

**Reacties op onbestrafte overtredingen: de rol van motieven en identificatie bij de omgang met onbestrafte belastingovertredingen in de tuin- en akkerbouw**

Peter Mascini, Jelle Jaspers, Judith van Erp

## ***Inleiding***

Veel toezichthouders worstelen met de vraag hoe ze hun controle- en inspectiecapaciteit het best kunnen inzetten. Het is immers vaak niet mogelijk om alle onder toezicht gestelde bedrijven frequent te controleren. Vaak is een vorm van selectie noodzakelijk.

Een mogelijk gevolg hiervan is dat een deel van de overtredingen die worden gepleegd, niet wordt gedetecteerd en bestraft. Dat roept de vraag op naar het effect van onbestrafte overtredingen op het nalevingsgedrag van ondernemingen. Als ondernemers de indruk hebben dat overtredende concurrenten 'ermee weggkomen', kan dat het draagvlak voor regelnaleving ondermijnen en gevoelens van onrechtvaardigheid oproepen. In deze studie onderzoeken we hoe ondernemers reageren als ze zien dat overtreders niet worden bestraft.

## ***Motieven voor naleving***

### **Instrumentele motieven**

Ondernemers die gedreven worden door instrumentele motieven, wegen de kosten van een overtreding af tegen de baten ervan. De kosten kunnen zowel uit formele sancties bestaan, als uit reputatieschade als gevolg van negatieve reacties van certificerende instanties, afnemers, aandeelhouders en investeerders.

Het uitblijven van straf geeft het signaal dat de pakkans van overtredingen laag is en dat concurrenten voordeel kunnen behalen door regelovertrading. We verwachten dat dit de kosten-batenverhouding tussen naleving en overtreding zodanig kan wijzigen dat zij zelf ook de regels gaan overtreden.

### **Normatieve motieven**

#### ***Plichtsbesef***

Plichtsbesef heeft betrekking op morele principes die los staan van wat anderen doen. Ondernemers hebben de normen die in de regels vervat liggen geïnternaliseerd. We verwachten daarom dat ondernemers die regels naleven vanuit plichtsbesef hun naleefgedrag niet laten beïnvloeden door informatie over onbestrafte regelovertrading van andere bedrijven.

### *Sociale norm*

Ondernemers die gedreven worden door groepsnormen hebben behoefte aan sociale acceptatie. Deze ondernemers passen hun gedrag aan aan de sociale norm. We verwachten dus dat ondernemers die handelen vanuit de behoefte aan sociale acceptatie de regels gaan overtreden, als zij zien dat anderen dit ook doen. Als zij daarentegen denken dat hun gemeenschap de regels onderschrijft, zullen zij zelf de regels blijven naleven en de regelovertreders proberen te bewegen zich in de toekomst alsnog aan de regels te houden.

### *Samenspel van motieven*

De meeste wetenschappers gaan ervan uit dat een combinatie van instrumentele en normatieve motieven ten grondslag ligt aan naleving. Ook in dit onderzoek houden we de mogelijkheid open dat deze motieven allemaal een rol spelen in de manier waarop bedrijven omgaan met het uitblijven van sancties voor regelovertredingen door andere bedrijven.

### **Groepsidentificatie**

Naast nalevingsmotieven hangt de reactie van ondernemers vermoedelijk af van hun verhouding tot de niet bestrafte regelovertreder. Identificeren zij zich sterk met de regelovertreder (bijvoorbeeld een collega), dan spreken we van een ingroup. Identificeren zij zich zwak met de regelovertreder (bijvoorbeeld een concurrent), dan spreken we van een outgroup.

Volgens de sociale identiteitstheorie (Tajfel & Turner, 1986) zijn mensen geneigd zich te conformeren aan de sociale normen van de ingroup, maar niet aan die van de outgroup. We verwachten daarom dat wanneer regelovertreding in de ingroup onbestraft blijft, ondernemers de regels ook gaan overtreden. Wanneer regelovertreding in de outgroup onbestraft blijft, zullen ondernemers daarentegen de regels blijven naleven en de overtreders tot naleving proberen te bewegen.

Overigens zijn de grenzen tussen in- en outgroups niet altijd eenduidig. Naarmate ondernemers een sterker onderscheid maken tussen in- en outgroup, zijn beide tendenties sterker.

