

Determinanten belevingsindicatoren Belastingdienst

Literatuurstudie naar de determinanten van de vier belevingsindicatoren en hoe deze positief te beïnvloeden

Projectnummer P0326

Onderzoek in opdracht van de Belastingdienst

Auteurs: Lennart de Ruig, Ruben Wienema

© 15 mei 2024 | De Beleidsonderzoekers | www.beleidsonderzoekers.nl

Inhoud

1.	Inleiding	4
1.1	Aanleiding voor de literatuurstudie	4
1.2	Vraagstelling	5
1.3	Onderzoeksverantwoording	5
2.	Determinanten	8
2.1	Inleiding	8
2.2	A. Sociale normen rond naleving van belastingregels	9
2.3	B. Beeldvorming over prestaties Belastingdienst	12
2.4	C. Verwachtingen van de doelgroep over de dienstverlening	13
2.5	D. Gevoelens van rechtvaardigheid	15
2.6	E. Interactie tussen belastingplichtige en Belastingdienst	19
2.7	F. Voldoende rekening houden met begrensde capaciteiten	23
2.8	G. Compenseren van door de Belastingdienst gemaakte fouten	26
3.	Handelingsperspectief	28
Bijlage 1:	Geraadpleegde literatuur en bronnen	34



Inleiding

Dit rapport bevat de resultaten van een literatuurstudie naar de determinanten van vier belevingsindicatoren van de Belastingdienst en het handelingsperspectief om deze te kunnen beïnvloeden. In dit eerste hoofdstuk gaan we achtereenvolgens in op de aanleiding van de literatuurstudie, de vraagstelling van het onderzoek en de onderzoeksverantwoording.

1.1 Aanleiding voor de literatuurstudie

In 2020 zijn in de Rijksbegroting de kritische prestatie indicatoren (KPI's) en kengetallen voor de Belastingdienst aangepast om ze beter aan te laten sluiten bij de beoogde doelen en strategie van de Belastingdienst. Tot de aangepaste KPI's behoren sindsdien ook vier zogenaamde belevingsindicatoren die aansluiten op vier tussendoelen. De vier tussendoelen zijn: 'adequate behandeling', 'effectief informeren', 'gemak bieden en fouten voorkomen' en 'corrigerend optreden'. Deze belevingsindicatoren worden gemeten door de verschillende doelgroepen (burgers, MKB-bedrijven, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners) daarover te bevragen in de Fiscale Monitor.

De begrotingsvoorschriften schrijven voor dat bij KPI's streefwaarden worden benoemd. Het werken met deze belevingsindicatoren en bijbehorende streefwaarden is alleen zinvol als duidelijk is wat de Belastingdienst moet doen om de scores op de belevingsindicatoren (positief) te beïnvloeden. De Belastingdienst heeft vastgesteld dat de kennis op dit punt nog verder ontwikkeld en toegepast kan worden.

De Belastingdienst heeft behoefte aan meer inzicht in de factoren die van invloed zijn op de waardering van de tussendoelen en 'aan welke knoppen je kunt draaien' om de waardering van burgers en bedrijven positief te beïnvloeden. Daartoe heeft de Belastingdienst een traject gestart met een aantal onderdelen. Eén van de onderdelen is een literatuurstudie naar de determinanten van de belevingsindicatoren en hoe de waardering van de indicatoren positief te beïnvloeden is. Onderzoeksbureau De Beleidsonderzoekers heeft opdracht gekregen deze literatuurstudie uit te voeren.

1.2 Vraagstelling

Om de literatuurstudie richting te geven hebben we op voorhand op basis van de opdrachtoomschrijving vijf onderzoeksvragen geformuleerd:

1. Welke inzichten verschaft de literatuur over de determinanten van de waardering van de vier tussendoelen voor de Belastingdienst?
2. Wat is er bekend over verschillen in determinanten per doelgroep (particuliere belastingplichtigen, MKB-ondernemingen, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners)?
3. In welke mate en op welke wijze (via welke mechanismen) zijn de determinanten positief te beïnvloeden en welke rol spelen condities en randvoorwaarden hierbij?
4. Wat is er bekend over het optreden van ongewenste neveneffecten bij beïnvloeding van de determinanten?
5. Wat kan de Belastingdienst, gegeven de antwoorden op bovenstaande vragen, doen om de waardering van de tussendoelen door de verschillende doelgroepen positief te beïnvloeden?

1.3 Onderzoeksverantwoording

Het onderzoek bestond uit een literatuurstudie aangevuld met drie expertinterviews. Het onderzoek was opgedeeld in een verkenningsfase en een verdiepingsfase. In de verkenningsfase zijn we begonnen met een aantal kernpublicaties die door de Belastingdienst zijn aangereikt. Vervolgens hebben we voor de literatuurstudie *Google Scholar* gebruikt. Daarbij hebben we gezocht op combinaties van zoekwoorden (zie de box hieronder) en zowel grijze literatuur als wetenschappelijke publicaties meegenomen. Daarbij hebben we breder gezocht dan naar de determinanten van de belevingsindicatoren. We hebben ook vergelijkbare thematiek in andere contexten meegenomen, zoals de wijze waarop andere publieke (uitvoerings-)organisaties de beleving van burgers positief pogen te beïnvloeden en naar de relatie tussen overheden en burgers en bedrijven.

Daarnaast hebben we gezocht naar literatuur via een iteratief proces door naar referenties te kijken binnen de gevonden literatuur. Ook hebben we gericht gekeken op een aantal websites van organisaties over hun eventuele publicaties over determinanten van beleving van dienstverlening. Websites waren van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), het Sociaal en Cultureel Planbureau (SCP), Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV), Programma Mens Centraal, het Behavioural Insights Team

(BIT) uit het Verenigd Koninkrijk, het Nederlandse Behavioral Insights Netwerk (BIN NL), Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB), Kenniscentrum voor beleid en regelgeving (KCBR) en Dienst Publiek en Communicatie (DPC) van het ministerie van Algemene Zaken.

Box 1. Gebruikte zoekwoorden

Tax (authorities) en/of tax payers enerzijds en anderzijds service orientation, service quality, determinants of service quality, service evaluation, expectancy-disconfirmation model, public sector performance, public services, citizen satisfaction, citizen perceptions, determinants, deterrence, enforcement, surveillance, drivers, behaviour, emotions, interaction, service design, human-centred design, public design, behavioural insights, nudging, nudges, compliance, trust, slippery slope framework, procedural justice.

In totaal hebben we in de verkennende fase 67 rapporten, wetenschappelijke artikelen en online teksten bestudeerd. We hebben de gevonden literatuur geclusterd rond een aantal thema's en concepten die wij als relevant beoordeelden gezien de onderzoeksvragen. Bij de analyse van de bronnen hebben we gekeken naar de relevantie voor ons onderzoek door deze te relateren aan de onderzoeksvragen. Op basis hiervan hebben we beoordeeld of we de onderzoeksvragen konden beantwoorden, of dat er nog lacunes waren. Deze beoordeling hebben we in een korte notitie beschreven en voorgelegd aan de Belastingdienst, waarna een tussengesprek plaatsvond om de aanpak voor de verdiepingsfase te bespreken.

Hierna zijn we begonnen met de verdieping. Hier zijn we verder gaan zoeken op de belangrijkste thema's en hebben we nieuwe verdiepende literatuur gevonden. In totaal heeft dit geleid tot 93 geraadpleegde bronnen. Daarnaast hebben we drie expertinterviews uitgevoerd: met professor Steven van de Walle (KU Leuven), met Sara Wester van het Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid (CCV) en met Roos Gerrits en Monika Wies van UWV (betrokken bij respectievelijk de strategie Menselijke Maat en de Menselijke Maat Monitor). De experts zijn uitgekozen vanwege hun betrokkenheid bij (het meten van) overheidsdienstverlening en interventies gericht op naleving. De verdiepingsfase leidde tot een globaal overzicht van de inhoud en opzet van het conceptrapport, die we in een korte notitie hebben voorgelegd aan de Belastingdienst. In de derde stap hebben we het concept- en eindrapport opgesteld.

De literatuurstudie die we hebben uitgevoerd is niet repliceerbaar zoals een *systematic review*. De reden hiervoor is dat het onderzoek geen wetenschappelijke literatuurstudie is, maar een beleidsgerichte studie. Op basis van de bestaande kennis van de onderzoekers en op basis van meerdere geraadpleegde experts en gevonden literatuur, zijn gedurende het onderzoek nieuwe zoekrichtingen ingeslagen.

We hebben veel literatuur gevonden op het niveau van de belevingsindicatoren, waarbij het gaat over concepten die conceptueel overlappen met de vier indicatoren. Daarnaast lijkt er veel literatuur betrekking te hebben op de relatie tussen de belevingsindicatoren en het hoofddoel compliance. Er lijkt op basis van de literatuur een rechtvaardiging van de relatie tussen de belevingsindicatoren en compliance (al staat deze relatie niet centraal in huidige

literatuurstudie). We zijn tot de conclusie gekomen dat de academische literatuur op het gebied van de determinanten van de van de belevingsindicatoren schraal is. Daarnaast is er weinig theoretische of empirische literatuur die handelingsperspectief biedt op het gebied van het verbeteren van de waardering van burgers in relatie tot de vier tussendoelen van de Belastingdienst. Oftewel, er is veel literatuur op het niveau van de belevingsindicatoren, maar weinig literatuur over hoe de belevingsindicatoren beïnvloed kunnen worden. Wel is er veel algemene literatuur over hoe overheidsorganisaties hun dienstverlening kunnen verbeteren (zonder daarbij een uitgebreide theoretisch of empirische onderbouwing te geven).

Gedurende het onderzoek kwamen we ook tot de conclusie dat het wegens gebrek aan specifieke informatie in de literatuur over determinanten niet mogelijk is alle onderzoeksvragen in detail te beantwoorden. We hebben in de literatuur vooral algemene concepten, raamwerken en theorieën aangetroffen die relevant zijn om de waardering van burgers van de vier tussendoelen te begrijpen. We hebben nauwelijks informatie aangetroffen over verschillen tussen doelgroepen, omdat de literatuur die we hebben gevonden vooral gericht was op particuliere belastingplichtigen. Daarom is in overleg met de Belastingdienst besloten om vooral te focussen op de doelgroep 'particuliere belastingplichtigen'.

Het beeld dat de academische literatuur over de determinanten van de belevingsindicatoren schraal is, werd bevestigd in de gesprekken met hoogleraar Van de Walle en de betrokkenen bij de Menselijke Maat van UWV. Concreet betekent dit voor het onderzoek dat er geen expliciete relatie is te vinden in de literatuur tussen determinanten en de vier belevingsindicatoren, waardoor wij als onderzoekers die relatie leggen op basis van plausibiliteit. Dus: is het aannemelijk dat er een relatie is tussen een determinant en een of meerdere belevingsindicatoren?



Determinanten

In dit hoofdstuk bespreken we de determinanten van de vier belevingsindicatoren. De determinanten hebben we geclusterd in een aantal samenhangende concepten. Deze clusters gaan over de houding van belastingplichtigen, het handelen van de Belastingdienst of een interactie tussen de houding van de belastingplichtigen en de Belastingdienst. Per concept beschrijven wij eerst de theoretische fundering. Na de theorie beschrijven we de concrete voorbeelden voor de Belastingdienst, indien hier iets over bekend is in de academische literatuur. Tot slot geven we onze reflectie als onderzoekers op het concept en beschrijven wij de mogelijke relatie met een of meerdere belevingsindicator(en).

2.1 Inleiding

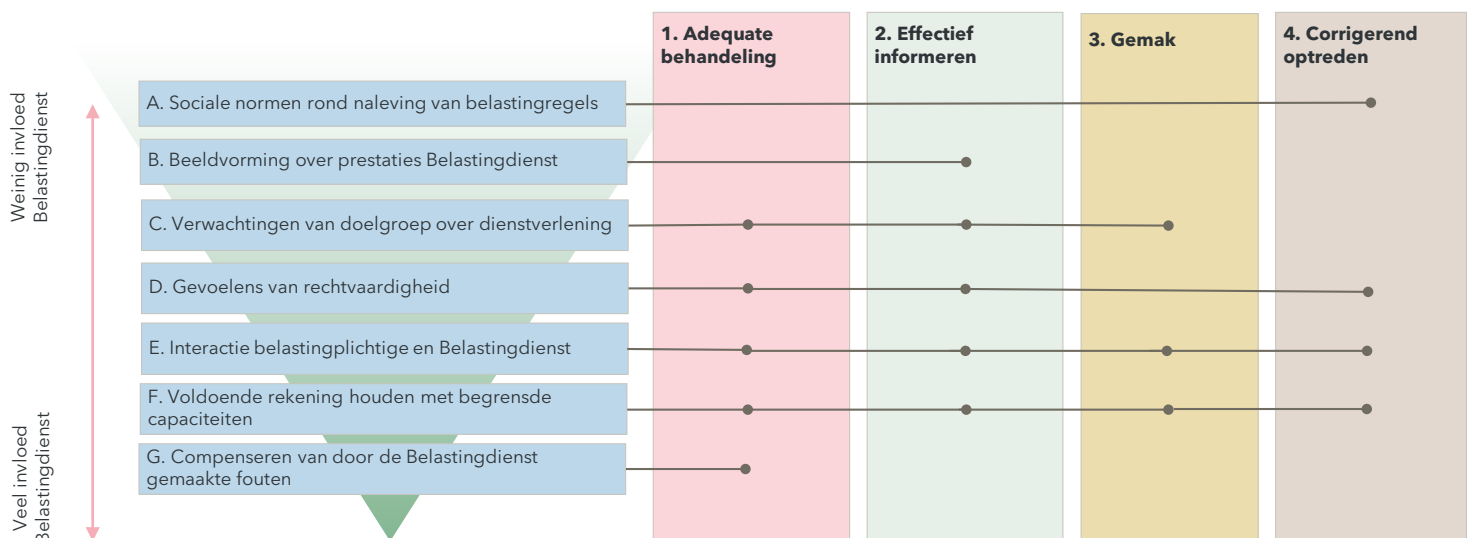
De sociale en economische psychologie, de bestuurskunde en public service design¹ hebben verschillende concepten, raamwerken en theorieën die relevant zijn om de waardering van burgers van de vier belevingsindicatoren te begrijpen. Deze concepten, raamwerken en theorieën zijn vrij abstract. Wij zijn in de literatuur geen concrete determinanten – of ‘knoppen’ – tegengekomen die heel precies bepalen hoe en in welke mate de waardering van een specifieke belevingsindicator positief kan veranderen. De determinanten zijn vooral te

¹ Public design is het toepassen van design denken op vraagstukken van de (Rijks)overheid. Zie o.a.: <https://www.communicatierijk.nl/vakkennis/public-design/wat-is-public-design>

beschouwen als algemene kaders die een afbakening geven van de basale sturingsmogelijkheden voor de Belastingdienst. Hierover meer in het volgende hoofdstuk.

