde conclusie had moeten gelden, althans dat een verschillende conclusie onlogisch is.

3. Absolute karakter bestuurlijke boete

Alles lijkt te vallen of te staan met het absolute bestraffende karakter dat de rechtbank aan de bestuurlijke boete toeschrijft. In rechtsoverweging 4.8 concludeert de rechtbank dat het karakter in zijn geheel moet worden gezien en er dus geen mogelijkheid is de boete te splitsen, ook al bevat het voordeelontnemende elementen. Dat is ingegeven door het feit dat het begrip 'bestuurlijke boete' is gedefinieerd in lid 3 van de aftrekuitsluiting – in de fiscale wetgeving dus. Daarin is aangegeven dat "een bestuurlijke boete die is gericht op bestraffing" niet aftrekbaar is. De rechtbank komt via een strikt tekstuele uitleg tot haar allesbepalende opvatting dat de bestuurlijke boete niet kan worden gesplitst. Dat was volgens de rechtbank anders geweest als er had gestaan dat een bestuurlijke boete niet aftrekbaar is voorzover die is gericht op bestraffing. Die redenering acht ik te mager om voorbij te gaan aan de hiervoor genoemde materieelrechtelijke overeenkomsten met de communautaire boete. Bovendien staat in de tekst van de fiscale bepaling omtrent de aftrekuitsluiting van de communautaire boete ook niet dat die niet aftrekbaar is "voorzover die is gericht op bestraffing" en voor het overige (voordeelontnemende) dus wel.

Waarom de bestuurlijke boete is gedefinieerd in de fiscale wetgeving, blijkt uit de memorie van toelichting bij

40 Erkend door de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens in de zaken SA Stenuit/Frankrijk (verzoekschrift nr. 15598/85, beslissing van 11 juli 1989, D.R. 61, p. 125-131, § 62) en M. & Co./Duitsland (verzoekschrift nr. 13258/87, beslissing van 9 februari 1990, D.R. 64, p. 146-153); zie nader en uitgebreid: A. Andreangeli, EU Competition Enforcement and Human Rights, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2008.

41 Zie onder andere de arresten van het HvJEG van 9 november 1983 in zaak 322/81, Michelin, (Jurispr. 1983, p. 3461), r.o. 7; van 18 oktober 1989 in zaak 374/87, Orkem (Jurispr. 1989, p. 3283), r.o. 32 e.v. en ook van het GvEA van 20 februari 2001 in zaak T-112/98, Mannesmannröhren-Werke (Jurispr. 2001, p. II-729); voor een overzicht van de rechten die voortvloeien uit een recht op een eerlijk proces, zie de conclusie van AG Geelhoed van 12 september 2006 in zaak C-411/04 P, Salzgitter Mannesmann (Jurispr. 2007, p. I-959), par. 51 e.v.; ook het in art. 7 EVRM neergelegde beginsel van 'ne bis in idem' is van toepassing op communautaire boetes voor schending van het mededingingsrecht (zie HvJEG 29 juni 2006, zaak C-308/04 P, SGL Carbon (Jurispr. 2006, p. I-5977), r.o. 26 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Arrest van het EHRM van 1 maart 2007, zaak nr. 30810/03, Geerings, NJ 2007/349 en ook Borgers, a.u., p. 116-118.

43 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 (Pb 1998, C9/3).

44 Par. 546 van de boetebesluiting.

45 Par. 2 en 6 van de Richtsnoeren voor de berekening van geldboeten die uit hoofde van artikel 23, lid 2, onder a), van Verordening (EG) nr. 1/2003 worden opgelegd (Pb 2006, C210/2).

46 Zie over de verschillen en overeenkomsten tussen de NMa Boetecode en de Boeterichtsnoeren van de Commissie: E. Jutten, J. Rosenstok, 'Nieuwe Boetecode, nieuwe clementierichtsnoeren: effectieve handhaving met stok en wortel', AM 2007, p. 169.

Rechtspraak

de definitie van de bestuurlijke boete in de aftrekuitsluiting. Daar is aangegeven dat “[d]e inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht zal bewerkstelligen dat de definitiebepaling kan worden vervangen door een verwijzing naar de Algemene wet bestuursrecht.”⁴⁷ Alvast vooruitlopend op de vierde tranche vinden we als definitie van een bestuurlijke boete: “de bestraffende sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom.”⁴⁸ Die definitie is nagenoeg gelijk aan de huidige definitie in fiscale wetgeving. Ook daar zouden we tekstueel gezien klaar zijn: geen splitsing mogelijk. Maar in de memorie van toelichting bij die bepaling is aangegeven dat “[e]en bestuurlijke boete (...) een sanctie [is] met een punitief karakter (...) De boete maakt de overtreding ook niet ongedaan – hoogstens indirect, door het afkomen van door de overtreding verkregen economisch voordeel”.⁴⁹ Ondanks de bevestiging van het primaire bestraffende karakter, lijkt ook hier een voordeelontnemend element niet uitgesloten. Waarom een bestuurlijke boete niet net als een communautaire boete te splitsen is, valt dan ook niet in te zien; dat de strikt tekstuele uitleg van lid 3 dat niet lijkt te ondersteunen vind ik niet overtuigend. En hoezo is splitsing niet mogelijk? De rechtbank overwoog in rechtsoverweging 5.8 in de Knauf-zaak dat zich bij de splitsing “evenwel het probleem aan[dient] 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.” Dat had wat mij betreft ook gemogen bij de NMa-boete, althans ik ben niet overtuigd van de motivering om dat niet te doen.

4. Tot slot

Voorlopig geldt (voor de Rechtbank Haarlem in ieder geval) dat boetes van de NMa wegens karteldeelname geen voordeelontnemend karakter hebben en dus niet aftrekbaar zijn van de Vennootschapsbelasting en die van de Europese Commissie wel. Wat mij betreft had voor beide dezelfde conclusie moeten gelden, althans is een verschillende conclusie onlogisch.

Vaak luidde het adagium dat het niet uitmaakte of de Commissie of de NMa achter een kartel aanging: je wordt of door de hond of door de kat gebeten – zeker nu de NMa sinds Verordening 1/2003 ook boetes mag/moet opleggen voor overtredingen van art. 81 EG. Met het onderscheid dat de rechtbank Haarlem hanteert, is dat wellicht toch anders: 25,5% korting op Commissieboetes; op NMa-boetes niet.

WG⁵⁰

47 TK 2003-2004, 29 035, nr. 3, p. 12

48 Art. 5.4.1.1., lid 1 Vierde Tranche AWB.

49 TK 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 133.

50 Met dank aan prof. mr. M.J. Borgers voor zijn kritische blik en nuttige commentaar op deze annotatie. De in deze annotatie ingenomen standpunten blijven vanzelfsprekend voor rekening van de auteur.