

Concept-rapportage

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid  
evaluatie Meststoffenwet over de jaren  
2000 en 2001

29 maart 2002

Expertisecentrum Rechtshandhaving

## Inhoudsopgave

0	Samenvatting, conclusies en aanbevelingen .....	4
0.1	Inleiding .....	4
0.2	Totaalbeeld .....	5
0.3	Naleving .....	5
0.4	Motieven om al dan niet na te leven .....	6
0.5	Frauderisico's .....	8
0.6	Handhaving .....	10
1	Inleiding .....	12
1.1	Aanleiding .....	12
1.2	Onderzoeksopdracht .....	12
1.3	Onderzoeksopdracht en -verantwoording .....	13
1.4	Leeswijzer .....	15
2	Context .....	16
2.1	Korte achtergrondschets van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten.....	16
2.1.1	Het mineralenaangifte systeem (MINAS .....	16
2.1.2	De doelgroep van het MINAS .....	18
2.1.3	Het stelsel van mestafzetovereenkomsten .....	18
2.2	De organisatie van de handhaving en handhavingsregelgeving op hoofdlijnen.....	19
2.2.1	De organisatie van de handhaving .....	19
2.2.2	De handhavingsregelgeving op hoofdlijnen .....	23
2.3	Sfeerbeeld agrarische sector over 2000 en 2001 .....	24
2.4	Relevante actuele wijzigingen MINAS .....	25
2.5	Voorgaande rapportages .....	26
3	De beleving van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten.....	28
3.1	Het monitoringsonderzoek .....	28
3.2	De beleving van het MINAS .....	28
3.2.1	Bekendheid met de doelstellingen .....	28
3.2.2	Beleving van MINAS .....	29
3.3	Mestafzetovereenkomsten .....	29
3.3.1	Stand van zaken .....	29
3.3.2	Beleving van het stelsel van mestafzetovereenkomsten .....	30
3.4	Conclusie .....	31
4	Risico's van normafwijkingen en fraude van het MINAS ...	32
4.1	Fraudegevoeligheidsanalyses .....	32
4.2	Methodiek risico-analyse .....	32
4.3	Conclusies risico-analyse .....	34
4.3.1	Algemene conclusies .....	34
4.3.2	Dominante risico's bij de drie aangifte systemen ..	35
4.4	Methodiek en oordeel forensische accountancy .....	35
4.4.1	Methodiek forensische accountancy .....	35
4.4.1.1	De onderkende frauderisico's.....	36
4.4.1.2	De controlemaatregelen.....	36
4.4.2	Het oordeel .....	37
5	De mate waarin de wet wordt overtreden .....	39
5.1	Inleiding .....	39
5.2	Welke regels? .....	40
5.3	Overtredingspercentages .....	41



## **0 Samenvatting, conclusies en aanbevelingen**

### **0.1 Inleiding**

Op verzoek van het ministerie van LNV heeft het Expertisecentrum Rechtshandhaving van het Ministerie van Justitie de handhaving van MINAS geëvalueerd. De centrale vraag bij deze evaluatie is: hoe effectief was de handhaving van MINAS in de jaren 2000-2001. Onder handhaving verstaan we het geheel van activiteiten door of namens de overheid die erop gericht zijn de naleving van regelgeving te bevorderen. Wij geven een beeld van de naleving en de factoren die daarbij een rol spelen, maar geven geen antwoord op de vraag in hoeverre MINAS als instrument bijdraagt aan realisatie van het mestbeleid. Wel is het zo dat het omgekeerde, het ontbreken van naleving, duidt op een beleidsrealisatie-ondermijnende factor.

Effectiviteit van handhaving wordt bepaald door veel verschillende factoren. Belangrijk zijn daarbij de nalevings- en overtredingsmotieven van de doelgroep en de mate waarin handhavende instanties in staat zijn om risico's in de handhaving te onderkennen en passende preventieve of repressieve maatregelen te nemen.

Bij deze evaluatie is er voor gekozen om vanuit meerdere invalshoeken en meerdere disciplines naar de effectiviteit van de handhaving van MINAS te kijken. Er wordt verslag gedaan van een survey onder 274 agrarische ondernemers naar de beleving van MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten en de naleving van MINAS. De ondernemers in het surveyonderzoek zijn bevraagd om te zien welke factoren de naleving kunnen bevorderen en welke nu juist overtredingsgedrag bevorderen. Dit surveyonderzoek is uitgevoerd door B&A Groep en NSS. Daarnaast zijn de handhavingsrisico's in beeld gebracht met fraudegevoeligheidsanalyse door bureau NRG. Deze analyse schetst de situaties waarin het voor de ondernemer aantrekkelijk en/of mogelijk is een foutieve aangifte te doen. In aanvulling daarop is vanuit de forensische accountancy door SBV een oordeel gegeven over de mate waarin de handhavende instanties (Bureau Heffingen, de Algemene Inspectiedienst en de betrokken accountants) zich gewapend hebben met instrumenten om die risico's te voorkomen of te ontdekken. Ook keken we naar de toepassing van die instrumenten door de handhavers.

Om een schatting te maken van de mate van naleving in de doelgroep hebben we de ondernemers in de survey met behulp

van een anonimiserende methode gevraagd naar hun eigen overtredingsgedrag (self report). Daarnaast is hen gevraagd een schatting te maken van het nalevingsgedrag in de gehele doelgroep (zgn. trapschatting). Een zelfde schatting hebben we laten uitvoeren door experts uit de doelgroep en de handhaving. Zo konden we schattingen maken van de verhoudingen tussen de aantallen bewuste en onbewuste overtreders, onbewuste en spontane nalevers en de calculerende nalevers.

## 0.2 Totaalbeeld

Het totaalbeeld dat uit het onderzoek naar voren komt is dat van een handhavingssysteem in opbouw onder lastige maatschappelijke omstandigheden. Het controlesysteem had zwakheden, vooral door het niet beschikbaar of gekoppeld zijn van basisinformatiesystemen. Op verschillende punten zijn er inmiddels redelijk uitgewerkte plannen om deze zwakke plekken te versterken. Hoewel de algemene beleidsdoelstellingen kunnen rekenen op steun van de doelgroep, is de acceptatie van MINAS als zodanig laag. Wisselende regelgeving en een magere klantvriendelijkheid dragen daar aan bij, onder andere tot uitdrukking komend in lange doorlooptijden van afhandeling van de aangifte en in de slechte communicatie in individuele gevallen. Wij bevelen aan zowel het controlesysteem als de klantgerichtheid van de uitvoerende instanties met kracht ter hand te nemen.

## 0.3 Naleving

Voor het bepalen van de mate van naleving hebben we meerdere indicatoren gebruikt. Het beeld hiervan is:

- tussen de 5 en de 9% overtreding bij de mineralenboekhouding en andere administratieve verplichtingen,
- tussen de 5 en de 21 % overtreding door onjuiste aangiften,
- bij benadering 9 % van de agrarische ondernemers overtreedt de MINAS-regelgeving wel eens opzettelijk

De waardering van deze getallen is lastig omdat er op het punt van naleving geen doelen zijn gesteld in het uitvoeringsbeleid. Door dit gebrek is de toewijzing van middelen en de aansturing van de handhaving niet transparant. Wij adviseren zulke doelstellingen te formuleren. In vergelijking tot studies naar de naleving bij andere terreinen van de ordeningswetgeving zijn de gerapporteerde cijfers niet extreem hoog.

Een schatting van de naleving kan door LNV verkregen worden door in de controles van de BHF en AID een contingent aselechte controles in te bouwen. Een dergelijke

informatiebron ontbreekt nu. Wij bevelen aan een dergelijke aanpassing van het controleschema aan te brengen.

- Voer regelmatig aselechte controles uit
- Formuleer handhavingsdoelstelling ook in termen van het vereiste nalevingspercentage

#### **0.4 Motieven om al dan niet na te leven**

##### Kosten - baten

De agrarische ondernemer ziet maar weinig voordeel om na te leven: de financiële voordelen van het mineralenmanagement vindt men niet duidelijk zichtbaar. Daar tegenover staat dat men wel veel directe financiële nadelen verbindt aan het naleven van de regelgeving. Veelvuldig noemde men de lasten en kosten van de administratie die gedurende het jaar moet worden gevoerd over de aan- en afvoer van mineralen. Ook noemde men de kosten van inschakeling van de accountant. Voor veel ondernemers is het niet duidelijk wat voor hen de meerwaarde van inschakeling van de accountant is. Ook twijfelt men aan een eenduidige toepassing van het protocol. LNV (Commissie Sorgdrager) onderzoekt op het punt van de administratieve lasten mogelijke verbetering. Begin april 2002 komt men met een advies.

- Onderzoek hoe de administratieve lasten verlicht kunnen worden, bijv. door het voorkomen van het opgeven van gegevens die reeds bij BH/de overheid bekend zijn. Met de Basis Registratie Percelen is hiermee reeds een start gemaakt. Waak er echter voor dat lastenverlichting de controlemogelijkheden niet aantast.
- Verricht nader onderzoek naar de positionering van de accountant

##### Duidelijkheid van regels

Over het algemeen vindt men de duidelijkheid van de regels matig tot redelijk groot. Volgens een derde deel van de ondernemers laat dit aspect nog te wensen over. Akkerbouwers en gemengde extensieve bedrijven vonden de regels het minst duidelijk. Wellicht kan dit verklaard worden uit het gegeven dat deze bedrijven pas vanaf 2001 aangifte hoeft te doen, terwijl andere typen bedrijven al vanaf 1998 ervaring hebben met MINAS.

In de open antwoorden bij de enquête en de expertsessie met vertegenwoordigers van de doelgroep zijn de volgende oorzaken voor de onduidelijkheid genoemd:

- de regelgeving is complex;
- de juridische en de feitelijke werkelijkheid stemmen niet altijd overeen;
- veranderingen in regelgeving volgen elkaar snel op;
- MINAS-regelgeving sluit niet altijd bij andere relevante regelgeving aan, en

- de mogelijkheden voor informatie-inwinning bij het Mestloket hierover zijn niet optimaal.

Een grote groep ondernemers vindt het blijkbaar moeilijk om de regels na te leven. Het mag dan ook geen verwondering wekken dat de ondernemer denkt dat een derde deel van zijn collega's de regels niet goed kent en dat bijna een op de vijf derhalve per ongeluk de regels overtreedt. Er valt zeker nog winst te behalen in het ontsluiten van de regelgeving.

- Onderzoek hoe de naleving van de regel vereenvoudigd kan worden, bijvoorbeeld door informatie en advies op maat te verstrekken (duidelijke communicatie), en tegenstrijdigheden met andere wetten op te heffen.
- Streef naar stabiliteit in de regelgeving. Dit komt de duidelijkheid ook ten goede.

#### Acceptatie

Veel ondernemers onderschrijven de algemene beleidsdoelstelling, het bereiken van evenwichtsbemesting. Echter, met de acceptatie van MINAS als instrument om dit doel te bereiken is het minder positief gesteld. Uiteraard speelt hierbij het type regelgeving een grote rol: het is niet bepaald een de doelgroep direct begunstigende regel. Duidelijk is dat veel ondernemers MINAS als belastend ervaren. Dit geldt ook voor het doen van de aangifte. Men heeft moeite met het managen van de mineralenstromen op het eigen bedrijf en de hoogte van de heffingen vindt men onredelijk. Ook zullen de achterstanden in afhandelingen van Bureau Heffingen, waardoor de ondernemer niet goed weet waar hij aan toe is, niet echt acceptatiebevorderend werken. Voor de behandeling van aangiften van 2000 heeft BHF aangegeven 'normale afhandeltijden' in acht te zullen nemen. Meer dan eens is genoemd dat het niet duidelijk is wat de meerwaarde van het stelsel van mestafzetovereenkomsten is bovenop MINAS. Wij constateren dat de samenhang tussen de beide systemen bij de doelgroep niet duidelijk is geworden. Een ander veel gehoord klacht zijn de problemen met de mestmonsters; de onmogelijkheid van het gebruik van de steeklans bij de vaste mest en de uitschieters bij analyses door de laboratoria.

- Zorg voor een vergaande vorm van facilitering van de administratie en de aangifte
- Zoek naar een oplossing voor de problemen met de mestmonsters. Zoek bijvoorbeeld naar een alternatief voor de steeklans
- Werk de achterstanden van het afhandelen van aangiften weg. Werk toe naar afhandeling van de aangifte binnen een kalenderjaar na ontvangst
- Communiceer duidelijker over de beleidsdoelstellingen van MINAS en MAO, vooral in relatie tot elkaar

## 0.5 Frauderisico's

Volledigheid van de aangifteplichtigen en juistheid van een de vrijstellingen

Het meest basale maar ook meest vergaande risico is dat niet elke aangifteplichtige ook daadwerkelijk aangifte doet. Voor het schatten van het risico van volledige ontduiking van de aangifte is inzicht nodig in de volledigheid van de aangifteplichtigen en de juistheid van de vrijstellingen.

Voor bepaling van de volledigheid werd door Bureau Heffingen voor de controle aansluiting gezocht bij de mestnummers. Het kan echter zijn dat een agrarisch ondernemer geen mestnummer heeft, hetgeen betekent dat hij daardoor onzichtbaar blijft voor controle.

Beoordelen van de juistheid van een vrijstelling voor de opgave toebehorende grond gebeurde op basis van door het Bureau Heffingen vastgelegde gegevens. Geen onderzoek werd uitgevoerd naar de omvang van het aantal grootvee-eenheden of de overeenstemming tussen de hoeveelheid aangevoerde en zelf geproduceerde meststoffen versus de mestafleveringsbewijzen. Voor de aangiftejaren 1998 en 1999 kon de juistheid van de vrijstellingen onvoldoende worden vastgesteld. Met ingang van de afhandeling van de aangiften van het jaar 2000 zou gebruik gemaakt kunnen worden van de Basisregistratie Percelen. Wat de omvang van de groep is die de MINAS-aangifteplicht omzeilt, is niet bekend. Ook de enquête heeft hier geen aansluiting weten te geven daar we immers ook hier uitgegaan zijn van de bekende mestnummers .

- Zoek voor de controles aansluiting bij gegevens die aanwezig zijn binnen externe registers, onder meer bij de Belastingdienst, het Kadaster, de Kamers van Koophandel, Identificatie en Registratie, de Pachtkamer, de Basis Registratie Percelen en de registers die bij LASER aanwezig zijn

Onjuist of onvolledig aangifte

Een tweede type risico's betreft het onjuist dan wel onvolledig aangifte doen.

Als risicomaat is gekozen voor de aantrekkelijkheid van het doen van een foutieve aangifte. De aantrekkelijkheid representeert de grootte van de afwijking én het gemak waarmee de fout gemaakt kan worden.

De kracht van MINAS is dat er vaak sprake is van tegengesteld belang; bij de aan- en afvoerposten van mineralen is er resp. een toevoerder of ontvanger die ook MINAS-plichtig is. Een afwijking is hierdoor gemakkelijker detecteerbaar. Het ontbreken van een tegengesteld belang is dan ook een grote risicofactor en maakt het aantrekkelijk om een foutieve aangifte te doen. Zeer zeker wanneer het gaat om een afwijking in de aangiftepost waarbij in de rekensystematiek



van MINAS voor het gebruik van mineralen op bepaalde landbouwgronden ook een bepaalde vermenigvuldigingsfactor moet worden toegepast.

Bij de beoordeling van het onjuist dan wel onvolledig aangifte doen is per type aangifte en per bedrijfstype gekeken wat het dominante risico was. Voor alle agrarische bedrijfstypen zijn nog zware risico's te constateren: het ontbreken van een tegengesteld belang, waarbij een vermenigvuldigingsfactor de afwijking nog eens kan uitvergroten.

