



# Ontduiken en ontgaan van belasting juridisch en sociologisch gezien

MR. M. A. WISSELINK

## Inleiding

Juristen, sociologen en economen hanteren in de praktijk vaak verschillende begripsinhouden wanneer zij dezelfde terminologie gebruiken. Gezien het verschillende onderzoeksveld van de desbetreffende takken van wetenschap is het voor een socioloog of econoom ook in feite nauwelijks mogelijk een exact beeld te hebben van b.v. juridische of belastingrechtelijke begrippen, laat staan dat onderscheid gemaakt wordt tussen geldend en wenselijk recht. Dat gebeurt b.v. ook bij het verschil tussen strafbaar gestelde ontduiking en ontgaan van belasting, en belastingrechtelijk aantastbaar (tot heffing leidend gedrag) en geoorloofd ontgaan van belasting. Ik meen dat economen en sociologen een meer dan oppervlakkige kennis van juridische begrippen nodig hebben als deze mede object van hun onderzoek zijn.

## Verschillen in begripsinhoud

Ten eerste is er belastingfraude in *strafrechtelijke* zin: het wel of niet strafbare ontgaan van belasting. Ten tweede is er het onderscheid tussen gedrag dat volgens normen van geldend *belastingrecht* „illegaal” is (d.w.z. dat gedrag dat niet de ermee beoogde belastingbesparing of het ermee bedoelde ontgaan van belasting ten gevolge heeft) en het gedrag dat bestaat in een belastingrechtelijk geoorloofd ontgaan of vermindering van belastingheffing.

Het eerste betreft de schending van strafrechtelijke normen. Daarvoor zijn algemeen de termen belastingontduiking, belastingfraude, of fiscale fraude in gebruik. Het gaat hier om het niet, onjuist, of onvolledig verschaffen van informatie aan de fiscus, via aangiften of anderszins. Er moet daarbij óf opzet, óf ten minste een niet te geringe mate van schuld in de zin van verwijtbaarheid aanwezig zijn. Niet te verwijten vergissingen omtrent een belastbare positie leiden tot straffeloosheid. Men moet goed in het oog blijven houden — en daar ligt, zoals ik verscheidene malen in

persoonlijke gesprekken ervaren heb, een moeilijkheid voor niet-juristen, bijvoorbeeld economen en sociologen — dat bij het proces van het onderzoek naar strafbaar belastinggedrag de aanwezigheid van belastbaarheid volgens de *belastingwet* (het belastingrecht) reeds een voorafgaande noodzakelijke voorwaarde, een *conditio sine qua non* is.

Er moet dan sprake zijn van een heffing volgens een of andere heffingswet

---

**Deze rubriek wordt verzorgd door het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam**

---

(b.v. de Wet inkomstenbelasting). Meneer A heeft b.v. wel degelijk f. 100.000 belastbare winst behaald op een handelstransactie. Vervolgens wordt dit verzwegen, niet via een aangiftebiljet aangegeven, en dan pas komt het strafrecht in actie, dat dit gedrag als een bijzonder delict — fiscale fraude — strafbaar stelt. De tegenstelling tussen belastingrechtelijk „onwettig” ontgaan en geoorloofd ontgaan van belasting kan als volgt nog worden toegelicht.

Er is de tegenstelling tussen gedrag waarmee geheel volgens tekst, doel en strekking van de belastingwet belasting kan en mag worden ontgaan (men kiest eenvoudig de goedkoopste weg, of men vermijdt een belastbaar feit door b.v. geen extra arbeid te verrichten), en gedrag waarbij nog nèt conform de tekst, maar niet meer in overeenstemming met de ratio der wet wordt gehandeld, zoals die uit de parlementaire wetgeschiedenis naar voren komt, of, bij gebrek aan een duidelijke wetshistorie, anderszins. Het laatstbedoelde bedrag brengt dan belastbaarheid met zich op grond van ruime methoden van wetsuitleg (met name die naar doel en strekking, of ook de z.g. teleologische) of speciale methoden van wettoepassing zoals die der „schijnen- en wezen-toetsing” en de *fraus legis* methode.

Uiteraard kunnen in de praktijk beide vormen van „onwettigheid”, strafrechtelijke en zuiver fiscale, samenlopen, b.v. als een gewiekste belastingbesparings-

constructie, die via *fraus legis* aantastbaar zou zijn — en die dus een bepaalde belastingheffing met zich zou brengen —, geheel of gedeeltelijk voor de fiscus wordt verzwegen, en wel in die mate, dat dit onder de delictsomschrijving van fiscale fraude valt. In zo'n geval is er in het vlak van wetsuitvoering een beleidsvrijheid (op grond van o.a. de artikelen 80 e.v. AWR) om te kiezen of men de zaak belastingrechtelijk (b.v. navordering plus boete) afdoet of dat men de zaak zo ernstig vindt dat de strafvervolgingsorganen dienen te worden ingeschakeld.