In de figuur hieronder vatten we de gevonden concepten (determinanten) samen en laten we zien met welke belevingsindicatoren ze waarschijnlijk samenhangen. De figuur laat ook zien dat de ingeschatte beïnvloedbaarheid van de determinanten verschilt. Het gaat hierbij om een inschatting van de onderzoekers van de samenhang en beïnvloedbaarheid. Er is geen wetenschappelijke literatuur die hiervoor een empirische onderbouwing geeft. De bovenste determinanten A, B, C en D zijn waarschijnlijk moeilijker beïnvloedbaar door de Belastingdienst omdat ze niet alleen afhankelijk zijn van de uitvoerings- en handhavingsactiviteiten, maar ook van wetgeving, sociale normen, conjunctuur, de prestaties van andere overheidsorganisaties, politieke incidenten, et cetera. De onderste determinanten E, F en G zijn waarschijnlijk gemakkelijker beïnvloedbaar door de Belastingdienst omdat ze een rechtstreekse relatie hebben met de uitvoerings- en handhavingsactiviteiten.

Figuur 1. Gevonden concepten (determinanten) en hun potentiële relatie met belevingsindicatoren



In de onderstaande paragrafen bespreken we de determinanten niet in willekeurige volgorde, maar op volgorde van de ingeschatte beïnvloedbaarheid. Eerst komen de abstracte concepten aan bod en vervolgens de concrete concepten.

2.2 A. Sociale normen rond naleving van belastingregels

2.2.1 Theorie: belasting betalen als sociale norm

Onu & Oats (2014) hanteren als definitie van **sociale normen** "regels en standaarden die door leden van een groep worden begrepen en die sociaal gedrag sturen en/of beperken". Er is een groeiende wetenschappelijke belangstelling voor sociale normen en ook belastingonderzoekers

kijken steeds meer naar sociale normen om inzicht te krijgen in de naleving van de belastingwetgeving.

Ratto, Thomas en Ulph (2005) voerden onderzoek uit naar belastingcontroles en naar de mate waarin mensen naleving van de belastingregels beschouwen als een sociale norm. Een sociale norm gaat volgens hen over wat geaccepteerd en niet geaccepteerd gedrag is in de ogen van (relevante) derden. Belastingbetalers zijn volgens Ratto et al (2005) bezig met hoe zij overkomen op anderen, omdat zij zich bijvoorbeeld druk maken over hun reputatie binnen de gemeenschap. Daarnaast kunnen zij zich zorgen maken of elk lid van de gemeenschap wel een eerlijke bijdrage aan de belastinginkomsten betaalt.

Onu & Oats (2014) onderscheiden vier verschillende typen normen, namelijk persoonlijke normen, subjectieve normen, injunctieve en descriptieve normen.

Persoonlijke normen zijn gebaseerd zijn op iemands individuele normen van 'goed' en 'fout' gedrag. Onderzoek focust meestal ofwel op persoonlijke normen ofwel op sociale normen, maar volgens Onu & Oats (2014) zijn ze van elkaar afhankelijk. Persoonlijke normen zijn een product van socialisatie en zijn waarschijnlijk beïnvloed door de sociale normen van de groepen waartoe men behoort.

Volgens onderzoek van Wenzel (2004) zijn persoonlijke normen in feite geïnternaliseerde sociale normen. Wanneer positieve sociale normen over belasting betalen worden geïnternaliseerd als persoonlijke normen, heeft de mogelijke inzet van afschrikingsfactoren door de Belastingdienst geen effect op de naleving. Met andere woorden: het individu leeft de regels na omdat hij gelooft dat dit het juiste is om te doen, waardoor wijzigingen in het boetetarief of de waarschijnlijkheid van audits geen invloed meer hebben op het individu. Wanneer sociale normen echter niet worden geïnternaliseerd, hebben ze wel invloed op het effect van afschrikingsfactoren. Wanneer er bijvoorbeeld een sociale norm heerst die belastingontduiking sterk afkeurt maar een individu heeft deze norm niet geïnternaliseerd, zullen zwaardere sancties effectief werken en dus de naleving verhogen.

De tweede soort norm die Onu & Oats (2014) onderscheiden is de **subjectieve norm** en gaat over de norm die wordt gehanteerd door de referentiepersonen van het individu (vrienden, familie, naaste collega's) over het gedrag (in dit geval: of zij belastingontduiking afkeuren of goedkeuren). Hier is nog weinig onderzoek naar gedaan in relatie tot de context van belastingen. Wel bekend is dat subjectieve normen een rol spelen bij belastingnaleving (Onu & Oats, 2014).

De meest onderzochte vorm van sociale normen gaat niet over het niveau van de kleine kring rond een individu (zoals bij de subjectieve norm), maar over het niveau van de gehele samenleving of een economische sector (Onu & Oats, 2014). Er twee verschillende normen belangrijk op het niveau van grote groepen: (1) **injunctieve normen**, die beschrijven wat de groep goedkeurt of afkeurt (de samenleving kan belastingontduiking bijvoorbeeld als zeer immoreel beoordelen) en (2) **descriptieve normen**, die beschrijven wat groepsleden feitelijk doen (mensen rapporteren bijvoorbeeld mogelijk niet hun volledige inkomen). Descriptieve en injunctieve normen komen vaak samen voor. Bijvoorbeeld, wanneer een individu het

percentage mensen dat aan de belastingverplichtingen voldoet hoog acht (descriptieve norm), hij daaruit zal afleiden dat mensen belastingontduiking sterk afkeuren (injunctieve norm).

De vier verschillende normtypen gelden in verschillende situaties voor verschillende subgroepen (zoals beroepsgroepen) en zorgen voor verschillende gevolgen voor het naleven van de belastingregels (Onu & Oats, 2014). De sterkte van de sociale norm hangt ook af van of de individuen kunnen communiceren met elkaar, de waarde die zij hechten aan de sociale groep en hoe centraal belasting betalen staat in de context van de groepsidentiteit.

2.2.2 Consequenties van de theorie voor in praktijk

De studie van Onu & Oats (2014) is voornamelijk gericht op de sociale norm in relatie tot *tax compliance* en het ontwikkelen van beleid dat de naleving van belastingregels bevordert, terwijl de huidige literatuurstudie gericht is het beïnvloeden van de belevingsindicatoren. Er zijn echter wel wat aanknopingspunten die raken aan de belevingsindicatoren van de Belastingdienst.

Onderzoekers die zich bezighouden met de relatie tussen sociale normen en belastingnaleving hebben verschillende mogelijkheden voor op normen gebaseerde interventies voorgesteld die Onu & Oats (2014) beschrijven. Ten eerste bevelen verschillende studies nationale mediacampagnes aan om naleving te bevorderen door bestaande sociale normen te versterken. Dergelijke campagnes zouden erop gericht zijn de associatie tussen het betalen van belasting en staatsburgerschap te versterken, en tegelijkertijd het maatschappelijke voordeel van het betalen van belastingen te benadrukken. Ten tweede stellen sommige studies normatieve campagnes voor die zich op bepaalde groepen richten, zoals een campagne bij nieuwe bedrijven dat belasting betalen *the right thing to do* is. Ten slotte bevelen wetenschappers aan dat belastingdiensten gespecialiseerde teams moeten inzetten om normatieve aspecten van belastingnaleving te onderzoeken en veldinterventies te ontwerpen en evalueren.

Het is ook mogelijk om bij de berichten over de belastingaangifte in te spelen op de sociale normen, volgens Madern (2020). Daarbij valt te denken aan berichten als 'negen op de tien mensen betaalden hun belasting op tijd of 'zes miljoen mensen vulden hun aangifte al in'. Mensen laten zich beïnvloeden door het gedrag van mensen die dichtbij staan of waar men zichzelf mee associeert. Hoe meer de groep waaraan gerefereerd wordt op de ander lijkt, des te groter de kans dat de sociale norm van invloed is.

Ratto, Thomas en Ulph (2005) hebben gevonden dat wanneer het naleven van belastingen een sociale norm is in een bepaalde gemeenschap, dit belangrijke implicaties heeft voor de impact van een intensivering van de controles op de bereidwillige naleving. Met andere woorden, het afdwingen van naleving door afschrikking zorgt er indirect voor dat nog meer mensen regels gaan naleven via de sociale norm. Controles hebben dan dus meer impact.

2.2.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

De determinant sociale normen raakt ten eerste aan de belevingsindicator **corrigerend optreden**. De heersende sociale norm kan namelijk de perceptie van (het werk van) de Belastingdienst kleuren, oftewel, het beïnvloedt hoe mensen kijken naar de Belastingdienst. Als de heersende sociale norm de naleving van belastingregels onderschrijft dan zal veel/hard

corrigerend optreden mogelijk als minder positief en minder vanzelfsprekend worden beleefd dan als de heersende sociale norm juist tegen belasting betalen is. Ratto, Thomas en Ulph (2005) concluderen juist dat het afdwingen van naleving door afschrikking er indirect voor zorgt dat meer mensen belasting gaan betalen. Uit het onderzoek van Wenzel (2004) kwam dat wanneer men sociale normen internaliseert (en er dus sprake is van een persoonlijke norm), een strenge houding van de Belastingdienst niet nodig is omdat men dan uit zichzelf bereidwillig belasting betaalt. Veel of hard **corrigerend optreden** van de Belastingdienst is dan dus niet nodig en zal waarschijnlijk ook niet gewaardeerd worden door belastingbetalers.

2.3 B. Beeldvorming over prestaties Belastingdienst

2.3.1 Theorie: de rol van perceptie en emotie

Van de Walle (2002) gaat in op factoren die, naast de kwaliteit van de dienstverlening van in dit geval de Belastingdienst, invloed hebben op de tevredenheid van de gebruikers. Hij stelt dat de tevredenheid met een geleverde dienst niet alleen afhangt van de feitelijke kwaliteit van deze dienst, maar ook van hoe deze kwaliteit wordt gepercipieerd door de gebruiker. Hierbij zijn de verwachtingen belangrijk, zoals ook naar voren komt in de paragraaf hierna over de determinant 'verwachtingen'.

Volgens Sims (2001) kan de publieke perceptie van de prestaties van dienstverlening van bijvoorbeeld de Belastingdienst heel anders zijn dan de werkelijke prestaties. Hierbij speelt de manier waarop die prestaties door de media worden ingekaderd en gerapporteerd een rol, en de manier waarop dit door het publiek worden waargenomen en gewogen.

Volgens Marvel (2015) heeft herhaalde blootstelling aan negatieve berichten over publieke dienstverlening invloed op de manier waarop mensen de prestaties van organisaties in de publieke sector beoordelen. Meer specifiek stelt hij dat de impliciete houding van individuen ten aanzien van organisaties in de publieke sector bevooroordeeld is: burgers associëren (onterecht) organisaties in de publieke sector automatisch en onbewust met inefficiëntie en inflexibiliteit (mede) als gevolg van de herhaalde blootstelling aan negatieve berichtgeving. Dit kleurt de beoordeling van de prestaties van de publieke sector.

2.3.2 Consequenties van de theorie voor in praktijk

Volgens Marvel (2015) heeft de negatieve houding van burgers ten opzichte van de publieke sector belangrijke implicaties. De beoordelingen van individuen over de prestaties van de overheid komen onder druk te staan door hun diepgewortelde, onbewuste opvattingen over de publieke sector. Marvel (2015) verklaart deze opvattingen door de herhaalde negatieve berichtgeving over de publieke sector. Positieve informatie over de dienstverlening zal maar kort helpen volgens Marvel (2015), omdat men dit weer snel vergeet. Hij stelt dat de onderliggende overtuigingen moeilijk te veranderen zijn. Het geheugen van individuen moet dus consequent opgefrist worden door overheidscommunicatie.