## ***Verwachtingen***

De verwachte reacties kunnen als volgt worden samengevat.

---

<b>Motief voor naleving</b>	<b>Reactie op uitblijven van bestraffing</b>
Instrumenteel	Overnemen van het waargenomen overtredingsgedrag voor zover dat lonend is
Plichtsbesef	Geen reactie (voortzetting van regelnaleving)
Sociale norm: overtreding	Overnemen van het waargenomen overtredingsgedrag
Sociale norm: naleving	Overtreders aanspreken en aanzetten tot naleving
<b>Groepsidentificatie</b>	
Overtreders in ingroup	Overnemen van het waargenomen overtredingsgedrag
Overtreders in outgroup	Overtreders in de outgroup aanspreken en aanzetten tot naleving en/of voortzetten van regelnaleving

---

## ***Gepercipieerde pakkans***

In het voorgaande is besproken of en hoe ondernemers reageren op onbestrafte regelovertradingen door anderen. Daarbij zijn we er impliciet van uitgegaan dat ondernemers *op de hoogte raken* van bestrafte en onbestrafte overtradingen. Dit blijkt echter niet vanzelfsprekend. Ondernemers zijn vaak niet goed op de hoogte van opgelegde sancties en vaak interpreteren ze de informatie onjuist. Dus niet de objectieve pakkans, maar de gepercipieerde pakkans is van invloed op naleving en overtrading.

## ***Zelfregulering als factor van groepsidentiteit***

In dit onderzoek hebben we gekozen voor zelfregulering als bepalende factor van groepsidentiteit. Zelfregulering houdt in dat bedrijven managementsystemen invoeren van normen waarop zij vaak zelf invloed hebben uitgeoefend en waarop zij ook zelf toezicht houden of toezicht laten houden. Zelfregulering kan, afhankelijk van de sector, verplicht worden of vrijwillig zijn. In een bedrijfssector met vrijwillige zelfregulering nemen sommige bedrijven wel deel aan zelfregulering en andere niet. Bedrijven die deelnemen aan zelfregulering, onderscheiden zich hiermee van anderen in de branche in professionaliteit, transparantie en verantwoordelijkheid. Wij veronderstellen dat bedrijven, die deelnemen

aan een bepaalde vorm van zelfregulering, andere bedrijven die daar ook aan deelnemen tot de *ingroup* rekenen en bedrijven die daar niet aan deelnemen tot de *outgroup*.

### ***Vraagstelling***

De vraagstelling luidt als volgt:

*In welke mate en op welke wijze reageren bedrijven, die al of niet vrijwillig deelnemen aan zelfregulering, op het uitblijven van sancties voor regelovertreringen begaan door andere bedrijven die vallen onder het eigen reguleringsregime dan wel andere reguleringsregimes? Welke rol spelen motieven en sociale identificatie bij de reactie op onbestrafte regelovertreringen door anderen?*

### ***Onderzoeksopzet***

#### **Caseselectie**

Het onderzoek is uitgevoerd in de bedrijfstak van land- en tuinbouwteilers. Binnen deze bedrijfstak onderscheiden we twee branches van groente-, fruit- en bloementelers: telers in de glastuinbouw en telers in de volle grond (akkerbouw). We hebben voor deze twee branches gekozen, omdat we vooraf aanwijzingen hadden dat ze verschillen in mate van sociale binding.

Daarnaast hebben we voor de land- en tuinbouw gekozen vanwege de hoge mate van deelname aan een zelfreguleringsregime. Dit onderzoek heeft zich toegespitst op de deelname van bedrijven uit het midden- en kleinbedrijf aan het horizontaal toezichtregime van de Belastingdienst. Horizontaal toezicht is als volgt gedefinieerd:

‘een vorm van belastingtoezicht (...), waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlematregelen achteraf’ (Huiskers-Stoop 2013).

In tegenstelling tot het horizontaal toezicht bij zeer grote en middelgrote ondernemingen verloopt het horizontaal toezicht binnen het midden- en kleinbedrijf via de fiscale dienstverlener.

## **Methoden van dataverzameling**

### *Kwalitatief onderzoek*

Het kwalitatieve onderzoek bestond uit halfgestructureerde interviews met fiscale dienstverleners, gevolgd door halfgestructureerde interviews met glastuinbouwers en akkerbouwers.