Voor de verfijnde aangifte betreft het dominante risico de opgave 'Oppervlakte grond' en voor de bedrijven met een forfaitaire aangifte naast de opgave 'Oppervlakte grond' ook de opgaven 'Productie fosfaat en stikstof'. Controle op de opgave Oppervlakte is goed uitvoerbaar, mits er sprake is van een goed functionerend Basis Registratie Percelen (BRP) en dat - waar mogelijk - de BRP-informatie gelinkt wordt aan informatie van derden, zoals bijv. het Kadaster en de Grondkamer.

Bij de stikstof- en fosfaatopgave bestaat de afwijking altijd uit een 'verschuiven', of in een 'schatting': marginale fouten, maar lastig te controleren.

Enige risicomarges blijven echter altijd aanwezig. In het geval van niet-bemonsterde en niet-geanalyseerde dierlijke mest aan- en afvoer bij forfaitaire aangiften wordt de hoeveelheid geschat. Ook al is er hier een tegengesteld belang, schatten blijft subjectief. In geval van aan en afvoer van een dier mag het gewicht ook geschat worden. Op excessen kan wel gecontroleerd worden met kruiscontroles en door de accountant, maar een aantal gebeurtenissen is niet uit te bannen. De gevolgen zullen echter marginaal zijn.

Twee risico's die niet rechtstreeks uit de drie aangiftesystemen volgden, maar wel realiteit zijn:

- ondernemers die met meerdere mestnummers werken zijn moeilijker te controleren;
- bij vaste mest ligt het risico hoger dan bij drijfmest. (hogere concentratie, en het bemonsteren is -denkt men- meer naar de hand te zetten.)

- Zorg voor een goed functionerende Basis Registratie Percelen en voer kruiscontroles uit om daarmee de kans op excessen sterk af te doen nemen
- Dring het gebruik van meerdere mestnummers terug
- Besteed aandacht aan de mestexport en vaste mest

In de survey zijn de ondernemers met een anonimiserende methode gevraagd in hoeverre men onjuist dan wel onvolledig aangifte had gedaan: Vijf procent gaf toe een onjuiste boekhouding over aan- en/of afgevoerde mineralen te voeren. Idem een onjuiste aangifte van aan- en/of afgevoerde mineralen. Twee procent bekende fraude met afleveringsbewijzen dierlijke meststoffen voor meer dan 5000 gulden.

Aan overtredingen zoals een onjuiste aangifte van de in gebruik zijnde hoeveelheid landbouwgrond of hoeveelheid aan-

en/of afgevoerde kunstmest, of een onjuiste aangifte van het aantal dieren op het bedrijf maakte men zich - naar eigen zeggen - niet schuldig.

## 0.6 Handhaving

In hoeverre bood het handhavingsraamwerk van Bureau Heffingen/ AID en externe accountants voldoende waarborgen om overtredingen inzake MINAS te kunnen signaleren?

Het integraal inzetten van alle mogelijke controlemaatregelen leidt wellicht tot een optimaal werkend systeem van handhaving. De vraag is echter of er dan nog van een effectief en efficiënte handhaving gesproken kan worden. Een jaarlijkse fysieke controle van iedere aangifteplichtige zou het doel voorbijstreven en gaat gepaard met onaanvaardbaar hoge kosten. Overigens kan ook in een dergelijke situatie zich nog steeds misbruik voordoen zonder dat dit ontdekt wordt. Geheel uit te sluiten is misbruik nooit. Bedenk ook dat het handhavingsraamwerk dat gericht is op het signaleren van misbruik betrekking heeft op bewuste overtreders. Deze groep vormt een beperkte minderheid van de totale populatie. Het is daarom zaak gecalculeerde keuzes te maken.

De benoemde controlemaatregelen maken dit mogelijk zodat een effectief en efficiënt handhavingsraamwerk gerealiseerd kan worden. Als voorwaarde hiertoe dient een evenwichtige inzet.

Ten aanzien van de verrichte werkzaamheden van Bureau Heffingen, de AID alsmede de accountant, in de jaren 2000 en 2001 moeten we constateren dat deze zich in een opstartfase bevonden met alle bijbehorende gevolgen van dien, zoals bijvoorbeeld het ontbreken van handhavingservaring met het MINAS. Het handhavingsraamwerk in het kader van het signaleren van misbruik over die jaren vertoonde dan ook onvolkomenheden. Voorbeelden hiervan zien we bij het op basis van vrijwilligheid bij de aangifte voegen van een rapport van bevindingen door een accountant en het gebrek aan fysieke aselecte controles. De handhaving staat niet stil. Er is bij de AID en BHf sinds 2000 - 2001 al weer veel in gang gezet voor verbetering van de controlemethodieken.

- Blijf aandacht besteden aan de ontwikkeling controlemethoden door:
  - verdere ontwikkeling van daderprofielen
  - meer gestructureerd gebruik te maken van inlichtingen die gegenereerd worden bij een aangifteplichtige en betrekking hebben op een andere aangifteplichtige, zgn. renseignements
  - onderzoek te verrichten naar de mogelijkheid van (meer) aselecte controles op de administratie alvorens de aangifte over dat jaar wordt gedaan

- voldoende aandacht te besteden aan de controledichtheid van aselechte en gerichte waarnemingen ter plaatse
- je te overtuigen van de betrouwbaarheid van de door de erkende monsternemers, de diervoederleveranciers en de laboratoria opgegeven gegevens

Zorg voor een betere afstemming van de handhaving binnen het controledrieluik om dubbele controleactiviteiten te voorkomen

- Besteed aandacht aan voor de aangifteplichtige nadelige verschillen.

In hoeverre weerhielden de handhavingsactiviteiten de agrarische ondernemer van overtreden?

De vraag is of de agrarisch ondernemer de onvolkomenheden in de controle ook als zodanig heeft ingeschat en zijn nalevingsgedrag daarop heeft afgestemd. De kans op administratieve controle door BHf acht men klein. De kans op fysieke controle door de AID acht men zelfs nog iets kleiner. Dit komt overeen met de feitelijke capaciteit die beschikbaar was voor controle. Echter, hoewel men de kans op controle klein achtte, en denkt niet snel slachtoffer te zijn van selectieve handhaving door BHf en AID, weerhoudt de kans op ontdekking bij controle en de dreiging met een sanctie een grote groep blijkbaar van overtreding. Met andere woorden: het huidige sanctieregime werkt overtuigend.

Communiqueer, bijvoorbeeld in de vakpers, over uit te voeren en uitgevoerde handhavingsactiviteiten en de resultaten ervan in termen van de mate van naleving en over de positieve kanten van mineralenmanagement.

## **1 Inleiding**

### **1.1 Aanleiding**

De Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (LNV) dient, conform de toezegging aan de Tweede Kamer, uiterlijk mei 2002 een rapportage van de evaluatie van de Meststoffenwet aan de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal toe te zenden. Daarmee geeft LNV uitvoering aan artikel 68 van de Meststoffenwet, waarin staat dat de minister tweejaarlijks over de werking van de Meststoffenwet verslag uitbrengt.

In de periode eind 2001- begin 2002 heeft de evaluatie van de Meststoffenwet plaatsgevonden over de jaren 2000 en 2001. Eén van de onderdelen van deze evaluatie heeft betrekking op de uitvoering en handhaving. Dit onderdeel is uitgevoerd door het Expertisecentrum Rechtshandhaving van het Ministerie van Justitie (hierna: ERH)<sup>1</sup>.

### **1.2 Onderzoeksopdracht**

Doel van het onderzoek naar de uitvoering en handhaving van de Meststoffenwet is een antwoord te geven op de vraag in hoeverre het instrument van het Mineralenaangiftesysteem (hierna: MINAS), zoals dat is neergelegd in hoofdstuk IV van de Meststoffenwet, in de jaren 2000 en 2001 handhaafbaar was. Naast een beschrijving van het handhavingstraject is een oordeel gevraagd over de effectiviteit van de controle en handhaving. Voor zover het onderzoek leidt tot aanbevelingen voor eventuele verbeteringen, is gevraagd rekening te houden met wijzigingen in de Meststoffenwet die zijn voorzien per 1 januari 2002 en 1 januari 2003.

Ook is een oordeel gevraagd over het stelsel van mestafzetovereenkomsten. Aangezien dat stelsel pas op 1 januari jl. in werking is getreden, komt dat deel van de Meststoffenwet alleen aan de orde in het belevingsonderzoek.

De voortgang van het handhavingsonderzoek is gedurende de onderzoeksperiode tweewekelijks besproken met een 'klankbordgroep'. Deze klankbordgroep bestond uit contactpersonen van de directies Landbouw en Juridische Zaken, de Algemene Inspectiedienst en het Bureau Heffingen

---

<sup>1</sup> De opdrachtbrief van het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij aan het ERH is opgenomen in bijlage A bij deze rapportage.

van het Ministerie van LNV en Land- en tuinbouworganisatie (LTO) Nederland<sup>2</sup> .

### 1.3 Onderzoeksopdracht en -verantwoording

Voor het uitvoeren van de evaluatie-opdracht<sup>3</sup> heeft ERH gebruik gemaakt van verschillende typen van onderzoek. Allereerst is een literatuurstudie uitgevoerd ten behoeve van de probleemverkenning en gegevensverzameling bij verschillende instanties naar de werking en kosten van de handhaving van de Meststoffenwet. De benodigde gegevens zijn verkregen van de Algemene Inspectiedienst (AID), het Bureau Heffingen (BHF) en de Directie Landbouw van het Ministerie van LNV, de VLB accountants en adviseurs (VLB) en het Openbaar Ministerie (OM).

Paralleel aan de literatuurstudie zijn drie andere onderzoeken uitgevoerd; te weten twee fraudegevoeligheidsanalyses en een monitoringsonderzoek. Doel van de fraudegevoeligheidsanalyse is om risico's voor feitelijk overtredingsgedrag te benoemen. Deze analyse is aangevuld met een onderzoek vanuit de forensic accountancy, om te beoordelen in hoeverre gevolgde controleprocedures ook daadwerkelijk aansluiten bij overtredingsrisico's. Voor het uitvoeren van de fraudegevoeligheidsanalyse is samengewerkt met enkele onderzoeksbureaus:

- NRG<sup>4</sup> heeft in samenwerking met TNO een fraudegevoeligheidsanalyse gemaakt van het MINAS aan de hand van daarvoor bestemde aangifte formulieren en boekhoudpakketten. Deze analyse heeft geleid tot het onderkennen van zwakke plekken in het systeem, die gerelateerd zijn aan de controlestructuur. De kans en ernst van de afwijkingen zijn in kaart gebracht en er zijn verbetervoorstellen in de controle-aanpak gedaan.
- SchaapBruin Van Vliet c.s. B.V. Forensic Business Experts & Investigations (SBV) heeft een expertoordeel uitgebracht vanuit de forensic accountancy. Hierbij heeft men - gegeven bepaalde risico's - beoordeeld in hoeverre er gebruik is gemaakt van het arsenaal van mogelijke controlemethoden en de mate waarin deze technieken werden toegepast.

Het monitoringsonderzoek<sup>5</sup> geeft een beeld van het nalevingsniveau, de -motieven die bij naleving en niet-naleving een rol spelen en hoe effectief de handhaving is.

---

<sup>2</sup> Een lijst met leden van de klankbordgroep is opgenomen in bijlage C bij dit rapport.

<sup>3</sup> Zie bijlage A.

<sup>4</sup> NRG is een onderdeel van KEMA en is ervaren in het uitvoeren van risico analyses op regelgeving.

<sup>5</sup> De voormalige inspectie voor de Rechtshandhaving (IRH) heeft in 1997 o.m. samen met de Erasmus Universiteit een instrumentarium ontwikkeld voor de monitoring van de naleving van beleidsinstrumentele wetgeving. IRH is de rechtsvoorganger van het ERH.

Het monitoringsinstrument past verschillende onderzoeksmethoden toe. Voor dit onderzoek is gebruik gemaakt van een survey onder 270 agrarische bedrijven en intermediaire ondernemingen, waarbij gevraagd is naar motieven voor naleving en feitelijk nalevingsgedrag. Tevens is gevraagd naar de beleving van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten, gedifferentieerd naar verschillende bedrijfstypen. Hierbij is gebruik gemaakt van de Tafel van Elf<sup>6</sup>. Dit is een opsomming van motieven om al dan niet regels na te leven. Sterke en zwakke kanten van de naleving kunnen met behulp van de Tafel van Elf in kaart worden gebracht en bieden tegelijkertijd aanknopingspunten om de naleving te verbeteren. In de vragenlijst is gebruik gemaakt van de Randomized Response techniek. Met deze methode kunnen respondenten anoniem, dus zonder vrees voor eventuele gevolgen, antwoord geven op de vraag of ze regels al dan niet hebben overtreden.

Tenslotte kent de vragenlijst het onderdeel 'trapschatten'; de trapschatting is een manier om trapsgewijs de doelgroep onder te verdelen in typen van overtreders en nalevers (per ongeluk, calculerend of spontaan nalevings-/overtredingsgedrag). De respondenten konden op deze wijze over hun collega's in de branche een inschatting geven van de belangrijkste redenen van overtredingsgedrag.

Om de gegevens uit de survey voor te leggen aan experts zijn er twee expertsessies<sup>7</sup> georganiseerd, waarin experts van belangenorganisaties van agrarische bedrijven en intermediaire ondernemingen en experts van handhavingsorganisaties de gevonden knelpunten konden verklaren en oplossingen aandragen.

De gegevens met betrekking tot handhavingsinformatie, die zijn verzameld door ERH in de literatuurstudie, zijn vervolgens benut om de in de survey gevonden resultaten te kunnen spiegelen aan de stand van zaken op het gebied van de handhaving. Het hierboven beschreven monitoringsonderzoek is uitgevoerd door B&A Beleidsonderzoek & -Advies BV<sup>8</sup>

Elk van de deelonderzoeken heeft geleid tot een aantal resultaten die, wanneer ze onderling met elkaar in verband worden gebracht, aanknopingspunten bieden om de handhaving te verbeteren en de naleving van de MINAS-regelgeving te bevorderen. Het voorliggende rapport is een samenvattend verslag van de verschillende deelrapportages, die zijn verkregen met behulp van de verschillende hiervoor beschreven methoden van onderzoek.

---

<sup>6</sup> Instrument dat is ontworpen door de IRH, het Sanders Instituut en mr.dr. D. Ruimschotel.

<sup>7</sup> Voor een lijst van deelnemers aan de twee expertsessies wordt verwezen naar bijlage 3 bij dit rapport.

<sup>8</sup> B&A Groep Beleidsonderzoek en -advies verricht op verschillende beleidsterreinen onderzoek ter ondersteuning van het beleidsproces (van ontwikkeling tot uitvoering en implementatie).

## **1.4 Leeswijzer**

De opbouw van dit rapport is als volgt. Hoofdstuk 2 geeft een beknopte beschrijving van het MINAS, het stelsel van mestafzetovereenkomsten, het tijdsbeeld over de jaren 2000 en 2001 en een beeld van de actuele ontwikkelingen. Bovendien wordt beschreven welke controle-instanties actief zijn op het MINAS-terrein en welke regelgeving wordt toegepast om het MINAS te kunnen handhaven.

Hoofdstuk 3 beschrijft de uitkomsten van het onderzoek naar de beleving van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten zoals dat in de survey is meegenomen. Hoofdstuk 4 geeft een beschrijving van de fraudegevoeligheidsanalyses van het MINAS. Hoofdstuk 5 geeft een beeld van de mate waarin de wet wordt overtreden, waarna in hoofdstuk 6 de motieven om af te wijken van de norm worden verduidelijkt. Het geheel is samengevat in de managementsamenvatting aan het begin van dit rapport.