Volgens Enachescu, Olsen, Kogler, Zeelenberg, Breugelmans en Kirchler (2019) kunnen beleidsmakers die belastingprocedures ontwerpen profiteren van deze bevindingen door

rekening te houden met subjectieve percepties en emotionele ervaringen van belastingbetalers om zo positieve emotionele ervaringen voor belastingbetalers mogelijk te maken en om woede-opwekkende situaties te vermijden. Dit kan worden gedaan door te zorgen voor meer persoonlijk contact tussen de belastingdienst en belastingbetalers, aangezien degenen die nog nooit met de belastingdienst in aanraking zijn gekomen, het meest negatief blijken te zijn.

2.3.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

Mensen kunnen een negatief beeld hebben over de Belastingdienst omdat zij negatieve berichten over de Belastingdienst hebben gelezen, wat negatieve associaties kan oproepen. Dit kan de perceptie van burgers beïnvloeden op het gebied van alle vier de belevingsindicatoren.

Volgens Marvel (2015) is het belangrijk om positieve berichtgeving naar buiten te brengen om de negatieve vooroordelen ten opzichte van publieke dienstverlening tegen te gaan. Een kanttekening hierbij is dat de berichtgeving wel geloofwaardig moet blijven. De belevingsindicator **effectief informeren** gaat over informatie die belastingplichtigen nodig hebben om te doen wat van ze wordt verlangd. Hier moet dus informatie worden verstrekt aan belastingplichtigen over het nakomen van de belastingregels. Daarbij moet rekening worden gehouden met mispercepties van en vooroordelen over de Belastingdienst.

2.4 C. Verwachtingen van de doelgroep over de dienstverlening

2.4.1 Theorie: het Expectancy-Disconfirmation Model

Uit de literatuur over burgers tevredenheid blijkt dat er geen één-op-één relatie bestaat tussen de prestaties van publieke dienstverlening en hoe tevreden burgers ermee zijn. Het is belangrijk om dus te kijken naar hoe burgers de prestaties van publieke diensten daadwerkelijk ervaren. Volgens Zhang, Chen, Petrovsky en Walker (2021) is het Expectancy-Disconfirmation Model (EDM) een bruikbare benadering bij het verklaren van de tevredenheid van burgers over publieke diensten. Het EDM is ontstaan in de marketingliteratuur over *customer satisfaction* en is later toegepast op publieke diensten door Van Ryzin (2004).

Het uitgangspunt in het EDM is dat burgers tevredenheid voortkomt uit een proces waarin burgers hun percepties van de prestaties van een publieke dienst vergelijken met de verwachtingen die zij bij voorbaat hadden van die dienst. Dit proces speelt zich dus af binnen individuen.

Het hoofdidee van het model is dat tevredenheid of ontevredenheid een functie is van zowel een referent (een standaard waartegen de vergelijking wordt gemaakt) als van de waargenomen prestaties. De verwachtingen vormen dus de referentie in dit geval. Positieve ontkenning (betere prestaties dan verwacht) resulteert in tevredenheid, en negatieve ontkenning (slechtere prestaties dan verwacht) resulteert in ontevredenheid. Hoe groter de waarde van ontkenning, des te groter is het verschil tussen prestatie en verwachting.

Het kerninzicht is dat het noodzakelijk is om de standaard (in dit geval de verwachtingen van burgers) te begrijpen waartegen burgers de prestaties van een publieke dienst beoordelen. Zonder deze kennis zullen investeringen in het verbeteren van de prestaties van een publieke dienst wellicht niet leiden tot een grotere tevredenheid van de burgers.

Er is nader onderzoek gedaan naar de verwachtingen van burgers in dit model. Verwachtingen van burgers beïnvloeden dus de tevredenheid met overheidsdiensten, maar het is ook nuttig om te weten wat de determinanten van de verwachtingen zijn. James (2011) laat zien dat informatie over prestaties van overheidsdiensten in het verleden, de verwachtingen van burgers beïnvloeden over toekomstige prestaties. Hierbij geldt: hoge prestaties in het verleden leiden tot hoge verwachtingen, en lage prestaties tot lage verwachtingen.

Volgens Oliver (2010), kunnen zowel externe als interne factoren de oorsprong zijn van verwachtingen van consumenten of burgers. Voorbeelden van externe factoren zijn vormen van beïnvloeding via informatie van derden en voorbeelden van interne factoren zijn bijvoorbeeld hoe goed het geheugen is van een individu.

Er wordt ook onderscheid gemaakt tussen normatieve verwachtingen en positieve/empirische verwachtingen. Normatieve verwachtingen gaan over welke kwaliteiten publieke diensten zouden moeten hebben. Positieve/empirische verwachtingen verwijzen naar welke kwaliteiten publieke diensten waarschijnlijk zullen hebben volgens burgers. De positieve/empirische verwachtingen kunnen veranderen aan de hand van nieuwe ervaringen met publieke diensten, terwijl de normatieve verwachtingen redelijk stabiel blijven.

2.4.2 Consequenties van de theorie voor in praktijk

De theorie over het Expectancy-Disconfirmation Model heeft meerdere consequenties voor de praktijk. Een belangrijke conclusie is dat verwachtingen van burgers belangrijk zijn voor de tevredenheid. Daarnaast zijn ervaringen uit het verleden belangrijk voor die verwachtingen en op hun beurt dus ook belangrijk voor tevredenheid.

Zhang, Chen, Petrovsky en Walker (2021) doen meerdere aanbevelingen. Ten eerste stellen zij dat verwachtingen van burgers moeten worden vastgelegd in tevredenheidsonderzoeken, met de nadruk op het meten van de kwaliteiten die openbare diensten zouden moeten hebben (normatieve verwachtingen). Daarnaast is het belangrijk om de tevredenheid van burgers in de loop van de tijd te volgen, zodat veranderingen in de perceptie van prestaties, verwachtingen en tevredenheid kunnen worden gekoppeld aan beleidsveranderingen.

Van de Walle en Kampen (2002) benadrukken dat verwachtingen van burgers een belangrijke rol kunnen spelen in het opsporen van zwakke punten in de dienstverlening, maar niet het belangrijkste aspect mogen zijn. Verwachtingen kunnen namelijk onrealistisch hoog zijn. Vooral in de overheidscontext dringt een vermijden van de 'tirannie van de klant' zich op, iets dat soms wel als ideaal wordt voorgestaan in de private sector.

2.4.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

De vergelijking die burgers maken tussen hun verwachtingen op voorhand en hun perceptie van de daadwerkelijke dienstverlening, heeft invloed op de tevredenheid. Dit raakt aan meerdere belevingsindicatoren. Wanneer de verwachtingen op het gebied van **adequate behandeling, effectief informeren** en **gemak bieden/fouten voorkomen** worden overstegen, zullen burgers positievere ervaringen hebben met de Belastingdienst en zullen zij dus hogere oordelen geven op deze belevingsindicatoren in de Fiscale monitor. Daarnaast heeft deze determinant de implicatie dat de Belastingdienst continu moet blijven verbeteren om de verwachtingen te overtreffen en een positief oordeel te krijgen over de belevingsindicatoren. Het is ook een mogelijkheid om heel duidelijk te maken wat men kan verwachten qua dienstverlening.

2.5 D. Gevoelens van rechtvaardigheid

2.5.1 Theorie: verschillende vormen van rechtvaardigheid

Beslissingen die publieke organisaties nemen hebben vaak grote gevolgen voor individuen. Het belang van deze gevolgen zorgt ervoor dat individuen de besluitvorming met een zeer kritisch oog beoordelen. Een van de eerste vragen die zij stellen na dit soort beslissingen is dan ook: "Was dat eerlijk?" (Colquitt, 2001).

De perceptie van een burger over of iets eerlijk is of niet, komt voort uit een vergelijking van een burger tussen zichzelf en andere actoren. Eerlijkheidspercepties zijn belangrijk omdat ze de bereidheid van individuen beïnvloeden om autoriteiten als legitiem en betrouwbaar te beschouwen, waardoor vergeldingsgedrag wordt ontmoedigd en in plaats daarvan coöperatief gedrag wordt aangemoedigd (Farrar, Massey, Osecki & Thorne, 2018).

In de literatuur wordt vaak onderscheid gemaakt tussen verschillende vormen van rechtvaardigheid, namelijk distributieve rechtvaardigheid, procedurele rechtvaardigheid, interpersoonlijke rechtvaardigheid en informatieve rechtvaardigheid en daarnaast retributieve rechtvaardigheid.

Eerlijkheid en rechtvaardigheid zijn veelbesproken onderwerpen in de sociale wetenschappen. Aanvankelijk concentreerden onderzoekers zich op de **distributieve rechtvaardigheid**. Dit gaat over hoe rechtvaardig de uitkomsten van bepaalde beslissingen zijn. Distributieve rechtvaardigheid wordt bevorderd wanneer de uitkomsten aansluiten met normen over gelijkheid en gelijke verdeling (Colquitt, 2001).

Recenter werk heeft zich geconcentreerd op de rechtvaardigheid van de processen die tot beslissingsresultaten leiden, ook wel **procedurele rechtvaardigheid genoemd**. Dit gaat over de mate waarin uitkomsten of beslissingen eerlijk en rechtvaardig tot stand zijn gekomen (Colquitt, 2001). Waar distributieve rechtvaardigheid dus betrekking heeft op de uitkomsten van beslissingen, heeft procedurele rechtvaardigheid betrekking op de manieren, wijzen en procedures om tot een besluit te komen (Wenzel, 2002).

Leventhal (1980) stelde meerdere criteria van procedurele rechtvaardigheid op:

1. Procedures zijn consistent door de tijd heen en voor alle deelnemers
2. Procedures zijn onbevooroordeeld
3. Beslissingen zijn gebaseerd op accurate informatie
4. Er zijn correctiemogelijkheden om fouten te herstellen
5. Individuen voelen zich vertegenwoordigd of voelen dat ze een mate van inspraak hebben
6. Het besluitvormingsproces conformeert aan persoonlijke ethiek

Verboon en Goslinga (2009) onderzochten de relatie tussen persoonlijke normen en rechtvaardigheidsoverwegingen enerzijds en de houding en intenties van kleine ondernemers om belasting na te leven anderzijds. De resultaten van dit onderzoek ondersteunen het idee dat zowel procedurele rechtvaardigheid als distributieve rechtvaardigheid invloed heeft op hoe ondernemers denken over naleving van belastingregels.

Twee andere vormen van rechtvaardigheid die worden onderscheiden in de literatuur zijn interpersoonlijke rechtvaardigheid en informatieve rechtvaardigheid (al worden deze in bepaalde literatuur ook wel beschouwd als onderdeel van de procedurele rechtvaardigheid). De **interpersoonlijke rechtvaardigheid** gaat over de mate waarin een individu met respect behandeld wordt. **Informatieve rechtvaardigheid** gaat over de mate waarin beslissingen worden gemaakt met de juiste informatie en hoe burgers hierover geïnformeerd worden. Deze twee vormen van rechtvaardigheid worden in de literatuur ook wel eens samengevoegd tot het begrip **interactionele rechtvaardigheid**.

De eerste vier vormen van rechtvaardigheid worden in de academische literatuur veelal gezien als vier losse perspectieven (Colquitt, 2001), maar er is ook bewijs dat erop wijst dat individuen vaak maar vanuit één perspectief naar rechtvaardigheid kijken. In dat geval maken zij dus geen onderscheid tussen deze vier verschillende soorten rechtvaardigheid, maar zien zij dit als één coherent begrip.

Farrar, Massey, Osecki en Thorne (2018) wijzen erop dat het model van vier vormen van rechtvaardigheid voortkomt uit de organisatorische literatuur over rechtvaardigheid en passen het begrip van rechtvaardigheid toe op de context van belastingautoriteiten. Alle vier de dimensies van organisatorische rechtvaardigheid beïnvloeden de perceptie van fiscale rechtvaardigheid, zo komt uit hun onderzoek. Daarnaast is er een extra dimensie van rechtvaardigheid van belang in de context van belastingen die niet in het model van Colquitt (2001) naar voren komt, namelijk **exchange equity**. Dit gaat over de mate waarin de kosten van belasting opwegen tegen de baten; oftewel, over hoe belastinggeld door de overheid wordt gebruikt. Het heeft dus betrekking op de waargenomen waarde van door de belasting gefinancierde overheidsvoordelen en ontvangen diensten in verhouding tot iemands belastingbijdrage. Dit is dus een concreet voorbeeld voor de context voor de Belastingdienst.

Wenzel (2002) onderscheidt nog een vorm van rechtvaardigheid, namelijk **retributieve rechtvaardigheid**. Dit verwijst naar de eerlijkheid van sancties en reacties op het overtreden van sociale regels en normen. Retributieve rechtvaardigheid onderscheidt zich van distributieve en procedurele rechtvaardigheid, omdat als een norm van distributieve rechtvaardigheid wordt geschonden, die norm alleen de restitutie van de rechtvaardige situatie zou eisen. In werkelijkheid kunnen mensen echter niet alleen restitutie eisen, maar ook bestraffing van de dader, wat verder gaat dan de distributieve norm. De centrale vraag van retributieve

rechtvaardigheid is welke behandeling en mate van sanctie de overtreder verdient. De verdiende straf moet afhangen van het waargenomen belang van de overtreder, de ernst van de regelovertreding en de mate van verantwoordelijkheid en schuld die aan de dader wordt toegeschreven. Het blijkt dat veel eerlijke belastingbetalers (die het overgrote merendeel van de belastingplichtigen vormen) zich zorgen maken over andere mensen die de belasting ontduiken en ermee weg komen.