### *Kwantitatief onderzoek*

De digitale vragenlijst is geconstrueerd op basis van ons theoretisch kader en de inzichten uit het kwalitatieve onderzoek. Derhalve hebben we de vragenlijst opgesteld nadat het grootste deel van de kwalitatieve interviews was verricht.

## **Non-respons**

### *Kwalitatief onderzoek*

We hebben tien fiscale dienstverleners benaderd voor een interview, waarvan vijf hebben meegewerkt. Deze dienstverleners waren over het algemeen positief over horizontaal toezicht. Redenen voor dienstverleners om niet mee te werken, waren: gebrek aan tijd of het ontbreken van een vergoeding voor hun medewerking.

We hebben ruim zeventig telers benaderd voor een interview, waarvan zestien hebben meegewerkt. Redenen voor de telers om niet mee te werken, waren: geen interesse, geen tijd, faillissement, geen kennis van onderwerp of gevoeligheid van het onderwerp. De non-respons kan invloed hebben op het type ondernemer dat we hebben gesproken. We hebben vooral ondernemers gesproken die naar eigen zeggen een neiging tot regelnaleving hebben. Het is dus mogelijk dat de ondernemers die langs en over de rand van de wet- en regelgeving ondernemen ondervertegenwoordigd zijn in ons onderzoek.

### *Kwantitatief onderzoek*

We hebben 1860 telers benaderd voor het invullen van de vragenlijst, waarvan 151 hebben ingestemd. Uiteindelijk hebben 109 telers de vragenlijst volledig ingevuld. Redenen om de vragenlijst niet of niet volledig in te vullen, waren: gestopt met bedrijf, geen interesse of gevoeligheid van het onderwerp. De non-respons is zo hoog dat we de vragenlijst niet als representatief kunnen beschouwen voor de populatie telers als geheel.

Daarom beschouwen we de kwantitatieve gegevens vooral als aanvulling op de halfgestructureerde interviews.

## **Beperkingen**

De belangrijkste beperking die we tijdens dit onderzoek hebben ervaren is dat belastingregelgeving in het algemeen, en deelname aan het horizontaal toezicht in het bijzonder, geen belangrijke rol bleek te spelen in de belevingswereld van telers. De beslissing om deel te nemen aan horizontaal toezicht wordt genomen door financiële dienstverleners en niet door ondernemers zelf. Het is daarom de vraag of wel gesproken kan worden van 'zelfregulering'.

Ook blijkt uit het onderzoek dat er geen verschil is in mate van sociale binding tussen glastuinbouwers en akkerbouwers.

## **Resultaten**

### **Nalevingsmotieven**

#### *Instrumentele motieven*

Op basis van de theorie verwachtten we dat telers met instrumentele motieven zelf belastingregels gaan overtreden als ze denken dat overtredingen van andere telers onbestraft blijven. Dit om een concurrentieachterstand te voorkomen.

Het instrumentele motief bleek bij telers wel voorop te staan, maar leidde tot andere reacties dan verwacht. Wanneer belastingfraude onbestraft blijft, nemen ondernemers dit gedrag niet over. Ze denken dat de overtreders uiteindelijk toch tegen de lamp zullen lopen en denken niet dat dit leidt tot concurrentieachterstand. Ondernemers zoeken wel de grenzen op van het toelaatbare als ze andere telers dat ook zien doen. Maar ze definiëren hun gedrag niet als belastingfraude maar als 'slim werken'. Telers wisselen onderling informatie uit over 'slim werken'. Ze proberen er dus geen concurrentievoordeel uit te halen maar werken juist samen. Wanneer het eigenbelang wel op het spel staat, blijven ondernemers de regels toch naleven en spreken ze overtreders aan op hun gedrag of nemen collectieve maatregelen.

### *Plichtsbesef*

In overeenstemming met de theorie vinden we dat telers, die zich laten leiden door plichtsbesef, zich niet laten beïnvloeden door gedrag van anderen, maar op hun eigen principes varen.

### *Groepsnormen*

Wij zijn op het gebied van belastingnaleving niet tegengekomen dat telers zich conformeren aan onderlinge sociale normen of deze normen handhaven. Een eerste reden is dat zij de belastingaangifte uitbesteden aan financiële dienstverleners en hierover geen informatie uitwisselen met andere telers. Een tweede reden hiervoor is dat telers belastingnaleving beschouwen als een privékwestie. Het maakt geen deel uit van het normenkader waarvan sociale acceptatie afhangt. Dit komt mede doordat belastingovertredingen in hun perceptie geen schade berokkenen aan andere telers.