## **2 Context**

### **2.1 Korte achtergrondschets van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten**

Sinds 1984 zijn in Nederland maatregelen getroffen om de belasting van het milieu door mest terug te dringen. In de navolgende twee paragrafen wordt ingegaan op twee van die maatregelen, namelijk het per 1 januari 1998 ingevoerde stelsel van regulerende mineralenheffingen en het per 1 januari 2002 ingevoerde stelsel van mestafzetovereenkomsten.

#### **2.1.1 Het mineralenaangifte systeem (MINAS)**

MINAS, ingevoerd per 1 januari 1998, is erop gericht het gebruik van fosfaat en stikstof op bedrijfsniveau te reguleren<sup>9</sup>. MINAS maakt onderdeel uit van het gehele mestbeleid. De hoofddoelstelling van het mestbeleid, waarvan MINAS één van de instrumenten is, is het beschermen van de bodem en het grond- en oppervlaktewater. Dit, in verband met het moeten voldoen aan de normen uit de EG-nitraatrichtlijn<sup>10</sup>. Subdoelstellingen van het mestbeleid zijn:

- het geleidelijk terugdringen van het gebruik van dierlijke meststoffen tot een situatie van 'evenwichtsbemesting' op landelijk niveau wordt bereikt, waarbij voor wat betreft fosfaat de dierlijke mestgift in overeenstemming is met het handhaven van de multifunctionaliteit van de bodem<sup>11</sup> ;
- het verbeteren van het mineralenmanagement (het beperken van mineralenverliezen) op bedrijfsniveau.

MINAS hanteert een regulerende heffing op het ontoelaatbare mineralenverlies in de vorm van stikstof en fosfaat op landbouwbedrijven<sup>12</sup> en een regulerende heffing voor intermediaire ondernemingen<sup>13</sup> die de meststoffen niet verantwoord afzetten.

---

<sup>9</sup> Wijziging van de Meststoffenwet van 2 mei 1997 (Stb. 360).

<sup>10</sup> Richtlijn nr. 91/676/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 12 december 1991 inzake de bescherming van water tegen verontreiniging door nitraten uit agrarische bronnen (PbEG L 375).

<sup>11</sup> zie memorie van toelichting op Meststoffenwet, zoals gewijzigd na 2 mei 1997.

<sup>12</sup> Een bedrijf is in de Meststoffenwet gedefinieerd als een geheel van productie-eenheden bestaande uit één of meer gebouwen of afgescheiden gedeelten daarvan en de daarbij behorende oppervlakte landbouwgrond, uitsluitend of onder meer dienende tot de uitoefening van de landbouw, zulks beoordeeld naar de feitelijke omstandigheden. Zie artikel 1, onderdeel j, van de Meststoffenwet.

<sup>13</sup> intermediaire ondernemingen zijn personen of rechtspersonen die, of een samenwerkingsverband van personen of rechtspersonen, niet zijnde een bedrijf, dat een onderneming voert die in het kader van die onderneming dierlijke meststoffen aanvoert ten behoeve van handel,



Op bedrijfsniveau vindt registratie plaats van met bepaalde producten aan- en afgevoerde mineralen in de vorm van stikstof en fosfaat, zo mogelijk op basis van de werkelijke hoeveelheden en gehalten. Van het overschot op de mineralenbalans, te weten het verschil tussen aan- en afvoer, wordt aangifte gedaan bij de overheid. Het verschil is het mineralenverlies naar de grond, het grond- of oppervlaktewater en/of de lucht. Het mineralenverlies wordt belast met een heffing voor zover het hoger is dan gelet op de toepasselijke verliesnorm<sup>14</sup> acceptabel voor het milieu is<sup>15</sup>.

Agrarische bedrijven kunnen binnen het MINAS kiezen voor deelname aan twee verschillende regimes, namelijk het forfaitaire regime of het verfijnde regime. Het verfijnde regime houdt meer rekening met de werkelijke bedrijfssituatie, zo wordt bijvoorbeeld gerekend met de werkelijke gehalten in aan- en afgevoerde mest en voer. Binnen het forfaitaire systeem daarentegen wordt gerekend met forfaitaire, relatief ongunstige waarden; dit ter stimulering van het opteren voor het verfijnde regime.

Naast de verplichting tot het registreren van aan- en afgevoerde mineralen op het bedrijf gedurende het kalenderjaar, moeten de bedrijven en ondernemingen voor 1 september van het daarop volgende jaar aangifte doen bij het Bureau Heffingen<sup>16</sup>. De eventuele mineralenheffing moet worden voldaan op aangifte, dus ook voor 1 september. Deze systematiek van 'voldoening op aangifte' sluit zoveel mogelijk aan bij de techniek van de Rijksbelastingen, waarbij de inspecteur van Bureau Heffingen indien nodig naar aanleiding van de controle van de aangifte een naheffingsaanslag oplegt.

In voorkomende gevallen wordt deze aanslag verhoogd met een bestuurlijke boete. Er kan tegen het opleggen van de naheffingsaanslag alsmede tegen de opgelegde boete bezwaar gemaakt worden bij de inspecteur. Na beslissing op het bezwaarschrift is het instellen van beroep bij de Belastingkamer van het Gerechtshof mogelijk, eventueel gevolgd door het instellen van hoger beroep bij de Hoge Raad der Nederlanden. Meer over het afhandelen van de aangiften MINAS en de relevante handhavingsregelgeving inzake het MINAS is opgenomen in paragraaf 2.2.

---

transport, opslag, be- of verwerking of anderszins, zie artikel 29 Meststoffenwet.

<sup>14</sup> De verliesnorm vormt het zogenaamde doelvoorschrift. De heffing moet stimuleren dat het mineralenverlies wordt beperkt tot een acceptabel niveau (regulerende heffing).

<sup>15</sup> zie memorie van toelichting op Meststoffenwet, zoals gewijzigd na 2 mei 1997.

<sup>16</sup> Bureau Heffingen te Assen is een uitvoerende dienst van het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij en is belast met onder meer het uitvoeren van de Meststoffenwet.

### 2.1.2 De doelgroep van het MINAS

In onderstaande schema<sup>17</sup> is weergegeven hoeveel agrarische bedrijven en intermediaire ondernemingen in het jaar 2000 onder het MINAS-regime vielen. De gegevens over het jaar 2001 zijn nog niet beschikbaar, omdat de aangiften over dat jaar uiterlijk 1 september 2002 door het Bureau Heffingen worden ontvangen.

Type aangifte	Aantal ontvangen
Verfijnd	46.054
Forfaitair	4.784
Jaaropgaaf *	31.209
Intermediair	1.271
Totaal	83.318

\* 2000 was het laatste heffingsjaar waarin jaaropgaaf<sup>18</sup> kon worden gedaan.

In maart 2002 zijn 37.724 agrarische bedrijven geregistreerd bij Bureau Heffingen als 'volledig vrijgesteld voor het MINAS. Een volledige vrijstelling<sup>19</sup> houdt in dat het bedrijf niet MINAS aangifteplichtig is.

Met ingang van 1 januari 2001 vallen ook vrijwel alle akker- en tuinbouwbedrijven onder het MINAS. Dit komt omdat per die datum de zogenaamde 'beperkte vrijstelling' -waardoor de bedrijven in plaats van aangifte een jaaropgaaf mochten doen- is komen te vervallen.

### 2.1.3 Het stelsel van mestafzetovereenkomsten

Vanaf 1 januari 2002 is het mestbeleid uitgebreid met een stelsel van mestafzetovereenkomsten.

Invoering hiervan was noodzakelijk om te kunnen voldoen aan internationale milieudoelstellingen, in het bijzonder de EG-nitraatrichtlijn. Met invoering van deze wetswijziging heeft de regering gekozen voor een integrale aanpak van het mestbeleid, met een nadrukkelijke koppeling tussen de omvang van de mestproductie en de toepassings- en afzetmogelijkheden voor die mest<sup>20</sup>.

Het stelsel houdt - kort omschreven - in dat op een landbouwbedrijf alleen dieren mogen worden gehouden indien

<sup>17</sup> Stand van zaken maart 2002.

<sup>18</sup> Jaaropgaaf (beperkte vrijstelling) gold voor agrarische bedrijven met een veebezetting van maximaal 2,5 Grootvee-eenheden per hectare.

<sup>19</sup> Een volledig vrijstelling is van toepassing indien in een kalenderjaar op het bedrijf nooit meer dan 3 grootvee-eenheden tegelijkertijd worden gehouden, het bedrijf nooit over meer dan 3 hectare landbouwgrond beschikt en niet meer dan 85 kilogram fosfaat per hectare aanvoert aan dierlijke en/of overige organische meststoffen (inclusief de eigen productie).

<sup>20</sup> Zie Memorie van Toelichting op de Meststoffenwet, zoals gewijzigd per 6 juli 2001 (Besluit Stb. 313).

het bedrijf beschikt over voldoende plaatsingsruimte voor de te produceren mest; deze plaatsingsruimte kan zijn eigen grond of op landbouwgrond van een ander bedrijf. Een mestproducerend bedrijf moet dus -voorafgaande aan het kalenderjaar waarin zal worden geproduceerd- verzekerd zijn van voldoende afzetmogelijkheden. Voor het afzetten van mest op een ander landbouwbedrijf moeten zogenaamde 'mestafzetovereenkomsten' worden afgesloten.

Mestafzetovereenkomsten kunnen ook worden gesloten met erkende tussenpersonen, mestverwerkers of exporteurs. Alle afgesloten mestafzetovereenkomsten moeten voor aanvang van het kalenderjaar waarin de mestproductie zal gaan plaatsvinden worden ingezonden naar Bureau Heffingen. De ruimte voor mestgebruik is afgeleid van de in de EG-nitraatrichtlijn opgenomen normen voor maximale mestgift, welke normen ook leidend zijn geweest bij de bepaling van de hoogte van de verliesnormen van het MINAS in 2002 en 2003<sup>21</sup>.

Het stelsel van mestafzetovereenkomsten wordt in dit rapport alleen zijdelings, in een belevingsonderzoek dat onderdeel vormt van de vragenlijst uit de survey, belicht.

## **2.2 De organisatie van de handhaving en handhavingsregelgeving op hoofdlijnen**

### **2.2.1 De organisatie van de handhaving**

MINAS wordt door drie verschillende instanties gehandhaafd. Hieronder zal achtereenvolgens worden ingegaan op de controlerende taken van de accountant, het Bureau Heffingen en de Algemene Inspectiedienst.

#### Accountantscontrole

De Meststoffenwet bepaalt dat vanaf het aangiftejaar 2000 de MINAS-aangifte van een agrarisch bedrijf vergezeld dient te gaan van een verklaring van een registeraccountant of een accountant-administratieconsulent. Dit, indien de veebezetting op het bedrijf in het betreffende kalenderjaar gemiddeld meer is dan 2,5 grootvee-eenheden per hectare van de tot het bedrijf behorende oppervlakte landbouwgrond. De door de accountant uit te voeren werkzaamheden zijn beschreven in het 'Protocol voor de accountantswerkzaamheden in het kader van het mineralenaangiftesysteem'. Het protocol is in overleg met het NIVRA<sup>22</sup> en NovAA<sup>23</sup> tot stand gekomen.

---

<sup>21</sup> Zie vorige voetnoot.

<sup>22</sup> Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants.

<sup>23</sup> Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten

In de Regeling accountantswerkzaamheden Meststoffenwet<sup>24</sup> is bepaald dat deze verklaring een rapport van bevindingen is, dat wordt opgesteld op basis van de uitkomsten van een onderzoek van de desbetreffende aangifte. Het rapport van bevindingen moet worden ingevuld op het daarvoor ontwikkelde formulier en volgens de op dat formulier aangegeven wijze (namelijk volledig en naar waarheid).

De door de accountant te verrichten werkzaamheden bestaan uit:

1 onderzoek gericht op de naleving van wet- en regelgeving en daarin voorgeschreven procedures, formaliteiten en administraties binnen het kader van het MINAS;  
2 onderzoek gericht op de uitkomsten van de gevoerde administraties zoals die nader zijn aangeduid in het protocol (het betreft de mineralenboekhouding, de financiële administratie en de andere dan financiële administraties)<sup>25</sup>.  
De accountant doet geen uitspraak en verstrekt geen zekerheid over de juistheid en volledigheid van de afzonderlijke aan- en afvoerposten en doordoor ook niet over de aangifte als geheel. De accountant rapporteert slechts zijn bevindingen, waaraan geen zekerheid kan worden ontleend anders dan ter zake van de aspecten welke in overeenstemming met de in de protocol opgenomen werkzaamheden zijn onderzocht<sup>26</sup>.

#### Bureau Heffingen

Op grond van de Meststoffenwet is het Bureau Heffingen belast met de uitvoering van het MINAS. De Directeur Bureau Heffingen is in de Regeling uitvoering heffingen en verrekening Meststoffenwet<sup>27</sup> door de Minister van LNV aangewezen als inspecteur en ontvanger van het Bureau Heffingen en heeft daardoor de bevoegdheden, zoals die zijn neergelegd in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet.

Naast deze fiscale bevoegdheden heeft Bureau Heffingen bevoegdheden in verband met de uitvoering van wettelijke taken voortvloeiende uit de Meststoffenwet. Hieronder valt bijvoorbeeld het administratief verwerken van de mestafleveringsbewijzen, de verklaringen van in- en uitscharing en de grondgebruiksverklaringen Meststoffenwet.

#### Algemene Inspectiedienst

Op basis van de Algemene wet bestuursrecht (afdeling 5.2) zijn de ambtenaren van de Algemene Inspectiedienst algemene bevoegdheden verleend met betrekking tot het toezicht op de naleving bepaalde regelgeving. In het bijzonder is de AID op grond van artikel 69 Meststoffenwet belast met toezicht op de naleving van het bij of krachtens de Meststoffenwet bepaalde.

---

<sup>24</sup> Regeling over het jaar 2000, 8 januari 2001, Stcrt. 10. Regeling over het jaar 2001, Stcrt 250 van 28 december 2001.

<sup>25</sup> Zie vorige voetnoot.

<sup>26</sup> bron: Protocol voor de accountantswerkzaamheden in het kader van het mineralen aangiftesysteem 2001 (het protocol is een bijlage bij de Regeling accountantswerkzaamheden Meststoffenwet 2001).

<sup>27</sup> Regeling van 19 december 1997, Stcrt. 247, nr. J 9712868.

Bovendien is de AID op grond van de Wet op de economische delicten belast met de opsporing van strafbare feiten. Daarnaast zijn de AID controleurs aangewezen als ambtenaar inzake de Algemene Wet op de Rijksbelastingen en hebben zij in dat kader toezichthoudende bevoegdheden.

#### Erkenning en accreditatie

Naast de drie genoemde controlerende instanties vinden in het kader van de Meststoffenwet nog de volgende andere 'controles' plaats:

- binnen het verfijnde regime moet veevoer worden betrokken van zogenaamde erkende veevoerleveranciers. De erkenning van diervoederleveranciers wordt verleend door het Productschap Veevoeder. Deze voerleveranciers moeten -ook na erkenning- voldoen aan bepaalde voorwaarden<sup>28</sup> ;
- binnen het verfijnde regime moeten de door of aan bedrijven of intermediairs geleverde dierlijke meststoffen worden gewogen, bemonsterd en geanalyseerd. Deze bemonstering moet door erkende<sup>29</sup> monsternemers worden uitgevoerd die daartoe een opleiding hebben gevolgd. De erkenningen worden verleend door de directeur van het Bureau Heffingen;
- alleen laboratoria die daartoe zijn aangewezen door de minister, nadat deze zijn geaccrediteerd door de Raad voor Accreditatie<sup>30</sup>, mogen analyses van dierlijke meststoffen verrichten in het kader het MINAS.