Wenzel (2002) maakt onderscheid tussen verschillende analyseniveaus. Hij stelt dat belastingbetalers zichzelf op een meer inclusieve manier definiëren dan enkel op individueel niveau. Dit kan op het niveau van sociale groepen of als leden van de samenleving als geheel, wat een zorg impliceert voor respectievelijk de resultaten van de eigen groep of het welzijn van de hele natie.

2.5.2 Consequenties van de theorie in de praktijk

Bij de determinant rechtvaardigheid hebben we weinig consequenties voor de praktijk gevonden die gaan over het beïnvloeden van de waardering van belevingsindicatoren. Bij distributieve rechtvaardigheid gaat het in deze literatuur vooral over consequenties voor het bevorderen van compliance, en dit niet de focus van huidige literatuurstudie. Procedurele en interactionele rechtvaardigheid hangen conceptueel samen met de belevingsindicator adequate behandeling, wat betekent dat de criteria voor procedurele en interactionele rechtvaardigheid gezien kunnen worden als determinanten voor de belevingsindicator adequate behandeling.

Wanneer burgers de belastingheffing als rechtvaardig beschouwen, zullen zij eerder geneigd zijn om belasting te betalen. Een algemene consequentie hiervan voor de Belastingdienst is dat hij moet bevorderen dat de doelgroepen de interacties met, en informatie en procedures van de Belastingdienst als rechtvaardig beschouwen.

Wat betreft distributieve rechtvaardigheid laten de resultaten van het onderzoek van Verboon en Goslinga (2009) zien dat bevordering van de naleving van belastingregels onder kleine ondernemers erom vraagt dat ondernemers het belastingstelsel als eerlijk beschouwen. Potentiële belastingontduikers zijn mensen met '(relatief) zwakke persoonlijke normen', en vooral voor deze mensen lijkt distributieve rechtvaardigheid de intentie tot naleving van belastingregels te beïnvloeden. De persoonlijke norm wordt beschreven als een persoonlijkheidskenmerk dat verband houdt met eerlijkheid en moreel redeneren. Mensen met sterke persoonlijke normen over belastingbetaling zullen er niet serieus over nadenken om zich niet aan de regels te houden. Belastingontduiking is voor deze mensen nauwelijks een optie, ook al vinden zij het belastingstelsel misschien oneerlijk. Door de perceptie van distributieve rechtvaardigheid te vergroten, vooral onder mensen met (relatief) zwakke persoonlijke normen, zou de houding ten aanzien van naleving van belastingregels kunnen verbeteren en zouden de intenties om niet-compliant te zijn kunnen afnemen.

Distributieve rechtvaardigheid gaat volgens Pietersma, Harms, Goslinga, Herbel, van Rooij & Westenberg (2022) over hoeveel belastingen burgers moeten betalen in verhouding tot anderen en hoeveel baat men heeft bij de belastingen. Hun advies is hier om het zicht van de belastingplichtigen op wat anderen aan belasting betalen te vergroten. In Nederland is dat zicht

er niet; in Zweden en Finland bijvoorbeeld wel. Meer openheid over de belastingen kan de weerstand wegnemen tegen bijvoorbeeld belastinghervormingen. Als duidelijk wordt welke fiscale voordelen er nu zijn voor vermogende Nederlanders, dan zou dat er wellicht voor kunnen zorgen dat de overgrote meerderheid in Nederland meer open gaat staan voor hervormingen.

Om de procedurele rechtvaardigheid te waarborgen, kan de Belastingdienst bijvoorbeeld kijken naar de zes factoren van Leventhal (1980). Dit houdt in dat de Belastingdienst kan zorgen voor consistente en onbevooroordeelde belastingprocedures, dat beslissingen zijn gebaseerd op accurate informatie, dat er voldoende correctiemogelijkheden zijn wanneer er fouten zijn gemaakt door burgers of bedrijven (bijvoorbeeld bij een belastingaangifte), dat burgers en bedrijven zich vertegenwoordigd voelen en dat besluiten worden genomen op basis van persoonlijke ethische overwegingen. De procedurele rechtvaardigheid sluit aan bij de belevingsindicator adequate behandeling.

Het bieden van procedurele rechtvaardigheid is volgens Tyler (2006) een effectieve manier van sociale regulering. Wanneer mensen procedurele rechtvaardigheid ervaren, blijken ze sociale regels te accepteren en zelfregulerend gedrag te vertonen. Uit onderzoek blijkt dat mensen de wetten zullen gehoorzamen, zonder de dreiging van sancties, wanneer zij ervaren dat het strafrechtstelsel en zijn autoriteiten rechtvaardig handelen, zoals aansluit bij het (extended) Slippery Slope Framework dat in de volgende paragraaf wordt besproken. Dit zegt meer over de nalevingsbevordering dan over de determinanten van de belevingsindicatoren.

Volgens Van Dijke en Verboon (2010) is vertrouwen in autoriteiten belangrijk voor de effectiviteit van procedurele rechtvaardigheid als instrument om de naleving van de belastingwetgeving te verbeteren. Dit ligt deels buiten de macht van de Belastingdienst omdat het ook gaat om andere autoriteiten. Daarnaast benadrukken de auteurs omgekeerd geredeneerd dat wanneer de Belastingdienst burgers oneerlijk behandelt, dit het vertrouwen in de Belastingdienst kan ondermijnen.

Daarnaast kan de Belastingdienst inzetten op het respectvol behandelen van individuen en juist communiceren, zoals voortvloeit uit de interpersoonlijke en informatieve rechtvaardigheid.

2.5.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

De determinant rechtvaardigheid raakt aan meerdere belevingsindicatoren, namelijk in de eerste plaats **adequate behandeling**, maar ook **effectief informeren** en **corrigerend optreden**.

Er zijn meerdere vormen van rechtvaardigheid besproken, in het bijzonder distributieve rechtvaardigheid, procedurele rechtvaardigheid, interpersoonlijke rechtvaardigheid en informatieve rechtvaardigheid. Percepties van belastingplichtigen van de dimensies van rechtvaardigheid zijn van belang omdat ze van invloed (kunnen) zijn op gedrag.

Het concept procedurele rechtvaardigheid ligt dicht aan bij de belevingsindicator adequate behandeling. Wanneer de Belastingdienst dus zorgt voor rechtvaardige manier om tot bepaalde uitkomsten te komen, oftewel de procedures als rechtvaardig worden beschouwd, voelen burgers zich adequaat behandeld. De interpersoonlijke en interactionele rechtvaardigheid zou

je ook kunnen opvatten als onderdeel van procedurele rechtvaardigheid en sluit daarmee ook aan bij **adequate behandeling**.

Informatieve rechtvaardigheid raakt aan de belevingsindicator **effectief informeren**. Wanneer de Belastingdienst met de juiste informatie beslissingen neemt en deze op correcte wijze deelt met individuen, zullen deze individuen het tussendoel effectief informeren hoger waarderen.

Retributieve rechtvaardigheid heeft een link met **corrigerend optreden** en met **adequate behandeling**. Dit gaat over de rechtvaardigheid van straffen. Eerlijke belastingbetalers maken zich druk om de straf van belastingontduikers. Een straf moet aansluiten bij het waargenomen belang van de overtreden regel, de ernst van de regelovertrading en de mate van verantwoordelijkheid en schuld die aan de dader wordt toegeschreven.

2.6 E. Interactie tussen belastingplichtige en Belastingdienst

2.6.1 Theorie: Slippery Slope Framework en twee routes van beïnvloeding

In de theorie over *tax compliance* is het zogenaamde *Slippery Slope Framework (SSF)* of *extended Slippery Slope Framework (eSSF)* een veelgebruikt raamwerk. In dit raamwerk wordt gekeken naar twee dimensies om te begrijpen wat gedwongen of bereidwillige naleving van de belastingregels bepaalt. Die dimensies zijn enerzijds de macht van de belastingautoriteiten en anderzijds het vertrouwen van burgers in de belastingautoriteiten. Volgens het Slippery Slope Framework dwingen belastingautoriteiten die machtsmaatregelen toepassen de naleving van de belastingwetgeving af, terwijl belastingautoriteiten die door de belastingbetalers worden vertrouwd bereidwillige medewerking krijgen. De machtsmaatregelen zijn bijvoorbeeld hoge controlekansen en boetes, terwijl vertrouwen van burgers in de belastingautoriteit voortkomt uit de welwillendheid van de autoriteiten, transparantie en eerlijkheid van de belastingwetgeving, belastinginningsprocedures en belastingdruk.

Dit leidt tot twee soorten klimaten in de relatie tussen burgers en de Belastingdienst. Ten eerste, in een zogeheten 'antagonistisch belastingklimaat' waarbij de belastingautoriteiten een 'politie en overvallers'-houding aannemen, zullen belastingbetalers proberen om hun individuele verwachte nut te maximaliseren en zich alleen aan de regels houden als ze daartoe gedwongen worden. Ten tweede, in een 'synergetisch klimaat' wanneer autoriteiten een dienstverlenende en klantgerichte houding uitstralen, zullen belastingbetalers handelen op basis van de waargenomen eerlijkheid van het systeem en zich juist bereidwillig aan de regels houden (Kirchler, Hoelzl & Wahl, 2008).

Het extended Slippery Slope-raamwerk gaat een stapje verder en maakt onderscheid tussen twee verschillende soorten macht en twee verschillende soorten vertrouwen (Gangl, Hofmann, Hartl & Kirchler, 2016). Macht wordt opgesplitst in dwingende macht en legitieme macht. Waar dwingende macht tot uiting komt in strenge controles en bestraffingen van belastingontduikers, betekent legitieme macht dat beslissingen van de autoriteiten worden geaccepteerd, omdat de

autoriteiten over deskundigheid beschikken en zich professioneel gedragen bij het verstrekken van informatie en het vaststellen van gedragsregels. Vertrouwen wordt onderscheiden in rationeel vertrouwen en impliciet vertrouwen. Rationeel vertrouwen betekent dat de belastingautoriteiten worden vertrouwd omdat zij relevante doelen nastreven, omdat belastingbetalers afhankelijk zijn van de autoriteiten, omdat de autoriteiten bekwaam en welwillend lijken, en omdat zij worden ondersteund maar niet gehinderd door de autoriteiten om hun doel te bereiken. Impliciet vertrouwen wordt daarentegen gedefinieerd als een automatische en onbewuste vertrouwensreactie op de perceptie dat de Belastingdienst deel uitmaakt van de eigen gemeenschap en de eigen waarden deelt.

De dynamiek tussen dwingende en legitieme macht en rationeel en impliciet vertrouwen leidt in het eSSF tot drie soorten 'interactieklimaten':

1. **Een antagonistisch interactieklimaat:** in dit eerste klimaat ondermijnt dwingende macht het impliciete vertrouwen. De Belastingdienst behandelt belastingbetalers als potentiële criminelen die moeten worden gecontroleerd en gesanctioneerd om aan de wet te voldoen. Belastingbetalers voelen zich op hun beurt vervolgd en hebben de behoefte zich te verstoppen voor de Belastingdienst. Over het geheel genomen is de bereidheid om samen te werken laag en betalen belastingbetalers alleen belasting als ze dit niet kunnen vermijden, waardoor hun naleving wordt afgedwongen.
2. **Een dienstenklimaat:** in het tweede interactieklimaat gaan legitieme macht en rationeel vertrouwen hand in hand. Ondersteunende en transparante procedures van autoriteiten bieden belastingbetalers redenen om de belastingautoriteiten te vertrouwen. Dit leidt tot een serviceklimaat tussen belastingautoriteiten en belastingbetalers waarin belastingbetalers worden gemotiveerd om de regels van de wet bereidwillig te volgen.
3. **Vertrouwensklimaat:** in het derde klimaat leidt impliciet vertrouwen tot een vertrouwensklimaat waarin belastingbetalers bereid zijn samen te werken en dwingende macht niet nodig is. Belastingdiensten en belastingbetalers hebben een gemeenschappelijk doel en gemeenschappelijke waarden en interacteren met empathie. De belastingautoriteiten vertrouwen belastingbetalers als verantwoordelijke burgers en vermijden dwangmaatregelen. Belastingplichtigen beschouwen de Belastingdienst als partner. Er geldt een hoge sociale norm van fiscale eerlijkheid onder hun medeburgers. Ze volgen niet alleen de letter van de wet, maar ook de geest van de wet en beschouwen het betalen van belasting als een morele verplichting waardoor ze bereidwillig de belastingregels nakomen.

Naast het (extended) Slippery Slope Framework waarin de gepercipieerde macht van de Belastingdienst en het vertrouwen van burgers tot een balans komen, wordt er in de wetenschappelijke literatuur ook onderscheid gemaakt tussen twee routes van beïnvloeding. Dit zijn de instrumentele route van beïnvloeding en de affectieve route van beïnvloeding, aldus Ouwkerk, Van Harreveld en Van der Pligt (2009). Dit overlapt conceptueel sterk met het eSSF, in de zin dat het gaat om twee routes naar compliance.

Ten eerste de **instrumentele route van beïnvloeding**. Hier staat de uitkomst van de interactie tussen een handhaver en gehandhaafde centraal. De handhaver probeert regelnaleving te bewerkstelligen door angst te creëren bij de gehandhaafde voor de negatieve gevolgen van niet-naleving. Oftewel, de vrees voor sancties. Er is hier dus een hoge pakkans voor de

belastingbetalers vanwege veel controles. Deze route van beïnvloeding wordt ook wel een sanctionerende stijl van handhaven genoemd.