### *Groepsidentiteit*

Op grond van de sociale identiteitstheorie verwachtten we dat telers overtredingen zouden overnemen als zij die waarnemen bij collega's die ze tot hun ingroup rekenen, en zich zouden afzetten tegen overtredingen van leden van de outgroup. We hebben echter geen enkele bevestiging gevonden voor deze hypothese. Wat betreft de groepsidentificatie als zodanig maken telers geen onderscheid tussen ondernemers die deelnemen aan het horizontaal toezicht of niet. De meesten hebben geen bewuste keuze gemaakt voor horizontaal toezicht, maar zijn hier door hun financiële dienstverlener toe uitgenodigd of ongevraagd voor aangemeld.

Wel vinden we andere scheidslijnen tussen ingroups en outgroups. Zo wordt er onderscheid gemaakt tussen 'zaaiers' die nog in hun bedrijf investeren, en 'oogsters' die toewerken naar beëindiging. Ook wordt er onderscheid gemaakt tussen kleine en grote bedrijven; en tussen bedrijven die handelen vanuit eigenbelang en bedrijven die handelen vanuit het collectieve belang. Maar ook deze scheidslijnen zijn niet bepalend voor de reactie op overtredingen door leden van de ingroup of outgroup.



## **Biologische boeren**

Bij biologische boeren zien we wel enkele aanwijzingen dat ze in het kader van milieuwetgeving anders reageren op overtredingen door de ingroup (biologische akkerbouwers) dan door de outgroup (niet-biologische akkerbouwers). In tegenspraak met de sociale identiteitstheorie lijken ze zich juist sterker af te zetten tegen overtredingen die worden begaan door de ingroup dan door de outgroup. Het kost biologische boeren veel moeite om zich aan de voor hen geldende milieumaatregelen te houden. Zij willen voorkomen dat andere biologische telers concurrentievoordeel halen uit de verkoop van hun 'biologische' producten, terwijl ze zich niet aan de milieumaatregelen houden. Het is echter de vraag of deze reactie voortkomt uit identificatie of allereerst uit eigenbelang.

Biologische boeren zijn ook extra gespitst op milieuovertredingen in eigen kring, omdat ze bezorgd zijn om het imago van biologische boeren. Daarnaast hebben ze hogere verwachtingen ten aanzien van elkaar omdat ze ervan uitgaan dat ze dezelfde idealen en instrumentele doelen ten aanzien van productie delen.

We hebben echter ook enkele biologische akkerbouwers gesproken die aangeven dat ze het niet nodig vinden om overtredingen van andere biologische boeren te melden aan de certificerende instantie. Ook vertelden enkele biologische boeren dat ze door niet-biologische collega's waren aangesproken als deze – ten onrechte – vermoedden dat ze toch niet-biologische bestrijdingsmiddelen gebruikten.

Kortom, tussen biologische en niet-biologische boeren lijkt een scherpere scheidslijn te lopen dan de ambigue in- en outgroups die we aantreffen op het terrein van belastingnaleving en dat dit vaker leidt tot reacties bij overtredingen van de milieuwetgeving.

## **De rol van financiële dienstverleners**

Financiële dienstverleners spelen een belangrijke rol bij de naleving van belastingwetgeving. Sommige financiële dienstverleners geven aan dat niet alle ondernemers in hun ogen geschikt zijn om aan horizontaal toezicht deel te nemen. Zij maken dan ook een bewuste selectie. Andere financiële dienstverleners melden wel alle cliënten in een keer aan voor het horizontaal toezicht. Deze laatste werkwijze draagt ertoe bij dat telers geen bewuste keuze maken voor horizontaal toezicht en verklaart mede

waarom zij deelname aan horizontaal toezicht niet als onderdeel van hun identiteit beschouwen.