Hoe bovenstaande controles samenkomen wordt hieronder beschreven in het MINAS proces op hoofdlijnen. MINAS proces bij Bureau Heffingen begint bij het verzenden van de boekhoudpakketten voor het volgende kalenderjaar aan de geregistreerde bedrijven en ondernemingen, dit gebeurt steeds in het najaar. In het voorjaar worden aangiftes MINAS voor het verstreken kalenderjaar toegezonden naar diezelfde bedrijven. Bedrijven of ondernemingen die geen boekhoudpakket en aangifte ontvangen worden geacht deze zelf op te vragen bij het Mestloket. Voor 1 september moeten de ingevulde aangiften weer zijn ontvangen door Bureau Heffingen. Per die datum moeten eveneens de verschuldigde heffingsbedragen door de heffingplichtigen zijn betaald.

#### Cyclus MINAS-aangifte voor jaar x:

Verzending boekhoudpakket	najaar van jaar x -1
---------------------------	----------------------

<sup>28</sup> Regeling diervoeders Meststoffenwet, 8 december 1997, Stcrt. 238, nr. J 9712884.

<sup>29</sup> Regeling erkenning monsternemers Meststoffenwet, 19 december 1997, Stcrt. 248, nr. J 97 13535. Een erkend monsternemer is een onafhankelijke persoon, of een persoon die werkzaam is bij een op grond van genoemde regeling erkend monsternemer, zijnde een intermediaire onderneming, en voldoet aan de in deze regeling gestelde eisen.

<sup>30</sup> Deze Raad toetst aan het accreditatieprogramma AP05 'Dierlijke mest; samenstelling' (zie bijlage 4 bij de Regeling hoeveelheidsbepaling dierlijke en overige organische meststoffen) of een laboratorium voor accreditatie in aanmerking komt.

Verzending aangifteformulier	voorjaar van jaar x +1
Ontvangst aangifteformulier+heffing	uiterlijk 1 september van jaar x+1

Na ontvangst van de aangiften worden deze ingebracht in het geautomatiseerde systeem, waarna de afhandeling kan beginnen, dit gebeurt voor een groot deel automatisch. Er worden bijvoorbeeld automatische controles uitgevoerd op de volledigheid van de ingezonden aangifte en of de aangifte is ondertekend. Daarnaast wordt de aangifte door middel van verbandscontroles gecontroleerd met gegevens die Bureau Heffingen over het bedrijf reeds heeft geregistreerd, zoals gegevens van erkende voerleveranties, mestafleveringsbewijzen met daarop de bemonsteringsgegevens etc.

Indien er afwijkingen worden geconstateerd werd er voor de aangiften 1998 en 1999<sup>31</sup> een zogenaamde 'Vooraankondiging Naheffingsaanslag' verzonden, waarmee de betrokkene in de gelegenheid wordt gesteld om de gegevens aan te vullen en/of te corrigeren. Een Vooraankondiging kan bijvoorbeeld ook worden verzonden omdat bevindingen uit het accountantsrapport daartoe aanleiding geven. Bij het opleggen van de daadwerkelijke naheffingsaanslag wordt rekening gehouden met hetgeen is ingezonden nadat de in de Vooraankondiging gestelde termijn is verstreken. De naheffingsaanslag gaat gepaard met een toelichtingsbrief, waar wordt ingegaan op al hetgeen is ingezonden naar aanleiding van de vooraankondiging.

Indien voor het bedrijf in het desbetreffende kalenderjaar een controlerapport van de AID is ontvangen, dan mag de inspecteur bij het opleggen van een naheffingsaanslag rekening houden met de bevindingen die in het rapport staan. Indien bezwaar wordt gemaakt tegen de opgelegde aanslag, dan zal de inspecteur een heroverweging van het besluit tot het opleggen van de aanslag moeten nemen. Ook tegen een eventueel opgelegde bestuurlijke boete kan bezwaar worden gemaakt door heffingsplichtige. Ook dan zal de inspecteur de opgelegde boete moeten heroverwegen. De inspecteur kan een bestuurlijke boete opleggen indien er bijvoorbeeld geen aangifte of geen tijdige aangifte is ingezonden. In geval van grove schuld of opzet kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen, indien daarvan geen sprake is kan een verzuimboete worden opgelegd. In de opgelegde naheffingsaanslag staat een vervaldatum voor het betalen van het bedrag van naheffing, na die datum kan de ontvanger van het Bureau Heffingen overgaan tot het invorderen van de openstaande bedragen. Indien niet tijdig wordt betaald kan de ontvanger overgaan tot dwanginvordering.

<sup>31</sup> Voor de aangifte 2000 komt deze vooraankondiging te vervallen en wordt direct een naheffingsaanslag verstuurd.

## 2.2.2 De handhavingsregelgeving op hoofdlijnen

Bepalingen uit de Meststoffenwet, de Algemene wet inzake Rijksbelastingen, de Wet op de economische delicten en het Wetboek van Strafrecht zijn relevant in het kader van het handhaven van het MINAS. Hieronder zijn de belangrijkste genoemd:

De Algemene wet inzake rijksbelastingen is in de Meststoffenwet voor een groot deel van toepassing verklaard voor de mineralenheffingen. In de Regeling uitvoering heffingen en verrekening Meststoffenwet<sup>32</sup> is een nadere invulling gegeven aan de bevoegdheden van de inspecteur en ontvanger van het Bureau Heffingen met betrekking tot het heffen en invorderen van de mineralenheffingen.<sup>33</sup> In de Meststoffenwet is voorts geregeld dat, indien bedrijven overtredingen plegen die volgens de Wet op de economische delicten (hierna: WED) kunnen worden bestraft, er niet eveneens wordt gehandhaafd op basis van de AWR. Het betreft hier voornamelijk overtredingen van de administratieve verplichtingen. De AID kan op basis van de WED een waarschuwing of proces verbaal geven. Vervolgens kan het OM tot transactie, vervolging of sepot overgaan. Voor het vervolgen kan het OM gebruik maken van het commune strafrecht (wetboek van Strafrecht) of van het fiscale strafrecht uit de AWR.

Ten behoeve van eenheid in afdoening is de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijn MINAS opgesteld. Deze richtlijn bepaalt de opsporing en vervolging van belastingdelicten MINAS ingevolge artikel 68 en 69 AWR en artikel 64 Invorderingswet.

De richtlijn geeft aan in welke gevallen de ambtenaren van Bureau Heffingen en AID de door hen ontdekte strafbare feiten moeten aanmelden. De richtlijn heeft alleen betrekking op strafbare feiten waarbij opzet of grove schuld in het spel zijn en behelst criteria die gelden bij het toekennen van prioriteit aan zaken met het oog op strafrechtelijke vervolging. De richtlijn heeft -in beginsel - alleen betrekking op opzettelijk begane fiscale delicten en geeft de criteria aan wanneer een strafbaar feit onder de werking van die richtlijn valt. Ook deze richtlijn zal in 2002 in werking treden.

Van alle controles die de AID uitvoert wordt een rapport opgesteld dat wordt vergezonden naar Bureau Heffingen. Bij het registreren van gegevens en het beoordelen van de

---

<sup>32</sup> Regeling van 19 december 1997, Stcrt. 147, nr. J 9712868.

<sup>33</sup> De regels met betrekking tot het opleggen van fiscale boeten door de inspecteur van het Bureau Heffingen zijn neergelegd in de Beleidsregels bestuurlijke boeten Bureau Heffingen 1999 van 22 oktober 1999, Stcrt. 206, nr. TRCJZ/1999/10098. Dit besluit is gebaseerd op hoofdstuk VIIIA van de AWR

aangifte kan de inspecteur van het Bureau Heffingen rekening houden met hetgeen in het AID-rapport staat.

## **2.3 Sfeerbeeld agrarische sector over 2000 en 2001**

In deze paragraaf is, alvorens wordt ingegaan op de actuele ontwikkelingen in het MINAS eerst een beeld geschetst van hetgeen in de Nederlandse landbouw speelde in de jaren 2000 en 2001.

### Sfeerbeeld van de landbouw in 2000

- Het jaar 2000 werd gekenmerkt door het beëindigen van het bedrijf door duizenden veehouders. Zij maakten gebruik van de Regeling beëindiging veehouderijtakken.
- Het kabinet heeft in 2000 werk gemaakt van de Reconstructiewet en een nieuw ammoniakbeleid. Het nieuwe ammoniakbeleid behandelde de Tweede Kamer in 2001.
- De overheid zet bedrijven aan tot agrarisch natuurbeheer en de omschakeling naar biologische landbouw.
- BSE (de 'gekke koeienziekte') treft verschillende bedrijven in Nederland en de rest van Europa, waarna de EU een algeheel diermeelverbod invoert.
- In de varkenshouderij nam het aantal gevallen van de zgn. 'wegkwijnziekte' onder biggen toe ten opzichte van het jaar 1999.
- Het gemiddelde inkomen in de akkerbouw daalde in 2000, de moeizame oogst door de natte herfst had geen invloed meer op de prijzen.
- Tenslotte werd het gebruik van bestrijdingsmiddelen beperkt.

### Sfeerbeeld van de landbouw in 2001

- Vanaf 1 januari 2001 worden alle runderen ouder van 30 maanden verplicht getest op BSE. In 2001 werden 17 bedrijven vanwege BSE geruimd.
- Half maart werd Nederland geconfronteerd met het uitbreken van de besmettelijke dierziekte Mond- en Klauwzeer (MKZ). Door verschillende uitbraken werd Nederland verdeeld in verschillende gebieden waar gedurende een bepaalde periode extra regelgeving gold. Uiteindelijk bleken 26 bedrijven besmet, werden 260.000 dieren afgemaakt en kostte de bestrijding 227 miljoen Euro<sup>34</sup>.
- Zowel BSE als MKZ hebben de prijzen voor runderen onder druk gezet in 2001. De crisis had ook financiële consequenties voor de varkenshouderij.
- Voor de akkerbouwers was 2001 een relatief goed jaar.
- Tenslotte meldden ook in 2001 duizenden veehouders zich voor de Regeling beëindiging veehouderijtakken.

---

<sup>34</sup> Boerderij 87, nr. 14 (2 januari 2002).



## 2.4 Relevante actuele wijzigingen MINAS

### Europese Commissie

Ondanks de getroffen maatregelen kleven er volgens de Europese Commissie nog enkele bezwaren aan de Nederlandse implementatie van de EU-richtlijn, namelijk:

- de milieudoelen worden te laat gehaald (Nederland zou bij ongewijzigd beleid afstevenen op een verdragsinbreukprocedure);
- de heffingen zijn te laag (onvoldoende om de naleving van de voorschriften van de richtlijn te waarborgen);
- er is onvoldoende sturing op dierlijke mest (om de maximummestgiften af te dwingen zullen de fosfaat en stikstofnormen in 2002 en 2003 worden aangescherpt).

Teneinde tegemoet te komen aan deze bezwaren is de Meststoffenwet gewijzigd waardoor de eindnormen MINAS van 2008 naar 2003 zijn verschoven, de tarieven van de heffingen zijn verhoogd en het stelsel van mestafzetovereenkomsten is ingevoerd per 1 januari 2002. De maatregelen moeten ertoe leiden dat in 2003 aan de doelstellingen van de Nitraatrichtlijn ten aanzien van de vermindering van de nitraatbelasting van grond- en oppervlaktewater door de landbouw wordt voldaan, en aan de normen voor de maximum stikstofgift met dierlijke mest.

### Flankerend beleid

In de jaren 2000 en 2001 heeft het ministerie van LNV een flankerend mestbeleid gevoerd. De maatregelen van het flankerend mestbeleid hebben vooral betrekking op het bereiken van evenwicht op de mestmarkt.

Het belangrijkste onderdeel van het flankerend beleid was de Regeling beëindiging veehouderijtakken<sup>35</sup>, deze regeling is opengesteld in het voorjaar van 2000 en in het najaar van 2001 voor het opkopen van productierechten van de intensieve veehouderijen en voor de deelname van die bedrijven aan een sloopregeling voor stallen (ten behoeve van het reconstructiebeleid).

Ter ondersteuning van deelnemers aan deze Regeling zijn bovendien een Sociaal Economisch Plan Veehouderij, een Regeling inkomensvoorziening voor oudere gewezen zelfstandigen in de veehouderij en een fiscaal instrumentarium ingezet.

Het ministerie van LNV verwacht met de Regeling beëindiging veehouderijtakken het landelijk resterende mestoverschot uit de markt te nemen. De EU moet dan wel het door Nederland ingediende derogatieverzoek voor het verlagen van de verliesnorm voor grasland van 170 kg naar 250 kg stikstof per

---

<sup>35</sup> Staatscourant van 17 maart 2000 (nr. 55) en Staatscourant van 25 april 2000 (nr. 80).

jaar accepteren. Voor 2003 is een mestoverschot geschat van 3,6 miljoen kg<sup>36</sup>. Het flankerend beleid is in de algemene evaluatie van de Meststoffenwet 2000/2001 verder als apart onderdeel geëvalueerd.

## 2.5 Voorgaande rapportages

In deze paragraaf zal achtereenvolgens aandacht worden besteed aan de rapporten van Rijnconsult BV (Belevingsonderzoek, 2000), Ernst en Young (Functioneren Bureau Heffingen) en van de Algemene Rekenkamer (Invoering mineralenaangiftesysteem, 2001).

### Belevingsonderzoek Rijnconsult

Dit onderzoek - uitgevoerd in het kader van de eerdere evaluatie van de Meststoffenwet over de jaren 1998 en 1999- was het eerste onafhankelijke belevingsonderzoek naar het instrument MINAS. Het onderzoek had betrekking op de jaren 1998 en 1999. Belangrijkste conclusies uit het rapport waren:

- de meeste agrariërs en intermediairs beleefden de doelstelling en normstelling van het MINAS negatief;
- de beleving van het instrument MINAS was acceptabel, ondanks het feit dat een minderheid (35%) MINAS de beste aanpak vond. De administratie van MINAS werd ervaren als een last, hetgeen niet werd veroorzaakt door de aangifte;
- MINAS werd beleefd als een heffingsinstrument en niet als een mineralenmanagement instrument;
- Overheidsbesluiten werden ervaren als 'zwalkend beleid';
- De doorlooptijd van de afwikkeling van zowel de aangifte als de afleveringsbewijzen werd als onacceptabel lang beleefd;
- De bereikbaarheid en informatievoorziening door Bureau Heffingen werd als onvoldoende ervaren.

### Rapport functioneren Bureau Heffingen

In verband met de laatste twee conclusies heeft de minister van LNV onderzoek laten doen naar het functioneren van Bureau Heffingen. Uit dat onderzoek is naar voren gekomen dat Bureau Heffingen in het jaar 2000 een duidelijke verbetering laat zien van het serviceniveau. Bovendien is gestart met een organisatie-ontwikkelingstraject waarin structureel gebouwd wordt aan een effectief en efficiënt opererende organisatie.

### Rapport Algemene Rekenkamer

In dit rapport is beoordeeld of MINAS de minister van LNV voldoende informatie biedt over het bereiken van de beleidsdoelstelling van het MINAS, zodat hij zonodig het beleid tijdig kan bijsturen. Bovendien is beoordeeld of de minister van LNV tijdig mensen en middelen heeft ingezet om

---

<sup>36</sup> door de Permanente Commissie van Deskundigen Mest- en Ammoniakproblematiek (onder verantwoordelijkheid van het Milieuplanbureau).

het MINAS goed te laten functioneren. De beoordeling leidde destijds tot twee conclusies:

- de controle van de mineralenaangifte functioneerde (juni 2001) nog niet naar behoren, hetgeen heeft geleid tot onvoldoende en niet-tijdige informatie over het gebruik van meststoffen;
- er was onvoldoende capaciteit beschikbaar gesteld voor de afhandeling van de aangiften 1998.

Bij brief van 14 november 2001<sup>37</sup> heeft de minister van LNV als reactie op dit rapport verklaard dat de achterstanden ten aanzien van 1998 en 1999 snel zullen worden ingelopen en dat het capaciteitsgebrek met betrekking tot de afhandeling van MINAS-aangiften inmiddels tot het verleden behoort. Bovendien kondigt de minister een herziening van de controlesystematiek aan.