## Brüll en Van de Braak over ontduiken en ontgaan van belasting

In een publikatie uit 1976 <sup>1)</sup> staat prof. dr. D. Brüll allereerst stil bij het object van de rechtswetenschap. Volgens Brüll is de beoefening van de rechtswetenschap als *legisme*, d.w.z. met als object het geldend recht, met de nadruk op de uitingen van de wetgever, veel te eng. Als econoom van huis uit is hem dit *legisme* ook volkomend vreemd. Brüll gaat uit van een rechtsbegrip dat het gehele intermenselijke gebied omvat en waarvan de wet slechts een min of meer toevallig substraat (uitings- of kenbron) is. *Legisme* is als het ware pre-wetenschappelijk. Volgens Brüll zou men o.a. twee manieren van beoefening van rechtswetenschap binnen dit ruime rechtsbegrip kunnen onderscheiden: de zuiver constaterende methode, die hij de *sociologische methode* noemt, waarmee zijnsoordelen worden nagestreefd ter zake van groepsgegedrag (van belastingplichtigen, van fiscale ambtenaren, van rechters, van fiscale wetenschapsmensen enz.) en een *juridische methode* die tussen *legisme* en de sociologische methode in staat, en die uitgaat van het individu: wat is diens recht, schuld enz., in de ruimste zin bezien, d.w.z. ook los van positiefrechtelijke situaties. Over de sociologische aanpak zegt Brüll nog: „In deze situaties (bedoeld zijn analyses van realiteiten, imponderabilia achter rechtelijke uitspraken; W) vooral blijkt, dat de sociologische benadering van het recht geen terrein voor de vaksocioloog is; hij zou niet eens weten waar hij naar moest zoeken” <sup>2)</sup>. Ik ben het eens

1) Prof. dr. D. Brüll, *Legistische, juridische en sociologische benadering van de belastingfenomenen*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 25 maart 1976.

2) Zie noot 9 van het in noot 1 genoemde artikel van Brüll. Voor zijn andere fiscaal-sociologische werk verwijs ik naar *Fiscale mythologie*, Belastingconsulentendag 1974, Nederlandse Federatie van belastingconsulenten, Deventer, 1974; zie ook zijn diverse oraties, verschillende artikelen in het *Weekblad voor fiscaal recht*, annotaties en artikelen in *FED*, en ook recent zijn beschouwing: De belastingconsulent als type, een sociologische verkenning, in *Wat des keizers is, een bundel opstellen inzake het 25-jarig bestaan van de Nederlandse Orde van belastingadviseurs*, Deventer, 1979, blz. 129-157.

met dit ruime begrip van de rechtswetenschap, dat naast de studie van het geldende recht ook in wezen de hele rechtssociologie ook de belastingsociologie omvat.

Brüll heeft elders specifiek het volgende over ontduiken en ontgaan van belasting gezegd. In zijn fiscale mythologie (zie noot 2, blz. 63) zegt hij, dat hij geen „wetenschappelijk” onderscheid ziet tussen ontduiken en ontgaan van belasting. Naar ik begrijp heeft deze kwalificatie niet alleen op de rechtswetenschap en de belastingrechtwetenschap betrekking, maar vooral ook op de sociologie. Brüll maakt vervolgens duidelijk, dat hij met „fraude” eigenlijk het totale gedrag van belastingplichtigen, belastingambtenaren, rechters en wetgevers bedoelt. Dat is in zijn geheel bepalend voor een wetenschappelijke definitie 3).

De vraag is of belastingsociologisch niet kan worden onderzocht of het niet betalen van belasting door belastingfraude, dan wel door het geoorloofde, legale ontgaan van belasting wellicht verschillende oorzaken heeft, of kan hebben. Het is denkbaar, dat b.v. een beroepsgroep in een bepaalde stad of regio eerder overgaat tot het ontgaan van belasting dan tot fraude (pakkans, sociale controle enz.). Als dat het geval is, zijn deze positiefrechtelijke verschillen tussen ontgaan en ontduiken wel degelijk „wetenschappelijk” relevant. Daarom vindt ik Brülls formulering in *Wat des Keizers is* (blz. 140) iets te ongenueanceerd 4).