Ten tweede **de affectieve route van beïnvloeding**, waarbij de gehanteerde procedure en bejegening door de handhaver centraal staan. Men probeert beïnvloeding te bewerkstelligen door gevoelens van rechtvaardigheid en legitimiteit te versterken. Deze route van beïnvloeding wordt ook wel de overredingsstijl van handhaven genoemd, omdat men gericht is op het verkrijgen van naleving van regelgeving ("compliance") door zelfregulatie.

Een probleem met de instrumentele benadering van beïnvloeding is dat onderzoek suggereert dat sancties negatieve reacties kunnen oproepen. Sterke negatieve sociale emoties bij een gehandhaafde, zoals woede, frustratie en agressie kunnen resulteren in verbaal en fysiek geweld jegens een handhaver. Daarnaast leiden strengere sancties tot minder strafacceptatie en het indienen van meer klachten bij in dit geval de Belastingdienst. Ook hebben sancties volgens Tyler (1997) negatieve gevolgen voor percepties van rechtvaardigheid. Zo wordt bij het uitdelen van (strengere) sancties zowel de uitkomst van de interactie met een handhaver, de gehanteerde procedure, als de behandeling door de handhaver als meer onrechtvaardig gezien (respectievelijk distributieve rechtvaardigheid, procedurele rechtvaardigheid en interactionele rechtvaardigheid, zoals in de vorige paragraaf besproken). Dit hangt ook af van wie er beboet wordt en onder welke omstandigheden. Aanvullend kunnen sancties volgens Tyler (1997) een negatief effect hebben op de perceptie van de autoriteit; in dit geval de Belastingdienst. Deze wordt door sancties als minder legitiem en rechtvaardig gezien, hetgeen onder meer tot uiting komt in een verminderd vertrouwen.

Bij de affectieve route van beïnvloeding, waar een correcte procedure en een respectvolle bejegening centraal staan, ervaart men meer gevoelens van respectievelijk procedurele en interactionele rechtvaardigheid en wordt de desbetreffende autoriteit als meer legitiem gezien, waardoor men het meer vanzelsprekend vindt om de regels en wetten van deze autoriteit na te leven. Deze nadruk op rechtvaardigheid komt naar voren in theorieën over sociale betrokkenheid, die willen blootleggen hoe burgers aangezet kunnen worden om op constructieve wijze te interacteren met maatschappelijke instellingen. De sleutel hierbij lijkt te zijn om groepen, organisaties en de samenleving zo in te richten dat mensen zich procedureel en interactioneel rechtvaardig behandeld voelen. Wanneer dit het geval is, zullen mensen eerder geneigd zijn om normen, regels en wetten te accepteren, en bereidwillig overgaan tot zelfregulerend gedrag.

2.6.2 Consequenties van de theorie in de praktijk

Uit de literatuur over het (extended) Slippery Slope Framework komt naar voren dat sommige belastingautoriteiten als vijandig worden ervaren en dus een op vertrouwen gebaseerd klimaat met de burgers moeten opbouwen, terwijl andere al het vertrouwen van de burgers genieten, waardoor zij het vertrouwen moeten zien te behouden in plaats van opbouwen. Gangl, Van Dijk, Van Dijk en Hofmann (2020) stellen dat er verschillende maatregelen nodig zijn voor het opbouwen en behouden van vertrouwen. In een vijandig klimaat moet vertrouwen opgebouwd worden. Dit vertrouwen kunnen autoriteiten creëren door te reguleren met zogenaamde 'legitieme sanctiesystemen'. Dit houdt bijvoorbeeld in dat de Belastingdienst begrijpelijke informatie deelt voor de burgers, uitlegt hoe een correct ingevulde belastingaangifte eruit moet

zien, ervoor zorgt dat alle belastingbetalers begrijpen welke belastingen zij moeten betalen en hoe zij moeten betalen.

In een op vertrouwen gebaseerd klimaat is er al sprake van vertrouwen en moet dit behouden zien te worden. Het uitoefenen van dwangcontrole en sancties kunnen dit vertrouwen ondermijnen, omdat burgers dit kunnen zien als een verraad van het bestaande vertrouwen.

Het gevolg voor de praktijk is dat belastingdiensten er goed aan doen om rekening te houden met het heersende klimaat tussen de belastingautoriteit en de burgers. Is er sprake van een antagonistisch klimaat, een dienstenklimaat of een vertrouwensklimaat? Dit is goed om te weten, omdat hierop afgestemd moet worden wat voor soort maatregelen er getroffen moeten worden.

Een belangrijke vraag is welke aspecten van de gehanteerde procedure en bejegening voor de Belastingdienst van belang zijn om gevoelens van respectievelijk procedurele en interactionele rechtvaardigheid te bewerkstelligen. Onderzoek toont aan dat één van de belangrijkste determinanten van procedurele rechtvaardigheid het hebben van inspraak of zogenaamde "voice" is (Tyler, 1998). Wanneer mensen bij een procedure inspraak hebben of "hun zegje kunnen doen" beoordeelt men deze procedure als meer rechtvaardig en heeft dit een positieve invloed op toekomstige regelnaleving, acceptatie van sancties, en de percepties van de desbetreffende autoriteit. Ook de mogelijkheid om in beroep te gaan wordt gezien als een belangrijke determinant van procedurele rechtvaardigheid (Tyler, 1988). Bovendien draagt uitleg van de kant van de handhaver waarbij gewezen wordt op het maatschappelijk belang van regelnaleving bij aan percepties van procedurele rechtvaardigheid.

Volgens Tyler (1990) is de belangrijkste determinant van gevoelens van interactionele rechtvaardigheid een beleefde en respectvolle behandeling van de gehandhaafde door de handhaver.

2.6.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

De theorie van het (extended) Slippery Slope raamwerk leidt tot een aantal implicaties voor de Belastingdienst. Als eerste brede implicatie voor de Belastingdienst is naar voren gekomen dat de belevingsindicatoren relevant zijn voor het nastreven van compliance. Dit biedt dus een rechtvaardiging voor het gebruik van deze belevingsindicatoren, al staat dat niet centraal in dit literatuuronderzoek.

De determinant raakt ten eerste direct aan twee specifieke belevingsindicatoren, namelijk '**corrigerend optreden**' en '**adequate behandeling**'. Zoals hierboven beschreven leidt een (te) strenge houding van de overheid tot een klimaat waarin burgers gedwongen moeten worden om hun belasting te betalen. Er is hier sprake van een vijandige sfeer. De beleving van corrigerend optreden wordt dus bepaald door *hoe* de Belastingdienst corrigerend optreedt. Is dit streng en dwingend, of juist dienstverlenend? Het is hierbij van belang dat er bij het inzetten van maatregelen ook rekening wordt gehouden met het vertrouwensklimaat tussen burgers en Belastingdienst.

Wanneer er sprake is van vertrouwen, dienen er middelen worden ingezet die dit vertrouwen ondersteunen en wanneer er sprake is van een vijandige sfeer dient er juist vertrouwen

opgebouwd te worden door de juiste controlemiddelen in te zetten. De Belastingdienst kan vertrouwen bij burgers creëren door bijvoorbeeld begrijpelijke informatie te delen voor de burgers, uit te leggen hoe een correct ingevulde belastingaangifte eruit moet zien of ervoor te zorgen dat alle belastingbetalers begrijpen welke belastingen zij moeten betalen en hoe zij moeten betalen. Dit onderstreept het belang van de belevingsindicatoren **adequate behandeling** en **gemak bieden en fouten voorkomen**.

Een concrete implicatie is dat de Belastingdienst moet vermijden dat ze als dwingend wordt ervaren, omdat dit zou kunnen leiden tot een vijandig klimaat tussen de Belastingdienst en de belastingbetaler. Dwingende macht ondermijnt het vertrouwen in belastingautoriteiten en de bereidwillige naleving door belastingbetalers, waardoor dwangmaatregelen noodzakelijk zijn om op zijn minst een bepaald niveau van naleving van belastingregels te handhaven. Het is voordelig om proberen gezien te worden als een legitieme belastingautoriteit, omdat dit bereidwillige samenwerking met belastingbetalers bevordert.

Oftewel, het is prima als belastingplichtigen **corrigerend optreden** door de Belastingdienst ervaren, maar dat corrigerend optreden moet als legitiem en rechtvaardig worden ervaren en niet als dwingend. Wanneer burgers via de affectieve route van beïnvloeding worden behandeld, waarbij een correcte procedure belangrijk is en burgers met respect worden bejegend, zullen zij waarschijnlijk positiever oordelen over de belevingsindicator **adequate behandeling**. Daarnaast is het plausibel om een effect te verwachten op de belevingsindicatoren **effectief informeren**, **gemak bieden en fouten voorkomen** en **corrigerend optreden**. De instrumentele route is niet informatief of ondersteunend in het stimuleren van belastingplichtigen; die aspecten zullen dan ook lager worden gewaardeerd. De affectieve route legt geen nadruk op corrigerend optreden en dat aspect kan in dat geval minder gezien en gewaardeerd worden.

2.7 F. Voldoende rekening houden met begrensde capaciteiten

2.7.1 Theorie: doenvermogen

De hedendaagse samenleving stelt hoge eisen aan de zelfredzaamheid van burgers. Op cruciale onderdelen van het leven wordt van burgers veel alertheid gevraagd. Ook bijvoorbeeld een belastingaangifte kan veel van mensen vragen.

Lang niet alle burgers beschikken onder alle omstandigheden over de zelfredzaamheid die de overheid van ze vraagt. Er bestaat een behoorlijk verschil tussen wat van burgers wordt verwacht en wat zij daadwerkelijk aankunnen volgens de WRR (2017). De groep voor wie de eisen soms te hoog gegrepen zijn, is niet beperkt tot een kleine groep 'kwetsbaren'. Ook mensen met een goede opleiding en een goede maatschappelijke positie kunnen in situaties verzeild raken waarin hun redzaamheid ontoereikend is, zeker op momenten dat het leven tegenzit. Dat is niet omdat hun intelligentie of kennis tekortschiet, maar omdat er een beroep wordt gedaan op allerlei andere mentale vermogens, zoals het vermogen om in actie te komen, om het hoofd voldoende koel te houden en om vast te houden aan goede voornemens.

Daarnaast is er recent een rapport gepubliceerd met de conclusie dat 'de' kwetsbare burger niet bestaat. Het is van belang om een genuanceerd beeld te schetsen van risicofactoren en verschillende vormen van kwetsbaarheid in samenhang te zien, volgens Bugter en Swaak (2023). Zo definiëren zij vijf categorieën kwetsbaarheid, waarbinnen mensen te maken hebben met herkenbare rode draden in risicofactoren: economische kwetsbaarheid, sociale kwetsbaarheid, gezondheidsfactoren met een verhoogd risico, gezinssituaties met een verhoogd risico en beperkte basisvaardigheden. Factoren die binnen de categorieën vallen kunnen zowel permanent als tijdelijk zijn, zowel 'in de persoon' als 'in de sociale context' liggen en zich opstapelen en op elkaar inwerken. Factoren die het handelen van de burger beïnvloeden zijn de mate van doenvermogen, een disbalans tussen draaglast en draagkracht, de mate waarin iemand ervaart over voldoende steun en hulpmiddelen te beschikken, en de mate van begrip van de overheidsdienstverlening.

Dat cognitieve vaardigheden als intelligentie en goed kunnen lezen, schrijven en rekenen van groot belang zijn, is algemeen bekend volgens de WRR (2017). De afgelopen jaren is er in wetenschap en beleid veel aandacht geweest voor juist niet-cognitieve vaardigheden. Vanuit de gedragswetenschappen is aangetoond dat het vermogen van mensen om informatie te wegen en rationale keuzes te maken begrensd is. Het gaat hier om het 'doenvermogen' van mensen.

Uit het WRR-rapport 'Weten is nog geen doen' uit 2017 komen determinanten van dit doenvermogen naar voren. Er zijn drie persoonskenmerken die het doenvermogen van mensen bepalen, namelijk temperament (geneigd zijn om stressfactoren onder ogen te zien of juist te vermijden), zelfcontrole (het reguleren van emoties en verleidingen) en overtuigingen (optimistisch denken of machteloosheid/passiviteit). Deze persoonskenmerken zijn voor een deel erfelijk. Een belangrijke conclusie hiervan is dat niet alle burgers in aanleg gelijke kansen hebben op zelfredzaamheid. Niet-cognitieve persoonskenmerken hebben immers een erfelijke component, net als cognitieve vaardigheden en intelligentie.

Het doenvermogen wordt naast de erfelijke persoonskenmerken ook beïnvloed door levensomstandigheden. Stress en mentale belasting zetten de mentale vermogens onder druk. Wanneer het tegenzit in het leven zoals bij een echtscheiding of ontslag komt er stress bij kijken, terwijl dit nu juist de momenten zijn dat iemand in actie moet komen.

Tiemeijer (2019) benadrukt ook dat er het ideaalbeeld van de burger vanuit de overheid niet aansluit met de realiteit dat burgers begrensde capaciteiten hebben. Mensen zijn over het algemeen maar matig in staat om voorbij het heden te kijken, en hun gedrag af te stemmen op de eisen van de toekomst. Zelfs bij mensen die normaliter goed zijn in 'mentaal tijdreizen' en zelfcontrole, kan dit vermogen worden ondermijnd door situationele factoren. Onderzoek laat zien dat als men de druk te hoog opvoert, het cognitieve functioneren en de zelfcontrole substantieel afnemen. Dit kan afhangen van allerlei factoren zoals stress of slaapgebrek.