---

<sup>37</sup> Brief van de minister van LNV aan de Tweede Kamer d.d. 14-11-2001 inzake de voortgang van het mestbeleid

### **3 De beleving van het MINAS en het stelsel van mestafzetovereenkomsten**

#### **3.1 Het monitoringsonderzoek**

De handhaafbaarheid van regels wordt mede bepaald door de mate van draagvlak voor het beleid en de regels waarin aan dat beleid uitvoering wordt gegeven. Om die reden is in het monitoronderzoek aandacht besteed aan de beleving van de Meststoffenwet, in het bijzonder het MINAS en het per 1-1-2002 ingevoerde stelsel van mestafzetovereenkomsten. In dit hoofdstuk worden de uitkomsten van dat deel van het interview beschreven. Daarbij gaat het in de eerste plaats om de mate waarin men de regels redelijk en aanvaardbaar vindt. Maar ook de praktische implicaties van de regels zijn van belang. Zijn de normen haalbaar, is de administratie belastend, en lukt het ondernemers in de praktijk om voor de geproduceerde mest een afnemer te vinden?

#### **3.2 De beleving van het MINAS**

##### **3.2.1 Bekendheid met de doelstellingen**

Allereerst is de ondernemers gevraagd wat in hun ogen de belangrijkste doelstelling is van de MINAS-regelgeving. Hierbij konden ondernemers spontaan antwoorden. Het meest genoemd werden doelstellingen die in lijn liggen van de werkelijke doelstellingen van de regelgeving, maar niet erg precies zijn geformuleerd, zoals "stikstof terugbrengen", "minder dieren per hectare", "fosfaatgehalte verlagen" of "minder mest op het land". Daarna had de meest genoemde doelstelling betrekking op het bereiken van evenwichtsbemesting (evenwicht in de aan- en afvoer van mineralen) op landelijk niveau. Als derde werd ook evenwichtsbemesting op bedrijfsniveau veel genoemd. Dat is de doelstelling zoals die in de Meststoffenwet is verwoord. Ook de meer algemene doelstelling "behoud van het milieu" werd veel genoemd. Daarnaast werden doelstellingen genoemd die te maken hadden met het genereren van inkomsten voor de overheid, en het invoeren van een administratief systeem om inzicht te krijgen in de mineralenstromen op het bedrijf. In de open antwoorden is ook veel geantwoord in de trant van "het aantal boeren verminderen", "ambtenaren aan het werk houden" of "om de boeren geld uit de zak te kloppen". We kunnen concluderen dat het beeld van de doelstellingen van de regelgeving van de meeste ondernemers in grote lijnen overeenkomt met de doelstelling van de wet: evenwichtsbemesting. Ook de achterliggende doelstelling,

milieubehoud, kennen de meeste ondernemers. Erg precieze kennis van de doelstelling van de wet hebben de ondernemers echter niet.

80% van de ondernemers zegt op de hoogte te zijn van de aanscherping van de MINAS-regelgeving van 1 januari 2002. De meeste ondernemers geven daaraan bovendien desgevraagd de juiste invulling: aanscherping van de verliesnormen.

### **3.2.2 Beleving van MINAS**

Vervolgens is een aantal vragen gesteld over de manier waarop MINAS wordt ervaren. Allereerst is gevraagd in hoeverre ondernemers de administratie die ze gedurende het jaar moeten voeren over de aan- en afvoer van mineralen, als belastend ervaren, en in hoeverre dat geldt voor het doen van aangifte. De antwoorden op beide vragen zijn grotendeels gelijk: driekwart van de ondernemers vindt de administratie en de aangifte (zeer) belastend. Iets minder dan een vijfde vindt dit een beetje belastend, en drie tot vijf procent oordeelt neutraal of vindt het in het geheel niet belastend. Varkenshouders en gemengde extensieve bedrijven vinden deze zaken relatief iets vaker belastend dan overige bedrijven.

Het managen van de mineralenstromen op het eigen bedrijf wordt door de helft van de ondernemers moeilijk tot zeer moeilijk gevonden. Hieronder zijn relatief veel intensieve gemengde bedrijven. Een kwart oordeelt neutraal, en nog een kwart vindt het managen van de mineralenstromen makkelijk. Ondanks de moeite die men heeft om de mineralenstromen in de hand te houden, vindt een ruime meerderheid van de ondernemers de verliesnormen haalbaar of zelfs goed haalbaar. 16% vindt de normen niet haalbaar; 2% vindt de normen in het geheel niet haalbaar.

De hoogte van de heffingen wordt daarentegen door tweederde van de ondernemers als (zeer) onredelijk ervaren. 15% vindt de hoogte van de heffingen redelijk.

## **3.3 Mestafzetovereenkomsten**

### **3.3.1 Stand van zaken**

Per januari 2002 is naast MINAS ook het stelsel van mestafzetovereenkomsten ingevoerd. Dat betekent dat boeren met een mestoverschot in januari 2002 een mestafzetovereenkomst moesten hebben. Een derde van de agrarisch ondernemers in het onderzoek heeft inderdaad met een mestoverschot te maken. Daarbij gaat het met name om gemengde intensieve bedrijven en varkensbedrijven. Ook van de intensieve melkveehouderijen heeft bijna de helft een mestoverschot.

Van de ondernemers met een mestoverschot zijn negen van de tien erin geslaagd de mestafzet via een mestafzetovereenkomst te regelen, voor het hele jaar 2002. De meerderheid van de ondernemers had hiermee geen moeite. Een op de vijf ondernemers heeft het sluiten van een overeenkomst als moeilijk ervaren.

Diegenen die geen mestafzetovereenkomst hebben afgesloten, hebben hun mestprobleem opgelost door extra grond te verwerven, minder dieren op het bedrijf te houden, of mest te exporteren.

### **3.3.2 Beleving van het stelsel van mestafzetovereenkomsten**

Hoe kijken ondernemers ertegenaan dat naast MINAS, nu ook een stelsel van mestafzetovereenkomsten is ingevoerd? Twee derde vindt dit (zeer) onredelijk. Een vijfde vindt het echter redelijk dat naast de aangifte en heffingen in het kader van MINAS, nu ook mestafzetovereenkomsten moeten worden gesloten. Hierbij maakt het geen groot verschil of een bedrijf zelf wel of geen mestoverschot heeft.

Ruim de helft van de ondernemers vindt het onredelijk dat agrarische bedrijven voorafgaande aan het jaar de afzet van hun mestoverschot moeten hebben gegarandeerd. Ook hierbij maakt het hebben van een mestoverschot geen verschil. Minder ontevreden is men over het feit dat het produceren van dierlijke meststoffen in het stelsel van mestafzetovereenkomsten wordt gekoppeld aan beschikbare landbouwgrond. Een derde van de respondenten vindt dit onredelijk, de helft vindt dit redelijk. Ook hier maakt het niet uit of men zelf al dan niet een mestoverschot heeft.

Het sluiten van een mestovereenkomst zal in de toekomst volgens een ruime meerderheid van de ondernemers geen grote problemen opleveren. 30% van de ondernemers denkt echter dat het sluiten van een overeenkomst in de toekomst moeilijk zal zijn. Onder hen zijn relatief veel gemengde intensieve bedrijven.

Ondernemers zijn verdeeld over de vraag of het nodig zal zijn om in de toekomst veranderingen door te voeren in de bedrijfsvoering in verband met de mestafzetovereenkomsten. Iets meer dan de helft denkt dat dit nodig zal zijn, iets minder dan de helft denkt van niet. Het zal geen verbazing wekken dat de akker- en tuinbouwers op één uitzondering na niet denken dat de bedrijfsvoering moet worden aangepast. Ook van de intermediairs en extensieve gemengde bedrijven voorziet slechts een relatief klein gedeelte aanpassingen. Van de intensieve melkvee-houderijen en de varkensbedrijven denkt echter tweederde dat de bedrijfsvoering zal moeten veranderen.

### 3.4 Conclusie

We kunnen concluderen dat het beeld van de doelstellingen van de regelgeving van de meeste ondernemers in grote lijnen overeenkomt met de doelstelling van de wet: evenwichtsbemesting. Ook de achterliggende doelstelling, milieubehoud, kennen de meeste ondernemers. Erg precieze kennis van de doelstelling van de wet hebben de ondernemers echter niet.

De administratieve verplichtingen die de MINAS-regelgeving met zich meebrengt worden door de ondernemers als zeer belastend ervaren. Slechts een enkeling heeft hiermee geen problemen. Ook het feitelijk in de hand houden van de mineralenstromen op het bedrijf kost de helft van de ondernemers moeite. Toch vindt men over het algemeen dat de verliesnormen goed haalbaar zijn. De hoogte van de heffingen wordt daarentegen als zeer onredelijk ervaren.

Met name de gemengde intensieve bedrijven, varkensbedrijven en de intensieve melkveehouderijen hebben te maken met een mestoverschot. Van de ondernemers met een mestoverschot zijn negen van de tien erin geslaagd de mestafzet via een mestafzetovereenkomst te regelen, voor het hele jaar 2002. De meerderheid van de ondernemers had hiermee geen moeite. De overige ondernemers met een mestoverschot hebben hun afzet op een andere wijze geregeld.

Ondanks het feit dat de mestafzet in de praktijk zonder veel problemen is geregeld, vinden de ondernemers de invoering van het stelsel van mestafzetovereenkomsten over het algemeen zeer onredelijk. Toch is het oordeel over de mestafzetovereenkomsten over het algemeen minder negatief dan over MINAS. Bijna de helft van de ondernemers vindt de verplichting van een gegarandeerde afzet van mest redelijk.

Met name gemengde intensieve bedrijven verwachten in de toekomst problemen te zullen krijgen met het sluiten van de mestafzetovereenkomsten. Intensieve melkveehouderijen en varkensbedrijven verwachten in de toekomst hun bedrijfsvoering te moeten aanpassen als gevolg van het stelsel van mestafzetovereenkomsten.

## **4 Risico's van normafwijkingen en fraude van het MINAS**

### **4.1 Fraudegevoeligheidsanalyses**

In paragraaf 1.3 is beschreven dat twee fraudegevoeligheidsonderzoeken zijn uitgevoerd. Hieronder volgt per onderzoek een uitwerking van de toegepaste onderzoeksmethode en de uitkomsten daarvan. Deze uitkomsten zijn verwerkt in de hoofdstukken 6 en 7 van dit rapport.

### **4.2 Methodiek risico-analyse**

Als uitgangspunt voor de risico-analyse zijn de drie aangifteformulieren genomen, te weten:

- verfijnde aangifte
- forfaitaire aangifte
- fosfaataangifte voor intermediairs

Naast deze drie aangifteformulieren is in deze risico-analyse onderscheid gemaakt naar 8 verschillende bedrijfstypes die in het MINAS aangifteplichtig zijn, te weten:

- 1) Akkerbouwbedrijf of tuinbouwbedrijf
- 2) Gemengd bedrijf, extensief (minder dan 2,5 GVE per hectare)
- 3) Gemengd bedrijf, intensief (meer dan 2,5 GVE per hectare)
- 4) Melkveehouderij, extensief (minder dan 2,5 GVE per hectare)
- 5) Melkveehouderij, intensief (meer dan 2,5 GVE per hectare)
- 6) Pluimveebedrijf
- 7) Varkensbedrijf
- 8) Intermediair (loonwerker, mesttransporteur, mestverwerkingsbedrijf, e.d.)

Doelstelling van de risico-analyse is de zwakke plekken van de drie aangiftesystemen bloot te leggen, waarbij alleen is gelet op afwijkingen ten nadele zijn van de overheid. Immers, aangiften die ten nadele van de overheid zijn, zijn met name die aangiften die in het algemeen zullen leiden tot een hogere mineralen afgifte aan het milieu. Hierbij is geen onderscheid gemaakt tussen bewust en onbewust. Aan de hand van zogenaamde gidswoorden<sup>38</sup> is met behulp van een risicoanalysetabel iedere gebeurtenis die een nadelig effect voor de overheid heeft, per vraag uit de aangifte omschreven.

---

<sup>38</sup> Gidswoorden zijn: geen, niet, meer, minder, evenals, anders dan, gedeeltelijk, omgekeerd



In een risicoanalyse wordt ernaar gestreefd om per ongewenste gebeurtenis een kans en een gevolg te schatten. Die gebeurtenissen die een hoge kansen en grote gevolgen hebben zijn vervolgens dominant in het risico.

Hierbij geldt dat  $Risico = Kans \times Gevolg$

In het MINAS is het ongewenste gevolg steeds dat er (te veel) mineralen in het milieu komen. Met betrekking tot de gevolgen is derhalve met name de hoeveelheid (kg) mineralen van belang. Per bedrijf is ieder gevolg alleen uit te drukken in hoeveelheid (kg).

Omdat de grootte van het gevolg in deze analyse steeds door twee factoren bepaald wordt:

- 1) De betreffende vraag waarop de afwijking van toepassing is in MINAS
- 2) De absolute grootte van de aangifte (Het gevolg is veelal een procentueel gevolg, waarbij het om procenten van het daar van toepassing zijnde onderwerp gaat) wordt hier voor een andere risicomaat, dan kans en gevolg gekozen.

Hier wordt gekozen voor de aantrekkelijkheid tot het doen van een foutieve aangifte. De aantrekkelijkheid representeert de grootte van de afwijking (zoals onder 1 hierboven bedoeld is) én het gemak waarmee de fout gemaakt kan worden in de veronderstelling dat hij niet als fout gedetecteerd wordt. Dit heeft geleid tot een indeling in vier risicoklassen, waarbij 4 de klasse is van het hoogste risico. In de onderstaande tabel is een overzicht gegeven van de risicoklasse indeling.

De vier risicoklassen

Risicoklasse	Naam	Omschrijving
1	Er is een tegengesteld belang	Tegengesteld belang impliceert dat wat voor de ene MINAS-plichtige afvoer is, voor de andere MINAS-plichtige tot de aanvoer behoort. Dit maakt de kans op opzettelijke fouten klein. Een verkeerde aangifte is nu immers altijd in het nadeel van een van de twee.
2	Er is géén tegengesteld belang	Als er géén tegengesteld belang is, kunnen er bewust schattings- en bemonsteringsfouten gemaakt worden. Verschrijvingen en verschuivingen behoren daar ook bij. Een en ander is wel te controleren, maar het onderlinge tegengestelde belang is weg.
3	Er is géén tegengesteld belang en er is	Als extra boven op 2 komt nu een vermenigvuldigingsfactor. Het aantal ha. natuurgebied

	(relatief) een lage vermenigvuldiging sfactor*	wordt bijvoorbeeld met een factor 10 respectievelijk 50 vermenigvuldigd, fouten hierin dus ook! Dit maakt het maken van fouten aantrekkelijk.
4	Er is géén tegengesteld belang en er is (relatief) een hoge vermenigvuldiging sfactor	Als extra boven op 2 komt nu een relatief hoge vermenigvuldigingsfactor. Het aantal ha. grasland wordt bijvoorbeeld met een factor 35 respectievelijk 275 vermenigvuldigd.

\* een vermenigvuldigingsfactor is een fosfaat of stikstofnorm waarmee het cijfer moet worden vermenigvuldigd in de aangifte.

## 4.3 Conclusies risico-analyse

### 4.3.1 Algemene conclusies

Een sterke kant van MINAS is dat er veelvuldig sprake is van ``tegegengesteld belang''. Tegengesteld belang impliceert dat bij de aan- en afvoerposten van mineralen er altijd een leverancier en een afnemer zijn die beide MINAS-plichtig zijn. Deze zouden zichzelf mogelijk benadelen als wordt meegewerkt aan onder- of overschatting van de hoeveelheid mineralen.