In een *ESB*-artikel (van 7 november 1979) suggereert Van de Braak 5) dat de juridisch bestaande „levensgrote nuances” tussen ontgaan en ontduiken van belasting enz., alleen maar politieke wapenen zouden zijn van (kwaadwillende) belastingplichtigen. Dat lijkt me iets overdreven gesteld; deze nuances kunnen ook sociologisch van belang zijn. Ik zal dit hierna trachten aan te duiden. Een tweede punt is, dat hij stelt dat ook de sociologische beschouwing over belastingfenomenen zoals „de” belastingmoraal *niet* ontkomt aan dualisme. De socioloog zou zich niet alleen met zijnsoordelen moeten bezighouden (*feitelijk* gedrag) maar ook met waardeoordelen (hoe *behoren* belastingbetaler of fiscus zich te gedragen). Ik kan het hier niet geheel mee eens zijn. De socioloog zou zich wél kunnen beperken tot onderzoek naar vragen hoe gedragingen van groepen e.d. *zijn*. Brülls beschouwingen zijn er het bewijs van, dat men dan zeker niet tot een „kil behaviourisme” hoeft af te glijden. Integendeel, er blijft genoeg gelegenheid tot levendigheid in de beschrijving en verklaring der werkelijkheid. Daar hoeft helemaal geen „sociologisch moralisme” aan toegevoegd te worden, zoals Van de Braak zegt, tenzij men er duidelijk bij zegt dat men dan politieke of andere voorkeuren uitspreekt, b.v. op basis van hetgeen van tevoren wetenschappelijk is gevonden.

## Relevantie van verschillen in juridische begripsinhoud

De vraag kan worden gesteld of er wellicht verschillen zijn in oorzaken van het niet betalen van belasting al naar gelang men legaal ontgaat, strafbaar ontduikt, of belastingrechtelijk „illegaal” handelt. Alleen specifiek empirisch onderzoek zou hier opheldering kunnen verschaffen. Zo zou het kunnen zijn dat een bepaalde mate van onvrede van economisch marginaal werkende winkeliers t.a.v. sommige overheidsuitgaven (zoals sociale steunverlening, steun aan grote verliesgevende bedrijven e.d.) hen er *wel* toe brengt elke cent die mogelijk is legaal op belasting te besparen, door grondiger dan anders de aangiften met hun boekhouder of consulent door te nemen of zelfs slimme juridische constructies te overwegen, maar dat een veel grotere prikkel, of een sterk werkende bijkomende oorzaak nodig is om hen tot echte belastingfraude te brengen. Het kan zijn, dat b.v. echte of vermeende onrechtvaardige behandeling door een belastingambtenaar of het op een gegeven moment ontdekken hoe gemakkelijk en ongecorrigeerd zijn buurman al jarenlang weet te frauderen, zo sterke prikkels zijn dat men wél het risico van strafrechtelijke vervolging aandurft, maar zonder zulke sterke prikkels niet.

Dit kan ook wel degelijk *groepsgedragingen* betreffen, b.v. noodlijdende winkeliers in een regio waar grootwinkelbedrijven veel klandizie hebben. Er kunnen ook nog duizend en één andere collectieve zaken aan de orde zijn! Moreel kan ontgaan en ontduiken hetzelfde zijn, uiteraard ook in hun financiële gevolgen, dat wil echter nog niet automatisch en bij voorbaat zeggen dat dit onderscheid empirisch-sociologisch *altijd* irrelevant is. Dat valt zonder nader onderzoek niet te overzien. Concluderend: sociologisch (of ook economisch) kunnen bedoelde juridische verschillen, in niet bij voorbaat reeds kenbare concrete situaties (ook groeps-situaties) soms relevant zijn voor wetenschappelijk onderzoek. Ik stel hier alleen een vraag, een en ander zou vatbaar zijn voor een afzonderlijk wetenschappelijk onderzoek.

**M. A. Wisselink**

- 3) Brüll herhaalt dit in een andere context in *Wat des Keizers is*, blz. 140 (zie noot 2).
- 4) Brüll heeft in een later artikel in het *Weekblad voor Fiscaal Recht* (van 14 augustus 1980) echter opgemerkt dat onderzocht zou moeten worden of het onderscheid tussen frauderen en ontgaan een functie heeft nu zeer uiteenlopende groepen in de samenleving daaraan zo hardnekkig vasthouden.
- 5) H. J. van de Braak, *Belastingweerstand en maatschappelijke orde*, *ESB*, 7 november 1979, blz. 1173-1175.