Een gebrek of schaarste aan tijd en geld kan ook leiden tot beperkt doenvermogen (Omlo, 2014). Het gevolg is namelijk een tunnelvisie: een eenzijdige concentratie op het ervaren van een schaarsteprobleem zorgt ervoor dat andere - misschien wel belangrijkere - doelstellingen en overwegingen verwaarloosd, onderschat of verdrongen worden, ongeacht de consequenties. Tunnelvisie ontstaat doordat de ervaring van schaarste leidt tot een directe afname van het vermogen om aandacht op te brengen, om goede beslissingen te nemen, om

vast te houden aan onze plannen en om verleidingen te weerstaan. Geldzorgen kunnen op deze manier dus leiden tot minder mentale vermogens.

2.7.2 Consequenties van de theorie voor in praktijk

De Belastingdienst kan rekening houden met het doenvermogen en de begrensde capaciteit van burgers. De WRR (2017) geeft een aantal adviezen om rekening te houden met het doenvermogen in verschillende stadia van beleid. In zijn algemeenheid beveelt zij aan om in beleid uit te gaan van een realistische inschatting van het denkvermogen en het doenvermogen van burgers en minder te denken met de rationele assumptie dat iedereen beschikt over voldoende mentale vermogens om zelfredzaam te zijn.

Regels kunnen op een manier worden ingericht dat de beoogde zelfredzaamheid zo goed mogelijk wordt gerealiseerd. Er moet dus rekening worden gehouden met verschillen en beperkingen in doenvermogen van burgers. Regels en instituties moeten een zekere 'robuustheid' of 'correctievermogen' hebben jegens menselijke fouten. Bij het ontwerpen van beleid moet de vraag gesteld worden wat er gebeurt met mensen die niet meteen hun post openmaken of niet meteen in actie komen als dat noodzakelijk is.

Daarnaast raadt de WRR aan om bij de voorbereiding van beleid te toetsen of de inrichting van de regelgeving rekening houdt met verschillen in doenvermogen, om de mentale belasting voor burgers in kaart te brengen en te onderzoeken hoe de mentale belasting bij stressvolle life events kan worden gereduceerd.

Bij de inhoud van het beleid kan De Belastingdienst inspelen op de beperkte niet-cognitieve vermogens van burgers door de keuzearchitectuur aan te passen. Dat kan met behulp van simpele labels, aanvinken van standaard-opties (defaults), opt-outstelsels, 'ongewenste' keuzes beperkt mogelijk maken, of geschaalde vrijheden. Daarnaast is het belangrijk om goede informatieverstrekking te bieden.

Bij de uitvoering van beleid is de aanbeveling van de WRR om vroegtijdig en persoonlijk contact met burgers te zoeken wanneer er sprake is van onregelmatigheden om zo beter onderscheid te maken tussen burgers die niet willen en die niet kunnen, en bij te kunnen sturen op een moment dat mensen nog genoeg mentale ruimte hebben om helder na te denken en in actie te komen.

Ook uit het onderzoek van Bugter en Swaak (2023), dat veronderstelt dat 'de' kwetsbare burger niet bestaat, volgt een advies over de ondersteuningsbehoefte van kwetsbare burgers. De groep waar specifieke ondersteuningsbehoeften voor gevonden zijn, zijn mensen met beperkte basisvaardigheden. Zij hebben in de huidige sterk digitaliserende samenleving met name behoefte aan formele en informele helpers vanuit hun sociale netwerk, een laagdrempelig en fysiek contactpunt waar zij hun vragen kunnen stellen, alternatieve kanalen voor communicatie als zij niet digitaal kunnen of willen communiceren en het 'versimpelen' en toegankelijker maken van informatie vanuit in dit geval de Belastingdienst. Daarnaast is er weinig tot geen onderscheid gevonden in de ondersteuningsbehoefte van de specifieke categorieën: er wordt veelal gerefereerd aan 'de' ondersteuningsbehoefte van 'de' kwetsbare burger. Over het algemeen is het belangrijk om gevoelens van burgers te horen en erkennen, het sociaal maatschappelijk netwerk te versterken, doorverwijzingen te verminderen, toegankelijke en

begrijpelijke informatie aan te bieden, persoonlijk en fysiek contact te faciliteren en voorzieningen en contact op maat aan te bieden.

Het is belangrijk om te benadrukken dat de behoeften van mensen die te maken hebben met een of meer soorten kwetsbaarheid divers zijn, en kunnen variëren afhankelijk van de specifieke context en omstandigheden. Daarom is een flexibele aanpak nodig die rekening houdt met individuele behoeften en ervoor zorgt dat de geboden ondersteuning effectief en duurzaam is (Bugter & Swaak, 2023).

Volgens onderzoek van Saad (2014) houden complexiteit en een gebrek aan kennis verband met onbedoelde non-compliance bij belastingautoriteiten. Om dit te beïnvloeden wordt genoemd dat educatie op het gebied van belasting en simplificering van belasting nuttig kunnen zijn.

2.7.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

De determinant begrensde capaciteiten van burgers heeft invloed op alle belevingsindicatoren. Ten eerste **adequate behandeling**. Wanneer burgers ervaren dat de Belastingdienst rekening houdt met het doenvermogen van individuele burgers, is het aannemelijk dat zij de belevingsindicator adequate behandeling positiever zullen beoordelen. Ten tweede komt uit het WRR-rapport en het onderzoek van Bugter en Swaak (2023) naar voren dat het belangrijk is voor de Belastingdienst om niet uit te gaan van vooronderstellingen over 'kwetsbare burgers', maar om rekening te houden met denk- en doenvermogen. Dit is belangrijk voor de belevingsindicatoren **effectief informeren** en **gemak bieden en fouten voorkomen**. Wanneer de Belastingdienst geen of weinig rekening houdt met de begrensde capaciteiten van burgers, kan dit leiden tot het onnodig en onrechtvaardig ervaren van **corrigerend optreden**.

2.8 G. Compenseren van door de Belastingdienst gemaakte fouten

2.8.1 Theorie: service repair

Fouten in de uitvoering zijn volgens Thomassen, Leliveld, Van de Walle en Ahaus (2017) een onvermijdelijk onderdeel van het dagelijks leven. Het is belangrijk hoe een organisatie zoals de Belastingdienst handelt nadat er sprake is van een fout. Serviceherstel omvat acties die organisaties ondernemen om te reageren op het falen van de service om het waargenomen verlies voldoende te compenseren en de tevredenheid van klanten te herwinnen. Hoe meer verlies de 'klanten' ervaren, hoe meer compensatie ze willen. Het gaat bij deze determinant vooral om fouten in de **uitvoering**.

De eerder besproken *expectancy disconfirmation* theorie stelt dat verschillen tussen verwachtingen en ervaringen (bijvoorbeeld voor rechtvaardigheidsdimensies) kunnen leiden tot positieve of negatieve 'disconfirmaties'. Wanneer de verwachting van een bepaalde dienstverlening of uitvoering bijvoorbeeld hoger is dan de daadwerkelijke ervaring, beïnvloedt dit de tevredenheid.

Deze tevredenheid of de perceptie van rechtvaardigheid na een fout in de uitvoering worden ook beïnvloed door de manier waarop organisaties opereren na de fout. Dit is bijvoorbeeld door zich te verontschuldigen, het probleem op te lossen en/of compensatie aan te bieden. Compensatie in de vorm van een betaling is een veelgebruikt herstelinstrument in de private dienstverlening om de rechtvaardigheid en tevredenheid na een fout te verbeteren. In de publieke sector wordt hier minder gebruik van gemaakt.

De ideeën van New Public Management zijn afgelopen decennia dominant geworden en hebben als implicatie dat burgers als klanten worden gezien. Vanuit dit perspectief worden servicefouten gedefinieerd als situaties waarin klanten een economisch verlies (bijvoorbeeld geld of tijd) en/of een sociaal verlies (bijvoorbeeld status of waardering) ervaren als gevolg van een ongeluk of een probleem wanneer ze een openbare dienst gebruiken.

Servicemanagementliteratuur categoriseert fouten op basis van hun type en ernst. In de eerste plaats zijn er proces- en uitkomstfouten. Procesfouten hebben betrekking op de manier waarop klanten de service ontvangen, waar uitkomstfouten betrekking hebben op wat klanten daadwerkelijk ontvangen. Ten tweede hangt de ernst van af van het waargenomen economische en sociale verlies van de klant als gevolg van de fout. Fouten variëren van onbelangrijk en licht vervelend tot uiterst belangrijk en zeer ernstig. Het type fout en de ernst ervan zijn beide van invloed op het waargenomen verlies en de perceptie van klanten.

2.8.2 Consequenties van de theorie voor in praktijk

Uit de literatuur en uit het interview met Van de Walle blijkt dat het aanbieden van compensatie na een fout de beleving van burgers aanzienlijk verbetert. De Belastingdienst zou dus kunnen denken over een systeem waarin burgers tegemoet worden gekomen na een fout. Volgens Van de Walle hoeft dit niet per definitie te gaan over een herstelbetaling; een excuses en/of een bloemetje kan al helpen.

Een belangrijk inzicht voor de praktijk is dat de hoogte van de benodigde compensatie toeneemt naarmate de ernst van de fout toeneemt. Daarnaast komt uit het onderzoek van Thomassen, Leliveld, Van de Walle en Ahaus (2017) dat als er compensatie werd beloofd maar deze niet werd aangeboden, dit leidt tot aanzienlijk meer negatieve beoordelingen dan wanneer deze wel werd aangeboden.

2.8.3 Implicaties voor de belevingsindicatoren

Het bieden van compensatie na een fout in de dienstverlening heeft betrekking op de belevingsindicator **adequate behandeling**. Wanneer burgers benadeeld worden door een fout, zullen ze eerst negatief en met minder tevredenheid kijken naar de Belastingdienst. Maar wanneer de Belastingdienst de fout herstelt op een goede manier, zullen burgers waarschijnlijk met meer tevredenheid kijken naar adequate behandeling. '



Handelings- perspectief

In dit hoofdstuk beschrijven we wat de Belastingdienst kan doen om de waardering van de belevingsindicatoren door verschillende doelgroepen positief te beïnvloeden.

Er is weinig informatie in de literatuur over hoe de Belastingdienst kan sturen op de waardering van de tussendoelen

Er is weinig literatuur over de determinanten van de belevingsindicatoren, dus over hoe de Belastingdienst concreet kan 'sturen' op de tussendoelen. De literatuur die wij hebben gevonden gaat vooral over het belang van de tussendoelen (waarbij de concepten soms een andere naam hebben, maar conceptueel wel overlappen met de tussendoelen) en over de relatie tussen de tussendoelen enerzijds en compliance anderzijds. Deze relatie staat echter niet centraal in dit rapport.

Een focus op beleving is belangrijk voor naleving en sluit aan de recente wetenschappelijke inzichten over het handelen van belastingautoriteiten

Onze literatuurstudie bevestigt dat het van belang is voor de Belastingdienst rekening te houden met de beleving van burgers en bedrijven. Met name het (*extended*) *Slippery Slope* raamwerk biedt een rechtvaardiging voor de keuze om belevingsindicatoren te hebben naast de objectieve indicatoren over naleving. Dit framework leert dat hoe belastingplichtigen de belastingautoriteit percipiëren, van doorslaggevend belang is voor hun belastinggedrag. Uit dit raamwerk volgt dat de Belastingdienst moet vermijden dat ze als te dwingend wordt ervaren, omdat dit zou kunnen leiden tot een vijandig klimaat tussen de Belastingdienst en de

belastingbetaler. Dwingende macht ondermijnt het vertrouwen in belastingautoriteiten en de bereidwillige naleving door belastingbetalers.

De beleving van burgers en bedrijven ligt deels buiten de invloedssfeer van de Belastingdienst

Uit de literatuur blijkt dat de beleving van burgers en bedrijven deels buiten de invloedssfeer van de Belastingdienst ligt. De ervaringen en tevredenheid van burgers en bedrijven worden mede bepaald door onderliggende overtuigingen over rechtvaardigheid en het presteren van overheidsdiensten, door beeldvorming en door beleidsmatige, maatschappelijke en politieke ontwikkelingen. Denk aan beeldvorming naar aanleiding van incidenten, beleidsmatige verschuivingen in de belastingheffing en verminderd vertrouwen in de politiek. Al deze aspecten en ontwikkelingen kunnen de beleving van burgers en bedrijven negatief of positief beïnvloeden. Hieruit volgt dat het voor de Belastingdienst van belang is om ook ontwikkelingen in de brede context in beeld te houden en na te gaan in hoeverre die de beleving beïnvloeden. Denk hierbij aan het meten van institutioneel vertrouwen, ervaren rechtvaardigheid van belastingen, sociale normen en reputatie van en beeldvorming over de overheid.

Een positieve beleving vraagt om servicegerichte dienstverlening, gebruiksvriendelijke uitvoeringsprocessen, duidelijke en eerlijke informatie en een fouterstelaanpak

Uit de literatuur - en bevestigd in de expertinterviews - volgen weinig concrete knoppen waaraan de Belastingdienst kan draaien om de waardering van burgers en bedrijven positief te beïnvloeden. Uit de literatuur blijkt dat er wel algemene principes zijn te geven voor dienstverlening en informatievoorziening die positief beleefd worden. Van belang zijn:

- een servicegerichte dienstverlening met mogelijkheden om persoonlijk contact te hebben met medewerkers;
- beloften nakomen;
- respectvolle behandeling;
- duidelijke en eerlijke informatie.
- zorgen dat burgers en bedrijven zich vertegenwoordigd voelen.