Goed functioneren van BRP reduceert veel van de grotere risico's. Evenzo voorkomt Bureau Heffingen grote fouten door de aangiften geautomatiseerd te verwerken (al dan niet opzettelijke verschrijvingen worden daarmee geëlimineerd). Als dominante ongewenste gebeurtenissen blijven over de posten waar schattingen verricht mogen worden (b.v. gewicht) en waar diercategorieën gekozen mogen worden (forfaits). Op bedrijven met een grotere veebezetting dan 2,5 GVE per hectare vervullen de accountants vanaf het aangiftejaar 2000 onder meer op dit gebied een verplichte controlerende rol. Kanttekening daarbij is echter dat ook een accountant iets meer of minder gewicht, of een andere diercategorie moeilijk administratief kan controleren.

De AID kan dat middels een fysieke controle bij bedrijven wel. De AID doet bovendien goed werk op het gebied van kruiscontroles, waarbij boven een bepaalde afwijking wordt gecontroleerd. Dergelijke controles, die in samenwerking met Bureau Heffingen kunnen worden opgesteld, doen de kans op excessen sterk afnemen.

#### **4.3.2 Dominante risico's bij de drie aangifte systemen**

- De invoer van een goed werkend BRP zal duidelijk effect hebben op dominante risico's in de verfijnde aangifte en de forfaitaire aangifte.
- Zodra BRP goed werkend is ingevoerd, zal de forfaitaire aangifte in risico domineren boven de verfijnde aangifte. Dit komt met name doordat het berekenen van fosfaat en stikstof productie van dieren dan nog steeds klasse 4 risico's herbergt.
- Bij de afvoerkant van de intermediaire aangifte kan vaste mest geëxporteerd worden. (Deze export is feitelijk moeilijk te controleren, aangezien de ontvanger niet MINAS-plichtig is en deze meststroom dus minder inzichtelijk is en bovendien mogelijk fictief is.)
- Het verschuiven in een diercategorie, waar ook nog een vermenigvuldigingsfactor een rol speelt, is een risicofactor. De verfijnde aangifte is in dat opzicht te verkiezen boven forfaitaire.
- Enige risicomarges blijven aanwezig. In het geval van niet-bemonsterde en niet-geanalyseerde dierlijke meststoffen wordt de hoeveelheid geschat. Ook al is er hier een tegengesteld belang, schatten blijft subjectief. Op excessen kan wel gecontroleerd worden met kruiscontroles en door de accountant, maar een aantal gebeurtenissen is niet uit te bannen. De gevolgen zullen echter marginaal zijn.
- De aanwezigheid van meerdere mestnummers bij een ondernemer werkt de controleerbaarheid niet in de hand. Terugdringen van het gebruik van meerdere mestnummers is aanbevelenswaardig.
- Het is aanbevelenswaardig om - uit risico-oogpunt - naar een afname van het aantal forfaitaire aangiften te streven, om zo meer controle over de aangiften te verkrijgen. Als gevolg hiervan, aannemende dat het BRP goed functioneert, wordt de intermediaire aangifte dominant in het risico, met name export en vaste mest zijn daar factoren die aandacht verdienen.

#### **4.4 Methodiek en oordeel forensische accountancy**

##### **4.4.1 Methodiek forensische accountancy**

Bij de uitvoering van dit onderzoek zijn de twee belangrijkste frauderisico's in kaart gebracht vanuit het perspectief van de persoon of de groep van personen die bewust het aan MINAS gerelateerde systeem wenst te misbruiken. Uitgaande van de in kaart gebrachte frauderisico's kan een overzicht van potentiële controlemaatregelen worden opgesteld. Met behulp van deze

controlemaatregelen kan de aanwezigheid van (mogelijke) fraude worden onderkend. Betreffend overzicht is samengesteld op basis van de theorie en op basis van de ervaring van SBV op de gebieden van frauderisicoanalyses en het verrichten van onderzoeken naar frauduleuze gedragingen. Of en in hoeverre de controlemaatregelen in het kader van de handhaving van MINAS door Bureau Heffingen en de AID worden toegepast is gedestilleerd uit de ter beschikking staande bescheiden en uit gegevens die zijn verkregen op basis van afgenomen interviews. Aldus kan een uitspraak worden gedaan of voldoende waarborgen (hebben) bestaan teneinde overtredingen met een frauduleus karakter van de geldende wet- en regelgeving te kunnen signaleren.

Opgemerkt zij dat het onderzoek zich met name heeft gericht op de handhaafbaarheid van MINAS in de jaren 2000 en 2001. Tot het tijdstip van de ondertekening van deze rapportage zijn de inspanningen van het Bureau Heffingen en de AID met name gericht geweest op de behandeling van de aangiften over de jaren 1998 en 1999. Teneinde een evenwichtig beeld van bevindingen te realiseren is, naast aandacht voor de opzet en werking van de controlemaatregelen aangaande de aangiftejaren 1998 en 1999, tevens aandacht besteed aan in gang gezette relevante ontwikkelingen ten behoeve van de behandeling van aangiftejaren vanaf 2000.

#### **4.4.1.1 De onderkende frauderisico's**

Op basis van de aan MINAS gerelateerde wet- en regelgeving is een systeem van regulerende heffingen ingevoerd waaromtrent verantwoording plaats vindt op aangifte. Derhalve ligt een belangrijke verantwoordelijkheid bij de aangifteplichtige. Immers, op basis van de door de aangifteplichtige verstrekte gegevens wordt de omvang van de heffing vastgesteld. Indien een aangifteplichtige misbruik wenst te maken van de aan MINAS gerelateerde wet- en regelgeving zal zijn achterliggende doelstelling zijn gericht op het betalen van geen of minder heffingen dan de werkelijkheid zou vereisen. Deze doelstelling kan de aangifteplichtige op de navolgende wijzen bereiken:

- De aangifteplichtige doet geen aangifte dan wel doet ten onrechte een beroep op de vrijstelling; met andere woorden, ten onrechte wordt geen aangifte gedaan.
- De door de aangifteplichtige op de aangifte vermelde gegevens zijn niet juist en/of niet volledig ingevuld, een en ander leidend tot een lagere heffing.

#### **4.4.1.2 De controlemaatregelen**

In algemene zin kunnen enerzijds administratieve controles met een formeel karakter en anderzijds het onderkennen, analyseren en verklaren van aanwezige afwijkingen van normale

en reguliere patronen, beide aangevuld met waarnemingen ter plaatse, aangemerkt worden als de belangrijkste controletechnieken die de waarborgen bieden dat overtredingen van de inzake MINAS geldende wet- en regelgeving kunnen worden gesignaleerd. Een controletechniek kan in deze omschreven worden als het geheel der verrichtingen die nodig zijn om het beoogde doel te bereiken.

#### **4.4.2 Het oordeel**

Het integraal inzetten van alle hierboven benoemde controlemaatregelen leidt tot een optimaal werkend systeem van handhaving van de MINAS-regelgeving. Het op een dergelijke wijze inzetten van de controlemaatregelen kan echter noch als effectief noch als efficiënt worden beschouwd. Zo zou jaarlijkse fysieke controle van iedere aangifteplichtige het doel voorbijstreven en gepaard gaan met onaanvaardbaar hoge kosten. Bovendien dient opgemerkt te worden dat ook in een dergelijke situatie misbruik zich kan voordoen zonder dat dit gedetecteerd wordt; immers, misbruik is nimmer ten volle uit te sluiten. Tot slot dient in ogenschouw te worden genomen dat een handhavingsraamwerk dat gericht is op het signaleren van misbruik betrekking heeft op non-confirmisten, zijnde over het algemeen een beperkte minderheid van de totale populatie. Het is derhalve zaak gecalculeerde keuzes te maken. De benoemde controlemaatregelen maken dit mogelijk zodat een effectief en efficiënt handhavingsraamwerk gerealiseerd kan worden. Als voorwaarde hiertoe dient een evenwichtige inzet van controlemaatregelen nagestreefd te worden.

Ten aanzien van de verrichte werkzaamheden door de handhavende instanties, meer in het bijzonder het Bureau Heffingen en de AID alsmede de accountant, in de jaren 2000 en 2001 kan opgemerkt worden dat deze zich in een opstartfase bevonden met alle bijbehorende gevolgen van dien, onder meer bestaande uit het ontbreken van handhavingservaring met het MINAS. Daarnaast in beschouwing nemend dat handhaving een evoluerend proces is, kan geconstateerd worden dat het handhavingsraamwerk in het kader van het signaleren van misbruik over die jaren dan ook onvolkomenheden vertoont. Zo kunnen als voorbeelden worden genoemd enerzijds het op basis van vrijwilligheid bij de aangifte voegen van een rapport van bevindingen door een accountant en anderzijds de nagenoeg geheel afwezige fysieke controles op basis van een aselechte keuze (dit o.m. in verband met het uitbreken van MKZ in 2001).

Echter, op basis van zowel de systematiek van de handhaving als de in gang gezette en aangekondigde ontwikkelingen, zal (op korte termijn) een handhavingsraamwerk gerealiseerd kunnen worden dat op effectieve en efficiënte wijze overtredingen van de inzake MINAS geldende wet- en

regelgeving kan signaleren. Voorwaarde hiervoor is dat de ontwikkelingen nader worden gemonitord, de controlemaatregelen in voorkomende gevallen worden verfijnd en op korte termijn worden geïmplementeerd. Om de gevonden frauderisico's voldoende af te kunnen dekken worden de volgende aanbevelingen gedaan:

- Zoveel als mogelijk aansluiting te zoeken bij gegevens die aanwezig zijn binnen externe registers, onder meer bij de Belastingdienst, het Kadaster, de Kamers van Koophandel, de Identificatie- en Registratiegegevens, de Grondkamer, de Basisregistratie Percelen en de registers die bij LASER aanwezig zijn.
- Bij de behandeling van de aangiften ook aandacht te besteden aan voor de aangifteplichtige nadelige verschillen, dit niet in de laatste plaats met het oog op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zorgvuldigheid), maar ook omdat het kan duiden op fraudemogelijkheden.
- Aandacht te blijven besteden aan de verdere ontwikkeling van normatieve gegevens, waarbij de basis kan worden gevormd door de toenemende omvang van ervaringscijfers en het voortschrijdend inzicht in hetgeen normale en reguliere patronen zijn.
- Het rapport van bevindingen van de accountant integraal te betrekken bij de behandeling van de aangiften.
- Het rapport van bevindingen van een accountant onderwerp te laten zijn van deelwaarnemingen, uitgevoerd door de AID, voor toepassen tuchtrecht, daar waar protocol niet wordt nageleefd.
- Op meer gestructureerde basis gebruik te maken van renseignementen. Met renseignementen wordt o.m. bedoeld dat gegevens uit bronnen buiten het bedrijf worden gebruikt bij de afhandeling van de aangifte van het bedrijf (bijv. bij een gelieerd bedrijf worden onregelmatigheden geconstateerd die mogelijk ook consequenties hebben voor een ander bedrijf).
- Dat Bureau Heffingen en de AID zich zelfstandig overtuigen, al dan niet op basis van een deelwaarneming, van de betrouwbaarheid van de door de erkende monsternemers, de diervoederleveranciers en de geaccrediteerde laboratoria aangeleverde gegevens.
- Nader onderzoek te verrichten naar de mogelijkheid ex-ante waarnemingen ter plaatse op adequate wijze te kunnen inzetten.
- Voldoende aandacht te besteden aan de controledichtheid van aselecte ex-post waarnemingen ter plaatse en de toepassing van de gerichte waarnemingen ter plaatse te (blijven) stimuleren.
- Tot slot dient te worden vermeld dat de vanaf het aangiftejaar 2000 verplichte accountantswerkzaamheden een zeer belangrijke rol bij de handhaving vormen. Deze wijziging van de regelgeving heeft in deze een bijzondere toegevoegde waarde.

## **5 De mate waarin de wet wordt overtreeden**

### **5.1 Inleiding**

Zoals in hoofdstuk 1 is aangegeven is een monitoronderzoek uitgevoerd om inzicht te krijgen in de mate van naleving van MINAS regelgeving. Daarvoor dienden tenminste 250 personen uit de doelgroep van MINAS te worden ondervraagd. Door Bureau Heffingen zijn ten behoeve van het trekken van een steekproef 66.046 mestnummers aangeleverd waarvan 1268 van intermediaire ondernemingen.<sup>39</sup>

Uiteindelijk zijn goed verspreid over het land ruim 270 interviews uitgevoerd. Slechts eenderde van het aangeleverde bruto steekproefbestand bleek hiervoor te zijn aangesproken. In totaal 55% van de 500 benaderde agrarische bedrijven werkte mee aan een interview. De bereidwilligheid om aan het onderzoek deel te nemen bleek daarmee dus behoorlijk groot. Bij de voorbereiding van het onderzoek in de Klankbordgroep was naar voren gekomen dat de meeste belangstelling uitging naar de beleving en naleving van MINAS onder agrarische ondernemers die een verfijnde aangifte moeten doen. Bij het trekken van de steekproef zijn bedrijven die een dergelijke aangifte doen daarom relatief oververtegenwoordigd.

Tabel Samenstelling van steekproef en populatie naar type bedrijf

<b>Type bedrijf</b>	<b>Steekproef</b>	<b>Steekproef</b>	<b>Populatie</b>
	Aantal	%	%
Akkerbouwbedrijf/tuinbouwbedrijf	31	11,5	28
Gemengd bedrijf extensief	21	8	12
Gemengd bedrijf intensief	32	12	10
Melkveehouderij extensief	59	22	21
Melkveehouderij intensief	36	13	11
Pluimveehouderij	11	4	3
Varkensbedrijf	22	8	11
Intermediair	39	14	2
Overige bedrijfstypen	19	7	2

Melkveehouders vormen de meerderheid in de steekproef. Ten opzichte van de populatie zijn akkerbouw en tuinbouwbedrijven ondervertegenwoordigd en intermediaire ondernemingen

<sup>39</sup> Het verschil met de 83000 mestnummers wordt verklaard doordat van een aantal bedrijven geen correcte telefoonnummers bekend zijn bij Bureau Heffingen.

oververtegenwoordigd in de steekproef<sup>40</sup>. Van de 270 respondenten deden er 41 (15%) een forfaitaire aangifte en 195 (72%) een verfijnde aangifte; 35 ondernemers (15% behoren tot de categorie intermediaire bedrijven.

## 5.2 Welke regels?

De MINAS-regelgeving en het stelsel van mestafzetovereenkomsten kennen een groot aantal regels. Er is voor gekozen het onderzoek naar naleving en beleving te beperken tot enkele 'hoofdzonden' van de regelgeving. Daarmee wordt bedoeld de toonaangevende zonde, die overtredingen in een wet die men (de handhavingsinstantie) het belangrijkste vindt, ofwel omdat ze ernstige gevolgen hebben, ofwel omdat ze door veel mensen 'begaan' worden. Het moet de toonaangevende zonde zijn die bij grootschalige overtreding het beleidsdoel van de wet kan ondermijnen. Wanneer overtredingspercentages bekend worden moet het een beeld kunnen geven van de mate van naleving van de te onderzoeken wet in het algemeen, het moet dus een representatieve overtreding zijn, oftewel een hoofdzonde.

Voor de MINAS-regelgeving zijn de volgende hoofdzonden bepaald:

1. Na afloop van een jaar een onjuiste aangifte doen over de aan- en/of afgevoerde mineralen op het bedrijf/de onderneming.
2. Gedurende het jaar een onjuiste boekhouding voeren over de aan- en/of afgevoerde mineralen op het bedrijf/de onderneming.
3. Met opzet de MINAS-regelgeving overtreden.
4. Frauderen met de afleveringsbewijzen dierlijke meststoffen.
5. Frauderen met de mestmonsters.
6. Het aantal dieren op het bedrijf onjuist aangeven.
7. Het betrekken van diervoer van niet-erkende diervoederleveranciers.
8. De hoeveelheid aan- en/of afgevoerde kunstmest onjuist aangeven.
9. De tot het bedrijf behorende oppervlakte landbouwgrond onjuist aangeven.