Telers geven aan dat ze onderling nauwelijks informatie uitwisselen over belastingregels. Financiële dienstverleners overleggen wel onderling over veelvoorkomende vraagstukken. Zij kaarten interpretatieverschillen over wetgeving aan bij de Belastingdienst en onderhandelen over de omgang hiermee. De uitkomst hiervan wordt, indien van toepassing, op meerdere cliënten van de betreffende financiële dienstverlener toegepast. Daarbij geven financiële dienstverleners aan geen onderscheid te maken tussen cliënten die deelnemen aan horizontaal toezicht en cliënten die dat niet doen.

De belangrijke rol van financiële dienstverleners bij de naleving van belastingwetgeving draagt eraan bij dat het horizontaal toezicht geen onderscheidend element is in de identiteit van telers en geen belangrijke rol speelt bij hun perceptie van regelovertredingen door anderen.

### ***Conclusie***

We hebben geen aanwijzingen gevonden dat telers zich bij het al dan niet naleven van belastingregels laten beïnvloeden door het onbestraft blijven van belastingovertredingen van ander telers, tenzij dit hun belangen schaadt. Het al dan niet deelnemen aan een zelfreguleringsregime speelt hierbij geen enkele rol.

### ***Implicaties voor het toezicht en aanbevelingen***

Dit onderzoek is ingegeven door de vraag of zichtbaar onbestrafte overtredingen van anderen de bereidheid tot naleving van ondernemers ondermijnen. In een tijd waarin de handhavingscapaciteit van de overheid afneemt en een groter beroep wordt gedaan op zelfregulering, is deze vraag zeer actueel. We hebben in dit onderzoek echter geen bevestiging gevonden dat onbestrafte belastingovertredingen de bereidheid tot naleving ondermijnen. Hoewel het onderzoek niet representatief is, zijn er kennelijk wel situaties waarin het onbestraft laten van overtredingen geen grote consequenties heeft voor de naleving van anderen.

### **Communiceren over sancties**

Het onderzoek geeft aanwijzingen dat ondernemers de pakkans van de Belastingdienst voor ernstige overtredingen als hoog ervaren en de straffen als ernstig kwalificeren. De handhaving lijkt bovendien een motief te vormen voor naleving voor instrumenteel georiënteerde telers. Het blijft daarom voor de Belastingdienst van belang om fraude te detecteren en te bestraffen en om informatie over sancties binnen de doelgroep te verspreiden, temeer omdat telers in belangrijke mate instrumenteel gemotiveerd lijken.

### **Controle en handhaving inrichten op financiële dienstverleners**

Een belangrijke verklaring voor het sterk individueel gemotiveerde nalevingsgedrag op het gebied van belastingen, is dat de belastingaangifte en bedrijfsadministratie worden uitbesteed aan financiële dienstverleners. Zij hebben een grote invloed op het nalevingsgedrag van hun cliënten. Deelname aan het horizontaal toezicht versterkt deze invloed nog verder. Tussen financiële dienstverleners vindt ook coördinatie en uitwisseling plaats die ontbreekt op het niveau van individuele ondernemers. Een aanbeveling is dan ook om de controle en handhaving (nog) meer te richten op financiële dienstverleners.

### **Maak naleving van belastingregels onderdeel van de controle**

Voor ondernemers is de Belastingdienst niet de belangrijkste handhaver. Zij ervaren meer sociale druk van certificerende instanties, afnemers en banken. Deze private toezichthouders oefenen bijvoorbeeld controle uit op het gebied van het gebruik van bestrijdingsmiddelen en arbeidsomstandigheden. De naleving van belastingregels maakt niet altijd deel uit van de controle. De kracht van private controle kan nog verder worden benut als ook de belastingnaleving er onderdeel van gaat uitmaken. De Belastingdienst zou kunnen trachten te bevorderen dat banken of certificerende instanties ook gevolgen aan regelovertradingen verbinden en/of hierop toezien, zodat belastingovertredingen ook reputatieschade opleveren.

### **Betrek de levenscyclus van een onderneming in het toezicht**

Tot slot suggereert dit onderzoek dat ondernemers die hun telersbedrijf binnen afzienbare termijn willen beëindigen zonder dat zij dit kunnen overdragen aan een volgende generatie

('oogsters'), eerder geneigd zullen zijn belastingregels te overtreden dan 'zaaiers' die hun bedrijf nog lang willen voortzetten en uitbouwen. De relatie tussen de levenscyclus van de onderneming en (vormen van) nalevingsgedrag zou mogelijk betrokken kunnen worden in het toezicht.