Voor de uitvoering van de (semi-)massale processen van de Belastingdienst blijken de volgende algemene principes van belang te zijn voor een positieve beleving:

- consistente en onbevooroordeelde belastingprocedures;
- beslissingen baseren op accurate informatie
- gebruiksvriendelijke uitvoeringsprocessen;
- rekening houden met de omstandigheden van mensen ('doenlijkheid');
- voldoende correctiemogelijkheden bieden wanneer er fouten zijn gemaakt.

Dit zijn allemaal principes waarvan wij denken dat ze al op het netvlies van de Belastingdienst staan en die grotendeels verwerkt zijn in de huidige dienstverlening, uitvoering en communicatie. Om meer specifiek inzicht te verkrijgen in de determinanten van de belevingsindicatoren, is meer kennis nodig over de verwachtingen van burgers en bedrijven. Bekend is dat mensen positieve ervaringen hebben als de dienstverlening aan hun

verwachtingen tegemoetkomt, maar onbekend is wat de precieze verwachtingen rond de dienstverlening van de Belastingdienst dan zijn. Hierover meer in de volgende paragraaf.

Naast de hiervoor genoemde algemene principes blijkt een zogeheten foutherstelaanpak (*service repair*) van belang voor burgers en bedrijven. Mensen vinden het niet zo problematisch als organisaties fouten maken, als die fouten maar gecompenseerd worden. Een compensatie hoeft geen contante waarde te vertegenwoordigen. Foutherstel kan ook symbolisch zijn, zoals het sturen van een bloemetje of een vriendelijke excuusbrief. Wij realiseren ons dat een foutherstelaanpak niet gemakkelijk is om in te voeren in een organisatie als de Belastingdienst, vanwege het risico op precedentwerking en het voorkomen van ongelijke behandeling. Toch kan het interessant zijn om te verkennen wat een dergelijke aanpak doet met de beleving van burgers en bedrijven. Mogelijk is een proefproject 'service repair' - waarbij tijdelijk de kaders waarbinnen de Belastingdienst kan werken aangepast worden - een haalbare optie.

Om meer zicht te krijgen op concrete determinanten, is meer inzicht nodig in de verwachtingen van individuele burgers en bedrijven

De beleving van burgers en bedrijven wordt bepaald door de mate waarin de specifieke dienstverlening tegemoet komt aan hun individuele verwachtingen. Het is dus van belang om een goed zicht te krijgen op die individuele verwachtingen. Wat zijn de rode draden daarin? Hoe verschillen de verwachtingen tussen groepen burgers, tussen MKB en grootbedrijf, tussen fiscaal dienstverleners en de rest? De Belastingdienst zou door middel van onderzoek de verwachtingen ten aanzien van de dienstverlening in kaart kunnen brengen. Die verwachtingen leveren vervolgens input op voor eventuele aanpassingen in de dienstverlening. Inspiratie kan daarbij worden opgedaan bij de UWW Monitor Menselijke Maat (zie de box hieronder).

Box 3. UWV Monitor Menselijke Maat meet verwachtingen en ervaringen

De menselijke maat speelt in de UWV-strategie 2021-2025 een belangrijke rol. Maar wat is menselijke maat? Hoe meet je of deze wordt toegepast in je organisatie? De Menselijke Maat Monitor is een onderzoek dat UWV ieder half jaar inzicht geeft in waar cliënten en werkgevers de menselijke maat ervaren, en waar dit nog niet helemaal het geval is

Bij de start van dit onderzoek heeft UWV zich vooral gericht op het opstellen van een duidelijke definitie van menselijke maat vanuit de UWV-context. UWV raadpleegde wetenschappelijke onderzoeken, bestudeerde overheidspublicaties en stelde deze hamvraag aan cliënten, werkgevers en UWV-medewerkers van verschillende divisies. UWV zag verschillende elementen terugkomen, die werden samengevoegd in vier pijlers, ook wel dimensies: UWV ziet mij als mens, UWV is redelijk, UWV helpt en UWV houdt het simpel.

Elke dimensie bevat stellingen en vragen die als geheel de Menselijke Maat Monitor vormen. Daarnaast is er veel ruimte voor deelnemers om hun eigen ervaringen toe te lichten. De vragenlijst bestaat uit ongeveer 20 vragen en is ontworpen voor twee groepen: cliënten en werkgevers. In de resultaten maakt UWV onderscheid naar subgroepen, waarin bijvoorbeeld gekeken wordt naar verschillende klantreizen. In de praktijk ervaren veel cliënten niet één UWV. Ze hebben soms te maken met verschillende divisies binnen UWV, en worden van loket naar loket gestuurd. Dat noemt UWV een klantreis. "Ik ben ziek of (deels) arbeidsongeschikt" is bijvoorbeeld zo'n klantreis.

Bron: <https://www.uwv.nl/nl/achtergrond/zo-meet-uwv-de-menselijke-maat-in-haar-dienstverlening>

Een positieve beleving vraagt om het rekening houden met verschillen tussen burgers en bedrijven

Om de scores op de belevingsindicatoren positief te beïnvloeden, is het van belang te weten welke doelgroepen de laagste beoordelingen geven, en waarom. In veruit de meeste gevallen is er bij de Belastingdienst sprake van routinematig werk en dit gaat in bijna alle gevallen goed. Hoe deze burgers en bedrijven de Belastingdienst beoordelen is van mindere relevantie. Uit de expertinterviews blijkt dat het vooral relevant is om in te zoomen op de doelgroepen en specifieke deelprocessen waar het 'misgaat', waar dus lage scores gegeven worden. Welke groepen burgers en bedrijven beoordelen de belevingsindicatoren het laagste en zijn er patronen te zien in de oorzaken?

Op basis van de literatuur zijn vooraf al enkele doelgroepen te benoemen die mogelijk vaker lage beoordelingen geven. Ten eerste verwachten we dat mensen met een beperkt doenvermogen minder vaak adequate behandeling, effectieve informatie en gemak ervaren. Uit de literatuur blijkt dat het van belang is dat een organisatie als de Belastingdienst goed inspeelt op burgers met beperkte niet-cognitieve vermogens door de keuzearchitectuur aan te passen. Dat kan met behulp van simpele labels, aanvinken van standaard-opties (defaults), opt-outstelsels, 'ongewenste' keuzes beperkt mogelijk maken, of geschaalde vrijheden. Daarnaast is

het van belang om vroegtijdig en persoonlijk contact met burgers te zoeken wanneer er sprake is van onregelmatigheden om zo beter onderscheid te maken tussen burgers die niet willen en die niet kunnen, en bij te kunnen sturen op een moment dat mensen nog genoeg mentale ruimte hebben om helder na te denken en in actie te komen.

Ten tweede is het relevant voor de Belastingdienst om doelgroepen te identificeren die mogelijk lage beoordelingen geven op de belevingsindicatoren omdat ze een (structureel) laag institutioneel vertrouwen hebben of omdat ze een negatieve ervaring hebben gehad met de Belastingdienst of met andere uitvoeringsorganisaties of overheden. Denk hierbij aan mensen die te maken hebben gehad met incidenten zoals de Toeslagenaffaire, met zogeheten hardvochtigheden² in de sociale zekerheid of die aangeduid worden als 'afgehaakten'.³ We verwachten op basis van de literatuur dat deze groepen vaker lage beoordelingen geven op de belevingsindicatoren. Juist bij deze groepen is het van belang te zorgen voor meer persoonlijk contact met de Belastingdienst en voor vriendelijke en respectvolle bejegening.

² Zie Oomkens, R. et al (2022). Hardvochtige effecten op burgers door knelpunten in (uitvoering) wet- en regelgeving binnen de sociale zekerheid. Panteia: Zoetermeer.

³ Zie Voogd, J. de & Cuperus, R. (2021). Atlas van Afgehaakt Nederland. Over buitenstaanders en gevestigden.

Bijlage 1: Geraadpleegde literatuur en bronnen

Adriaanse, M. (2017). *Handleiding InterventieKompas*. Den Haag: Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid (CCV).

Ahmed, E. & Braithwaite, V. (2005). Understanding Small Business Taxpayers. *International Small Business Journal*, 23(5), 539-568.

Alm, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of economic surveys*, 33(2), 353-388.

Alm, J., Burgstaller, L., Domi, A., März, A. & Kasper, M. (2023). Nudges, Boosts, and Sludge: Using New Behavioral Approaches to Improve Tax Compliance. *Economies*, 11(9), 1-22.

Andrews, R. & Walle, S. (van de). (2013). New Public Management and Citizens' Perceptions of Local Service Efficiency, Responsiveness, Equity and Effectiveness. *Public Management Review*, 15(5), 762-783.

Au, L.T.N., Hoang, H.T. & Ho, L.T.H. (2021). Tax service quality for enterprises: development of a valid measurement scale. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 15(3), 345-360.

BIN NL. (2019). *Zeven behavioural insights tools*. Den Haag: Behavioural Insights Network Nederland.

BIN NL. (2019). *Gedragstechnieken voor brieven en e-mails*. Den Haag: Behavioural Insights Network Nederland.

BIN NL. (2022). *Gedragsadviezen*. Den Haag: Behavioural Insights Network Nederland.

BIN NL. (2023). *Rijk aan gedragsinzichten*. Den Haag: Behavioural Insights Network Nederland.

Bornman, M. (2015). The determinants and measurement of trust in tax authorities as a factor influencing tax compliance behaviour. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 8(3), 772-789.

Bouckaert, G. & Walle, S. (van de). (2003). Comparing Measures of Citizen Trust and User Satisfaction as Indicators of 'Good Governance': Difficulties in Linking Trust and Satisfaction Indicators. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 329-343.

Bouckaert, G. (2012). Trust and public administration. *Administration*, 60(1), 91-115.

Bouckaert, G., Kampen, J.K., Maddens, B. & Walle, S. (van de). (2001). *Klantentevredenheidsmetingen bij de Overheid*. Leuven, België: Instituut voor de Overheid.

Bouckaert, G., Maddens, B., Kampen, J. K. & Van de Walle, S. (2004). Vertrouwen en overheid! Living apart together? In: Reynaert, H. & Verlet, D. (ed.). *Vertrouwen en betrokkenheid op lokaal en provinciaal vlak* (pp. 1-15). Brugge, België: Vanden Broele.

Bovaird, T. & Löffler, E. (2003). Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 313-328.

Bovens, M. & Keizer, A.G. (2020). *Doenvermogen: van toets naar tools*. Den Haag: Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR).

Braithwaite, V. & Ahmed, E. (2005). A threat to tax morale: The case of Australian higher education policy. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 523-540.

Bugter, B. & Swaak, M. (2023). *'De' kwetsbare burger bestaat niet*. Den Haag: theRevolution.

Cabinet Office. (2016). *Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt*. Londen, Verenigd Koninkrijk: Behavioural Insights Team.

Chater, N. & Loewenstein, G. (2022). The i-frame and the s-frame: How focusing on individual-level solutions has led behavioral public policy astray. *Behavioral and Brain Sciences*, 46(147), 1-63.

Chatterjee, R. & Suy, R. (2019). An Overview of Citizen Satisfaction with Public Service: Based on the Model of Expectancy Disconfirmation. *Open Journal of Social Sciences*, 7(4), 243-258.

Colquitt, J.A. (2001). On the Dimensionality of Organizational Justice: A Construct Validation of a Measure. *Journal of Applied Psychology*, 86(3), 386-400.

Enachescu, J., Olsen, J., Kogler, C., Zeelenberg, M., Breugelmans, S. M. & Kirchler, E. (2019). The role of emotions in tax compliance behavior: A mixed-methods approach. *Journal of Economic Psychology*, 74(16), 1-16.

Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving. (2006). *De 'Tafel van elf', een veelzijdig instrument*. Den Haag: Ministerie van Justitie.

Farrar, J., Massey, D.W., Osecki, E. & Thorne, L. (2018). Tax Fairness: Conceptual Foundations and Empirical Measurement. *Journal of Business Ethics*, 162(3), 487-503.

Fathya, V.N., Viverita, V. & Hati, S.R.H. (2022). Customer satisfaction with electronic public services: An 18 years of systematic literature review. *International Review on Public and Nonprofit Marketing*, 20(4), 759-812.

Gangl K., Dijk W.W. van, Dijk E. van, Hofmann E. (2020). Building versus maintaining a perceived confidence-based tax climate: experimental evidence. *Journal of Economic Psychology*, 81(1), 1-13.

Gangl, K., Hofmann, E. & Kirchler, E. (2015). Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, 37(1), 13-23.

Gangl, K., Hofmann, E., Hartl, B., & Berkics, M. (2019). The impact of powerful authorities and trustful taxpayers: evidence for the extended slippery slope framework from Austria, Finland, and Hungary. *Policy Studies*, 41(1), 98-111.

Gangl, K., Hofmann, E.B., Hartl, B. & Kirchler, E. (2015). The Double-Edged Relationship between Coercive Power and Compliance with Public Authority: Evidence from a Representative Sample of Austrian Self-Employed Taxpayers. *SSRN Electronic Journal*, 1-33.

Gangl, K., Hofmann, E., Hartl, B. & Kirchler, E. *Power of Authorities and Trust in Authorities Determine the Interaction Climate and Tax Compliance*. Wenen, Oostenrijk: University of Vienna.