De eerste hoofdzonde is de belangrijkste. Deze is eveneens bevraagd in de T11-analyse (nalevingsmotieven).

---

<sup>40</sup> In de rapportage is desalniettemin afgezien van weging omdat het hier om een relatief kleine steekproef gaat met een relatief groot aantal subgroepen. Weging zou de schijn wekken van een grotere betrouwbaarheid en representativiteit van de resultaten, terwijl we in werkelijkheid niet weten hoe representatief we op subgroepniveau hebben gemeten. We mogen er nu echter wel van uitgaan dat de huidige resultaten op groepsniveau en subgroepniveau een goede indicatie bieden van wat er in de totale sector en in de subsectoren leeft en speelt.





Tabel Overtredingen op de MINAS regelgeving via de randomized response methode en in vergelijking met expertschattingen

Overtreding	% ja doelgroep	% ja experts
Onjuiste boekhouding over aan- en/of afgevoerde mineralen	5	19
Onjuiste aangifte van aan- en/of afgevoerde mineralen	5	21
Met opzet overtreden van MINAS-regelgeving	9	23
Fraude met afleveringsbewijzen dierlijke meststoffen voor meer dan 5000 gulden	2	6
Fraude met afleveringsbewijzen dierlijke meststoffen voor meer dan 25.000 gulden <sup>41</sup>	0	2
Fraude met mestmonsters voor meer dan 5000 gulden	0	6
Fraude met mestmonsters voor meer dan 25.000 gulden <sup>42</sup>	0	2
Onjuiste aangifte van de in gebruik zijnde hoeveelheid landbouwgrond	0	11
Onjuiste aangifte van hoeveelheid aan- en/of afgevoerde kunstmest	0	9
Onjuiste aangifte van het aantal dieren op het bedrijf.	0	9
Diervoer betrekken van een niet-erkende diervoederleverancier	0	5

Uit de analyse van de met de randomized response methode verkregen antwoorden blijkt, dat 5% van de ondernemers in 2000 en/of 2001 een onjuiste boekhouding hebben gevoerd over de aan- en/of afgevoerde mineralen op het bedrijf of de onderneming. Ook 5% heeft in 2000 en/of 2001 een onjuiste aangifte gedaan van de aan- en/of afgevoerde mineralen op het bedrijf of de onderneming. Het hoogste overtredingspercentage is gevonden voor het met opzet overtreden van de MINAS-regelgeving; 9% van de ondernemers heeft dit in 2000 en/of 2001 wel eens met opzet gedaan. Voor meer dan 5.000 gulden frauderen met de afleveringsbewijzen dierlijke meststoffen zou door 2% van de ondernemers zijn gepleegd. De overige overtredingen worden zo zelden gerapporteerd dat hiervoor de overtredingspercentages op 0% uitkwamen.

De gevonden overtredingspercentages wijzen erop dat het met opzet overtreden van de MINAS-regelgeving door de agrarische ondernemers als overkoepelende zonde wordt gezien. De overige overtredingen maken dus onderdeel uit van deze hoofdzonde. De methode van de randomized response maakt het helaas niet mogelijk om te bepalen welke overtredingen samengaan of welke overtredingen onafhankelijk van andere overtredingen worden

<sup>41</sup> Voor intermediaire ondernemers is een bedrag van 50.000 gulden gehanteerd.

<sup>42</sup> Idem.

gegaan. Voor de interpretatie van de onderlinge relaties is dus kennis van de praktische bedrijfsvoering noodzakelijk.

Enkele vertegenwoordigers van belangenorganisaties voor agrarische ondernemers en beleidsambtenaren van LNV hebben we gevraagd een zelfde schatting van overtredingen door de doelgroep te maken. De hieruit voortkomende percentages liggen aanzienlijk hoger!

### 5.3.2 AID selecte controleresultaten

De AID heeft in de jaren 2000 en 2001 op basis van analyse en selectie door ofwel Bureau Heffingen ofwel de eigen analysemethodieken circa 2500 respectievelijk 3000 controles verricht. Hieruit kwamen de volgende overtredingspercentages naar voren.

Tabel : overtredingspercentages AID in de jaren 2000 en 2001

Handhavingsaspect	Percentage Overtredingen 2000	Percentage Overtredingen 2001
<b>MINAS-aangiften</b>	<b>26</b>	<b>25</b>
Intermediairs	28	12
Beperkt vrijgestelden	24	14
Forfaitair	49	26
Verfijnd	25	27
<b>Adm. Verplichtingen</b>	<b>14 (6% p.v.)</b>	<b>8</b>
Intermediairs	11	Onbekend
Agrarische bedrijven	15	Onbekend

### 5.3.3 Trapschatting over het nalevingsgedrag

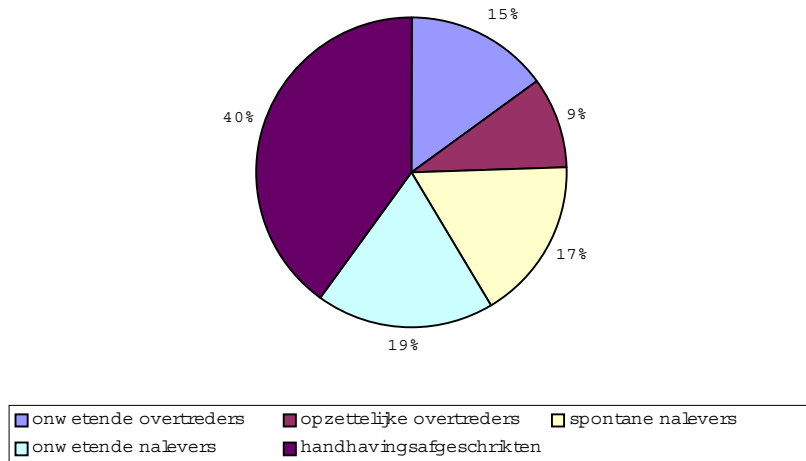
Naast de vragen over het eigen nalevingsgedrag, hebben we ook onderzocht welk "beeld" bij de ondernemers bestaat over de naleving in de sector. Daartoe is de ondernemers gevraagd in te schatten welk percentage bedrijven de regels met opzet of per ongeluk overtreedt. In figuur 4.1 tot en met figuur 4.4 worden de resultaten grafisch weergegeven.

Men schat in dat 15% van de bedrijven de regels onopzettelijk overtreedt omdat men de regels niet kent. Bij dit percentage kan de kanttekening worden gemaakt dat zowel uit de expertsessies als uit de opmerkingen bij de enquête duidelijk is geworden dat de MINAS-regelgeving als buitengewoon ingewikkeld wordt ervaren. Onopzettelijke overtredingen zouden wel eens veel vaker kunnen voorkomen, zo wordt gesuggereerd door een van de deelnemers aan een expertsessie: "De ondernemers doen hun best met de aangifte. Bijna geen enkele ondernemer zal bewust proberen een valse aangifte te doen. Maar het systeem is zo ingewikkeld dat de ondernemers hierdoor per ongeluk fouten maken." Een accountant merkt op dat voorafgaand aan de verzending van de aangifte, 40% van de administratieve onzorgvuldigheden er door de bedrijfsadviseur die de aangifte behandelt wordt uitgefilterd.

In totaal 19% zou de regels niet kennen, maar wel naleven. 9% zou de regels opzettelijk overtreden - dus wel kennen. Ook is nagegaan wat de invloed is van de handhavingsinspanningen van

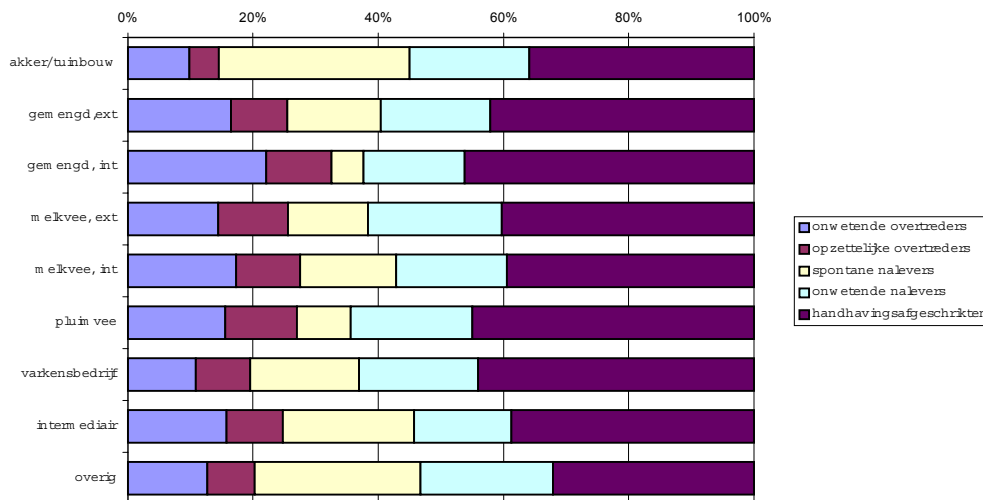
de overheid. In de eerste plaats is daarbij berekend welk percentage ondernemers de regels opzettelijk noch onopzettelijk overtreedt - dus naleeft. Zo'n 40% van de ondernemers zou zich door de handhaving van de overheid laten "afschrikken". 17% van de ondernemers valt in de categorie "spontane nalevers" en zou zich ook zonder controle van de overheid aan de regels houden.

**Figuur** Fout! Geen tekst met opgegeven opmaakprofiel in document..1 Gemiddeld totale groep



Vervolgens is onderzocht welke achtergrondkenmerken van invloed zijn op de antwoorden op bovenstaande vragen. De antwoorden van de ondernemers die een verfijnde aangifte hebben gedaan, stemmen het meest overeen met de bovengenoemde antwoorden. Deze ondernemers maken immers het grootste deel van de steekproef uit. Ondernemers met een forfaitaire aangifte schatten het percentage "opzettelijke overtreders" wat hoger in dan anderen, en het percentage ondernemers dat afgeschrikt wordt door de handhaving wat lager. Voor de intermediairs is dit precies andersom. Overigens bleek dat diegenen die in het afgelopen jaar gecontroleerd waren het aantal opzettelijke overtreders lager inschatten dan degenen die niet zijn gecontroleerd. Dit zegt iets over handhavingseffectiviteit (zie hoofdstuk 6). In onderstaande figuur wordt samengevat hoe de schatting door de verschillende bedrijfstypen werd gemaakt.

Figuur 3 Trapschattingen uitgesplitst naar type bedrijf



### 5.3.4 Afwijkingpercentages accountant en Bureau Heffingen

#### Accountant

In ongeveer 40% van de gevallen worden door de accountant afwijkingen geconstateerd. Veelal kan dan worden volstaan met een correctie. In slechts 5% van de gevallen leidt het daadwerkelijk tot een bevinding<sup>43</sup>. De meeste bevindingen hebben betrekking op:

- foutieve grondkaarten
- veesaldoregistraties die niet aansluiten bij de financiële administratie
- het niet voldoen aan de wettelijke benodigde registraties in het geval van het houden van hobbydieren
- het niet goed vast kunnen stellen van het feitelijk gebruik van de grond.

#### Bureau Heffingen

Bureau Heffingen heeft in een voorlopig onderzoek geconstateerd dat 14% van de verfijnde bedrijven die een Rapport van Bevindingen hadden moeten meesturen niet aan deze verplichting hebben voldaan. Van de aangiften waarbij wel de Rapporten zijn ontvangen bleek Bureau Heffingen 16% van de aangiften te moeten corrigeren hetgeen leidde tot een naheffingsaanslag.

<sup>43</sup> Geconstateerd werd dat er geen eenduidige toepassing van het protocol is; sommige accountants werken met een soort '0-tolerantie', dwz dat elke afwijking, hoe klein ook, die zij constateren - en waarvoor geen verklaring gevonden kan worden - wordt opgenomen in het rapport van bevindingen. Andere accountants hanteren wel marges.

Bureau Heffingen controleert ontvangen aangiftes. Bij afwijkingen ten opzichte van bij Bureau Heffingen geregistreerde gegevens wordt een naheffingsaanslag verzonden. Een naheffingsaanslag duidt op een 'overtreding' althans op een niet correcte aangifte.

Tabel Opgelegde heffingen op bedrijven met naheffingsaanslagen, 1998

Type aangifte	Aantal ontvangen en behandeld 1998	Naheffings-aanslagen <sup>1)</sup> 1998	% 1998	Aantal ontvangen en behandeld 1999	Naheffings-aanslagen <sup>1)</sup> 1999	% 1999
Verfijnd fosfaatheffing	29640	1755	6	20280	615	3
Forfaitair fosfaatheffing	7300	446	6	4620	87	2
Intermediair fosfaatheffing	1209	311	3	308	181	59
Totaal	40147	1513	4%	27207	883	3%

Bron: CBS-bewerking van gegevens van Bureau Heffingen, dd. 7 maart 2002.

<sup>1)</sup> Exclusief boete

## 5.4 Conclusie

Op basis van verschillende bronnen zijn verschillende overtredingspercentages gevonden:

- voor het doen van een onjuiste aangifte: 5 - 21%
- voor het voeren van een onjuiste boekhouding en het niet voldoen aan andere administratieve verplichtingen: 5 - 9%
- voor het opzettelijk overtreden van MINAS-regelgeving: 9%
- voor het overtreden in het algemeen van de MINAS-regelgeving: 24-31%

Tabel: vergelijking uitkomsten verschillende overtredingspercentages

Overtreding	Doelgroep	Expert-schatting	Bureau Heffingen	Selectie controle AID	Trapschattingsurvey	Trapschattings experts

Onjuiste aangifte	5	21	3-4%	25	-	-
Onjuiste boekhouding/ adm. verpl.	0-5	2-9		8-14 <sup>44</sup>	-	-
Opzettelijk overtredingen MINAS-regelgeving	9	23		-	9	8
Overtredingen in het algemeen	-	-		-	24	31

De cijfers uit dit hoofdstuk zijn een poging om de werkelijkheid weer te geven en te analyseren. Met name daar waar ze geanalyseerd zijn en vervat in controle- en sanctiekansen dient men echter te beseffen dat het een technocratische manier is om de werkelijkheid te beschrijven. Men dient daarom met enige terughoudendheid met de absolute waarde van de cijfers om te gaan. De toegevoegde waarde ligt vooral er in de mogelijkheid om over een bepaalde periode een zelfde soort analyse uit te voeren en om dan te bezien welke verschuivingen zijn opgetreden. Tevens dient men te realiseren dat in deze cijfers meer en minder ernstige overtredingen zijn samengevat.

---

<sup>44</sup> Het overtredingspercentage met betrekking tot de administratieve verplichtingen ligt landelijk op 16%.