Gangl, K., Muehlbacher, S., Groot, M. (de), Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G. & Kirchler, E. (2013). "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *Public Finance Analysis*, 69(4), 487-510.

GCPE. (2014). *The Service Design Playbook*. Victoria, Canada: British Columbia Government Communications and Public Engagement.

Gebruiker Centraal (2023). *Over gebruiker centraal*. Geraadpleegd via <https://www.gebruikercentraal.nl/>.

Gribnau, H., & Dusarduijn, S. (2021). Fiscale vereenvoudiging: Meer geluk dan wijsheid? *WPNR: Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie*, 152(7318), 251-264.

Groeneveld, M., Tilburg, L. (van) & Lagendijk, M. (2020). *Handreiking Public Design*. Den Haag: Ministerie van Algemene Zaken.

Hartl, B., Hofmann, E., Gangl, K., Hartner-Tiefenthaler, M., & Kirchler, E. (2015). Does the sole description of a tax authority affect tax evasion? The impact of described coercive and legitimate power. *PloS one*, 10(4), 1-19.

Heintzman, R., & Marson, B. (2005). People, service and trust: is there a public sector service value chain? *International Review of Administrative Sciences*, 71(4), 549-575.

Hemels, S. (2017). *Hoe stevig is de handhavingspiramide van de Belastingdienst?* Rotterdam: Erasmus Universiteit.

Hofmann, E., Hartl, B., Gangl, K., Hartner-Tiefenthaler, M. & Kirchler, E. (2017). Authorities' Coercive and Legitimate Power: The Impact on Cognitions Underlying Cooperation. *Frontiers in Psychology*, 8(5), 1-15.

Huizing, M., Hendriks, W., Uijl, H. (den), Frankowski, A., Schulz, M., Frissen, P. & Steen, M. (van der). (2023). *De (on)begrensde menselijke maat*. Den Haag: De Nederlandse School voor Openbaar Bestuur (NSOB).

Institute for Government. (2010). *Influencing behaviour through public policy*. Londen, Verenigd Koninkrijk: Institute for Government.

James, O. (2009). Evaluating the Expectations Disconfirmation and Expectations Anchoring Approaches to Citizen Satisfaction with Local Public Services. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(1), 107-123

James, O. (2011). Managing Citizens' Expectations of Public Service Performance: Evidence from Observation and Experimentation in Local Government. *Public Administration*, 89(4), 1419-1435.

Jimenez, P. & Iyer, G.S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting*, 34(1), 17-26.

Kenniscentrum voor Beleid en Regelgeving (KCBR). (2024). Menselijke maat. Geraadpleegd via <https://www.kcbr.nl/themas/themas-z/menselijke-maat>.

Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225.

Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S. & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.

Kuo, H., & Bertulis, E. (2019). *Service Design in the Public Sector*. Taichung: Feng Chia University.

Lapuente, V., & Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, 33(3), 461-475.

Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In Gergen, K., Greenberg, M. & Willis, R. (Eds.), *Social exchange: Advances in theory and research* (pp. 27-55). New York, Verenigde Staten: Plenum.

Madern, T. (2020). *Aan de slag met MAST. Vier simpele principes om aan de slag te gaan met gedragsinzichten*. Utrecht: Divosa.

Mandrian, B.C. (2014). Applying Insights from Behavioral Economics to Policy Design. *Annual Review of Economics*, 6(1), 663-88.

Marvel, J.D. (2016). Unconscious Bias in Citizens' Evaluations of Public Sector Performance. *Journal of Public Administration Research And Theory*, 26(1), 143-158.

Morgeson, F.V. (2012). Expectations, Disconfirmation, and Citizen Satisfaction with the US Federal Government: Testing and Expanding the Model. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(2), 289-305

Müller, M. (2021). A Review Of How Behavioural Insights Have Been Applied To Tax-Related Policy And Field Experiments In The European Union. *Ekonomski pregled*, 72(6), 799-825.

Murphy, K. & Tyler, T.R. (2008). Procedural justice and compliance behaviour: the mediating role of emotions. *European Journal of Social Psychology*, 38(4), 652-668.

Noije, L. (van). (2019). *Overheidslegitimiteit in SCP-onderzoek. Een conceptuele verkenning*. Den Haag: Sociaal en Cultureel Planbureau.

Nurkholis, N., Dularif, M., Rustiarini, N.W. & Ntim, C.G. (2020). Tax evasion and service-trust paradigm: A meta-analysis. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1-20.

OECD. (2022). *Towards Seamless Taxation*. Parijs, Frankrijk: OECD Publishing.

Omlo, J. (2014). *Schaarste: hoe gebrek aan tijd en geld ons gedrag bepalen*. Sociale Vraagstukken. Geraadpleegd via <https://www.socialevraagstukken.nl/recensie/schaarste-hoe-gebrek-aan-tijd-en-geld-ons-gedrag-bepalen/>.

Onu, D. & Oats, L. (2014). *Social Norms and Tax Compliance*. Exeter, Verenigd Koninkrijk: Tax Administration Research Centre.

Oomkens, R. (2022). *Hardvochtige effecten op burgers door knelpunten in (uitvoering) wet- en regelgeving binnen de sociale zekerheid*. Panteia: Zoetermeer.

Ortega, D. & Scartascini, M. (2015). Don't Blame the Messenger: A Field Experiment on Delivery Methods for Increasing Tax Compliance. *SSRN Electronic Journal*, 1-35.

Ouwerkerk, J., Harreveld, F. (van) & Pligt, J. (van der). (2009). *Streng doch rechtvaardig? Interactie tussen handhaver en gehandhaafde als determinant van regel naleving, strafacceptatie en percepties van rechtvaardigheid*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers.

Pietersma, S., Harms, J., Goslinga, S., Herbel, K., van Rooij, H., & Westenberg, B. (2022). *Door gedragseconomische inzichten kunnen we belastingen leuker maken*. Economisch Statistische Berichten (ESB). Geraadpleegd via <https://esb.nu/door-gedragseconomische-inzichten-kunnen-we-belastingen-leuker-maken/#:~:text=%E2%80%9CLeuker%20kunnen%20we%20het%20niet,draagvlak%20voor%20belastingheffing%20te%20vergroten>.

Programma Mens Centraal (2023). *Inzichten uit onderzoeken van het programma Mens Centraal*. Geraadpleegd via <https://www.programmamenscentraal.nl/onderzoek/inzichten-uit-onderzoek>.

- Raaphorst, N. (2018). How to prove, how to interpret and what to do? Uncertainty experiences of street-level tax officials. *Public Management Review*, 20(4), 485-502.
- Ratto, M., Thomas, R., & Ulph, D. (2005). Tax compliance as a social norm and the deterrent effect of investigations. *Centre for Market and Public Organisation*, 5(127), 1-47.
- Rhee, S. & Rha, J. (2007). Public service quality and customer satisfaction: exploring the attributes of service quality in the public sector. *The Service Industries Journal*, 29(11), 1491-1512.
- Ryzin, G.G. (van). (2004). Expectations, Performance, and Citizen Satisfaction with Urban Services. *Journal of Policy Analysis and Management*, 23(3), 433-448.
- Ryzin, G.G. (van). (2013). An Experimental Test of the Expectancy-Disconfirmation Theory of Citizen Satisfaction. *Journal of the Policy Analysis and Management*, 32(3), 597-614.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Social and Behavioral Sciences*, 109(1), 1069-1075.
- Sims, H. (2001). *Public Confidence in Government, and Government Service Delivery*. Ottawa, Canada: Canadian Centre for Management Development.
- Spaan, B. & Berendsen, E. (2008). *KM 08-09a Conceptmodel klantgerichtheid UWV*. Amsterdam: Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).
- Stiglingh, M. (2013). *Service quality framework for the South African Revenue. Service from the perspective of the tax practitioner*. Pretoria, Zuid-Afrika: University of Pretoria.
- Tassenaar, V., & Peters, R. (2023). De Belastingdienst in de spiegel van het verleden. In Glazenburg, J., Hellegers, M. J. H., Kamminga, W.M. & Stevens, L. G. M. (Eds.), *Richtige heffing: Liber amicorum ter gelegenheid van het 150-jarig bestaan van het VHMf* (pp. 69-74). Den Haag: Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMf).
- The Behavioural Insights Team & Guatemalan Tax Authority (SAT). (2019). *Evaluating the Impact of SMS Reminders on Tax Compliance*. Londen, Verenigd Koninkrijk: The Behavioural Insights Team.
- The Behavioural Insights Team. (2014). *EAST. Four simple ways to apply behavioural insights*. Londen: The Behavioural Insights Team.
- Thomassen, J. P., Ahaus, K., Van de Walle, S., & Nabitz, U. (2014). An implementation framework for public service charters: Results of a concept mapping study. *Public Management Review*, 16(4), 570-589.
- Thomassen, J. P., Leliveld, M. C., Van de Walle, S., & Ahaus, K. (2017). Compensating citizens for poor service delivery: Experimental research in public and private settings. *Public Administration*, 95(4), 895-911.

Thomassen, J. P., Leliveld, M. C., Van de Walle, S., & Ahaus, K. (2017). Compensating citizens for poor service delivery: Experimental research in public and private settings. *Public Administration*, 95(4), 895-911.

Tiemeijer, W. & Keizer, A. (2023). *Onzekerheid, maatschappelijk onbehagen en persoonlijke controle. Een conceptuele en empirische analyse*. Den Haag: Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR).

Tiemeijer, W. (2021). *Begrensde burgers. Over de bijdrage van gedragswetenschappen aan bestuur en beleid*. Rotterdam: Erasmus University Rotterdam.

Tiemeijer, W. (2023). *De rol van grenzen aan doenvermogen bij rondkomen, financiële zorgen en problemen*. Rotterdam: Erasmus Universiteit.

Tiemeijer, W.L., Thomas, C.A. & Prast, H.M. (2009). *De menselijke beslisser. Over de psychologie van keuze en gedrag*. Den Haag: Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR).

Tummers, L.L., Bekkers, V., Vink, E., & Musheno, M. (2015). Coping during public service delivery: A conceptualization and systematic review of the literature. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25(4), 1099-1126.

Tyler, T.R. (1997). The Psychology of Legitimacy: A Relational Perspective on Voluntary Deference to Authorities. *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), 323-345.

Tyler, T.R. (2006). Restorative Justice and Procedural Justice: Dealing with Rule Breaking. *Journal of Social Issues*, 62(2), 307-326.

Tyler, T.R., & Lind, A.E. (2001). Procedural justice. Procedural Justice. In: Sanders, J., Hamilton, V.L. (eds) *Handbook of Justice Research in Law*. Boston, Verenigde Staten: Springer.

UWV. (2023). *Oog voor menselijke maat*. Geraadpleegd via <https://www.uwv.nl/nl/over-uwv/themas/menselijke-maat/oog-voor-menselijke-maat>.

UWV. (2023). *Zo meet UWV de menselijke maat in haar dienstverlening*. Geraadpleegd via <https://www.uwv.nl/nl/achtergrond/zo-meet-uwv-de-menselijke-maat-in-haar-dienstverlening>.

Verboon, P. & Goslinga, S. (2009). The role of fairness in tax compliance. *Netherlands Journal of Psychology*, 65(4), 136-145.

Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91.

Versteegt, L. & Dijke, M. (van). (2020). *Van veronderstelling naar voorspelling: een literatuur review van de relaties tussen de herijkte prestatie-indicatoren en belasting compliance*. Rotterdam: Erasmus Universiteit.

Voogd, J. (de) & Cuperus, R. (2021). *Atlas van Afgehaakt Nederland. Over buitenstaanders en gevestigden*. Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Walle, S. (van de) & Kampen, J.K. (2002). *Zijn ontevreden klanten ontevreden? Over zin en onzin van gebruikersbevestigingen bij de overheid*. Leuven, België: Instituut voor de Overheid.

Walle, S. (van de). (2016). New Public Management: Restoring the public trust through creating distrust? In Christensen, T., Lægreid, P (eds). *The Ashgate research companion to new public management* (pp. 309-320). Londen, Verenigd Koninkrijk: Routledge.

Walle, S. (van de). (2017). Explaining Citizen Satisfaction and Dissatisfaction with Public Services. In: Ongaro, E. & Thiel, S. (van). *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp.227-241). Berlijn, Duitsland: Springer.

Wenzel, M. (2002). The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayers' Identity. *Journal of Applied Psychology*, 87(4), 629-645.

Wenzel, M. (2002). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. In Braithwaite, V., (Eds.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Verenigd Koninkrijk: Ashgate Publishing.

Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228.

Wenzel, M. (2004). Misperceptions of social norms about tax compliance (2): A field experiment. Canberra, Australië: Australian National University.

Wenzel, M. (2004). The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence. *Law and Human Behavior*, 28(5), 547-567.

Wenzel, M. (2005). Misperceptions of social norms about tax compliance: from theory to intervention. *Journal of Economic Psychology*, 26(6), 862-883.

WRR. (2017). *Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op redzaamheid*. Den Haag: Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR).

Zhang, J., Chen, W., Petrovsky, N. & Walker, R.M. (2021). The Expectancy-Disconfirmation Model and Citizen Satisfaction with Public Services: A Meta-analysis and an Agenda for Best Practice. *Public Administration Review*, 82(1), 147-159.

De Beleidsonderzoekers

Schipholweg 103
2316 XC Leiden

info@beleidsonderzoekers.nl