## 6 Motieven om af te wijken van de norm

### 6.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is beschreven hoe het met de naleving van de MINAS-regelgeving staat. In dit hoofdstuk wordt een verklaring gezocht voor het gevonden nalevingsniveau. In het veldonderzoek is onderzocht welke nalevings- en overtredingsmotieven een rol kunnen spelen. Daarbij is gebruik gemaakt van de Tafel van Elf. De Tafel van Elf is opgebouwd uit elf dimensies die met elkaar bepalend zijn voor de mate van naleving van regels<sup>45</sup>. Samengevat zijn de dimensies van de Tafel van Elf:

Tabel De Tafel van Elf

<b>Dimensies voor spontane naleving</b>	1. Kennis van regels <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bekendheid met regels</li> <li>▪ Duidelijkheid van regels</li> </ul>
	2. Kosten en baten van naleving en overtreding (materieel en immaterieel)
	3. Mate van acceptatie van de regels door de doelgroep
	4. Gezagsgetrouwheid van de doelgroep
	5. Informele controle (sociale omgeving, collega's, concurrenten) <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Informele pakkans</li> <li>▪ Informele sanctie</li> </ul>
<b>Controle-dimensies</b>	6. Informele meldingskans (kans op melding van overtreding zonder overheidscontrole) <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Informele pakkans</li> <li>▪ Meldingsbereidheid</li> </ul>
	7. Controlekans (kans op controle na een overtreding)
	8. Detectiekans (kans op constatering van overtreding bij controle)
	9. Selectiviteit (verhoogde kans op controle bij overtreding door selectieve handhaving)
<b>Sanctie-dimensies</b>	10. Sanctiekans (kans op sanctie in geval van geconstateerde overtreding)
	11. Sanctie-ernst <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Formele sanctie-hoogte</li> <li>▪ Immateriële kosten</li> </ul>

Deze dimensies zijn door vraagstellingen geoperationaliseerd. Zo kon elke respondent aangeven in welke mate een dimensie

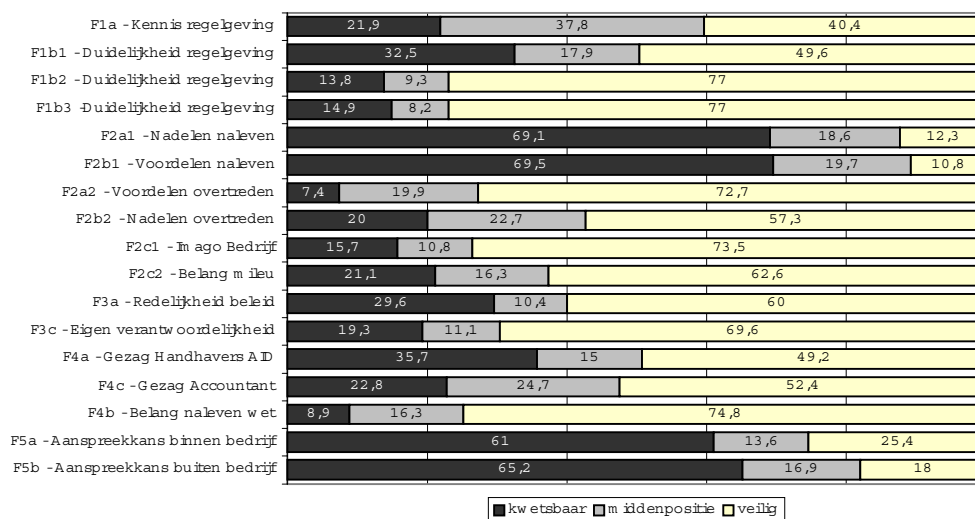
<sup>45</sup> Zie voor een uitgebreide toelichting "De Tafel van Elf: een conceptueel kader en een instrument bij rechtshandavingsvraagstukken, Beleidsanalyse 1996 nr. 2".

belangrijk is voor nalevings- of overtredingsgedrag. Alle vragen zijn gesteld rondom het doen van een juiste aangifte. In dit hoofdstuk worden de onderzoeksresultaten ten aanzien van de Tafel van 11 weergegeven. Naast de resultaten voor de totale groep, is onderscheid gemaakt naar de grootte van het bedrijf in hectares, het aantal medewerkers, het type bedrijf, en het type aangifte (forfaitair, verfijnd, intermediair). Deze factoren bleken over het algemeen geen groot verschil uit te maken. Waar dat wel zo was, is dit aangegeven.

## 6.2 Dimensies voor spontane naleving

In hoeverre zijn agrarisch ondernemers uit zichzelf bereid om een juiste en volledige aangifte te doen voor MINAS, zonder dat hieraan overheidsdwang te pas komt? Hiertoe is onderzocht in hoeverre de ondernemers bekend zijn met de regels, hoe zij de kosten en baten van naleving inschatten, in hoeverre zij de regels accepteren, in hoeverre ze gezagsgetrouw zijn, en hoe zij de kans inschatten dat zij door derden worden aangesproken op overtredingsgedrag.

Figuur 1 Antwoordpercentages in 3 categorieën; de Nalevingsdimensie



### 6.2.1 Kennis en duidelijkheid van de regels

Een voorwaarde voor de naleving van regels is dat die regels voor de doelgroep bekend en begrijpelijk zijn. De ondernemers schatten hun kennis van de regels als neutraal tot veel in. De ondernemers die een forfaitaire aangifte doen, geven gemiddeld aan de regels iets minder goed te kennen dan de ondernemers die een verfijnde aangifte doen. Deze laatste groep moet echter ook beter op de hoogte zijn van de details dan de eerste groep.

Qua duidelijkheid blijkt dat 33% de regels met betrekking tot het doen van de aangifte over aan- en/of afgevoerde mineralen op het bedrijf niet duidelijk vindt. Wel duidelijk is voor welke categorieën bedrijven en welke aan- en afvoerposten de regels gelden. Dit beeld werd bevestigd in de open antwoorden bij de enquête en de expertsessie met vertegenwoordigers van de doelgroep. Zo merkte een respondent op:

''De wetgeving is te ingewikkeld, daarom overtreed ik soms de wet. Die overtredingen gebeuren niet willens en wetens, maar de wet is te moeilijk. De wetten veranderen te snel, te vaak, te veel. Ik kan het niet meer bijhouden.''

Het belang van goede informatievoorziening is dus groot. Hoe komen ondernemers aan informatie over de regelgeving? We hebben verschillende informatiebronnen onderscheiden en geven ze in onderstaande tabel in volgorde van belangrijkheid weer.

Tabel Belang van de verschillende informatiebronnen over MINAS

	Gemiddeld belang	% (zeer) belangrijk
Vakbladen en agrarische nieuwsbladen	3,86	80
Accountant	3,77	68,5
Voerleveranciers	3,54	61
Beroepsorganisaties	3,53	65
Bureau Heffingen	3,27	53
Collega's extern	3,19	49
Collega's intern	3,17	47
Collega's intermediaire ondernemingen	3,15	49
Mestloket	2,95	41
Speciale internetsites	2,45	21,5

Vakbladen en agrarische nieuwsbladen zijn de belangrijkste informatiebron over MINAS (bijvoorbeeld Boerderij, Oogst, Agrarisch Dagblad, etc.) Ook de accountant is een belangrijke informatiebron. Bijna driekwart van de respondenten krijgt wel eens hulp of advies van buiten het bedrijf als het gaat om naleving van de mestregelgeving. Daarbij maakt het type bedrijf verschil uit: de intensieve gemengde bedrijven en de intensieve melkveebedrijven vragen vrijwel allemaal advies van buiten; de extensieve gemengde bedrijven, extensieve melkveehouderijen en intermediaire ondernemers in ongeveer 2/3 van de gevallen, en van de akkerbouw- of tuinbouwbedrijven, pluimveehouderijen en varkenshouderijen vraagt ongeveer de helft advies van buiten.

Voerleveranciers en beroepsorganisaties zijn ook belangrijke bronnen. Opvallend is dat Bureau Heffingen pas de vijfde plaats in de rangorde inneemt, en het Mestloket zelfs als de op een na minst belangrijke informatiebron wordt beschouwd. Het Mestloket is speciaal voor voorlichting ingericht. Een eerste mogelijke verklaring blijkt uit de open antwoorden bij

de enquête: veelvuldig worden opmerkingen gemaakt over de slechte telefonische bereikbaarheid van Bureau Heffingen en het Mestloket.

Voorts blijkt uit het onderzoek dat ook de kwaliteit van de informatie een verklaring kan bieden. De schriftelijke informatie, in de vorm van brochures, die het Bureau Heffingen over de MINAS-regelgeving verstrekt, wordt door ongeveer de helft van de respondenten duidelijk gevonden. Een kwart vindt de informatie onduidelijk, de rest is neutraal. De informatie van het Mestloket vindt slechts een derde van de respondenten duidelijk. Ook een derde vindt deze informatie onduidelijk. Tijdens de expertsessie met handhavers is opgemerkt dat de algemene informatie van Bureau Heffingen en het Mestloket mogelijk onvoldoende aansluit op de behoefte aan maatwerk.

Ondernemers zelf kunnen meer of minder actief zijn bij het vergaren van informatie over de MINAS-regelgeving. Ongeveer 40% van de respondenten typeert zichzelf als (zeer) actief, maar een evengroot percentage vindt zichzelf juist (helemaal) niet actief. Als we kijken naar de verschillende typen bedrijven, valt op dat de ondernemers die behoren tot intermediairs en gemengde intensieve bedrijven over het algemeen actiever zijn dan overige ondernemers. Ondernemers van akkerbouw- of tuinbouwbedrijven zijn het minst actief bij het vergaren van informatie. Dit ligt wel voor de hand, omdat de MINAS-regelgeving in de bedrijfsvoering van akkerbouwers en tuinbouwers geen grote rol speelt: zij hebben niet te maken met het heffingensysteem en hoeven alleen een administratie van de aanvoer bij te houden.

### **6.2.2 Kosten-baten**

Uit het onderzoek blijkt dat ondernemers het nadelig vinden om de regels na te leven. Daarbij maakt het weinig verschil welk type aangifte men doet. Eerder zagen we al dat het doen van aangifte en het bijhouden van de administratie door ondernemers als zeer belastend wordt ervaren. Toch zien ondernemers ook de nadelen van overtreding van de regelgeving. Hier zullen de nadelen van sancties een rol spelen. In termen van tijd, geld en moeite hebben zowel naleven als overtreden meer nadelen dan voordelen. Naleving van de regels wordt wel om meer immateriële redenen wenselijk geacht. Het doen van een juiste aangifte acht men van belang voor het imago van het eigen bedrijf, en ook het milieubelang telt voor een groot deel van de ondernemers. Opvallend is dat deze zaken vooral voor intermediaire ondernemers van belang zijn.

### **6.2.3 Acceptatie/draagvlak**

Een redelijk grote groep vindt het beleid dat gericht is op evenwichtsbemesting redelijk: die groep voelt zich zelf

verantwoordelijk voor het realiseren van evenwicht in de mesthuishouding in Nederland. Uit de antwoorden op de belevingsvragen en de open antwoorden bij de enquête maar ook tijdens de expertsessie, is gebleken dat veel ondernemers wel de doelstelling van het mestbeleid onderschrijven, maar niet de praktische uitwerking die deze doelstelling krijgt in MINAS (het systeem van administratie, mineralenmanagement, monsternamen, etcetera).

#### **6.2.4 Gezagsgetrouwheid**

De agrarisch ondernemers zijn blijkens het onderzoek in hoge mate gezagsgetrouw in de zin dat ze het belangrijk vinden om te doen wat in de wet staat. Meer dan het gezag van de handhavers van de AID, speelt het gezag van de eigen accountant en de wet en regels in het algemeen een rol (normgetrouwheid).

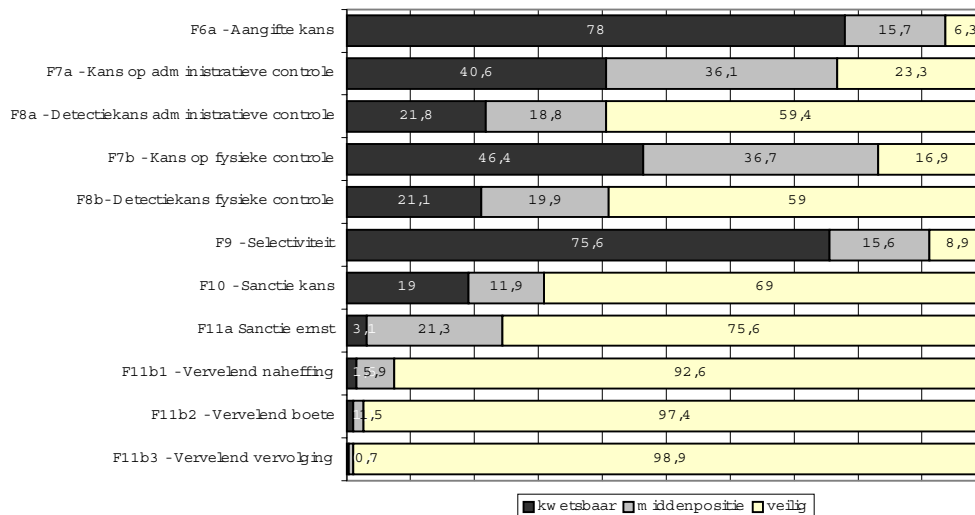
#### **6.2.5 Sociale controle**

De kans op informele controle, door mensen binnen het bedrijf of door collega's of afnemers, wordt door de ondernemers over het algemeen niet hoog ingeschat. Respectievelijk 60 en 65% acht de kans (zeer) klein dat medewerkers of collega's hen erop zouden aanspreken als ze een onjuiste aangifte zouden doen. Bij intermediaire ondernemers ligt dit percentage gemiddeld wat hoger. Ook respondenten met bedrijven met meer dan twee medewerkers schatten de kans dat iemand binnen hun bedrijf hen zou aanspreken op een overtreding wat hoger in dan respondenten van kleinere bedrijven. Dit heeft waarschijnlijk te maken met het feit dat overtredingen niet zichtbaar zijn voor de buitenwereld. Het is dan ook niet direct een punt dat makkelijk te verbeteren of te stimuleren is.

### **6.3 Controle- en sanctiedimensies**

Hoe schatten ondernemers de kans in dat ze gecontroleerd worden door de overheid in het kader van MINAS, en welk effect heeft deze inschatting op hun nalevingsgedrag? In welke mate gaat er een dreigende werking uit van de straffen die staan op het doen van een onjuiste aangifte van mineralen? Vormt de kans op straf een zwaarwegende reden om de regels te volgen, of beschouwen de "calculerende ondernemers" een straf als een bedrijfsrisico?

**Figuur 2** Antwoordpercentages in 3 categorieën; de controle- en sanctiedimensies



\* Schaal 1 t/m 5, omgescoord naar 1, 2 = kwetsbaar; 3 = midden; 4, 5 = veilig

### 6.3.1 Informele meldingskans

Ondernemers schatten de kans dat collega's hen zouden aangeven bij de AID als zeer laag in. Slechts 6% acht deze kans (zeer) groot. Dit houdt verband met de hiervoor genoemde slechte zichtbaarheid van overtredingsgedrag. Ook hiervoor geldt dus dat op dit punt moeilijk aanbevelingen kunnen worden gedaan.

### 6.3.2 Administratieve controlekans

De kans dat Bureau Heffingen de komende 12 maanden een administratieve controle zal uitvoeren wordt door het merendeel van de ondernemers als klein tot neutraal ingeschat. Een op de vijf boeren acht deze kans echter groot. Gemiddeld schat men de kans op 38%. Dit resultaat is opvallend, omdat Bureau Heffingen alle aangiftes controleert en de controlekans dus 100% is. Mogelijk hebben ondernemers twijfels over de intensiteit van deze controles, hetgeen wellicht is ingegeven door de achterstanden bij Bureau Heffingen. Overigens wordt met ingang van de afhandeling van de aangifte 2000 gepland met een afhandelingstermijn van 1 jaar na verstrijken van de aangiftetermijn (dus steeds 1 september van het volgende jaar). Een aanbeveling is dus: geef meer bekendheid aan de controles door Bureau Heffingen en de (nieuwe) afhandelingstermijn. Daarnaast geldt dat de accountant bij bedrijven met meer dan 2,5 GVE per hectare vanaf aangiftejaar 2000 de aangifte dient te controleren voor deze ingestuurd kan worden naar Bureau Heffingen. In een bij te voegen Rapport van Bevindingen

vermeldt de accountant eventuele afwijkingen die hij constateert. Voor circa 50.000 van de 83.000 bedrijven geldt dus een extra controlekans van 100%. Op basis van een eerste analyse heeft voor het jaar 2000 86% voldaan aan de verplichting om een Rapport van Bevindingen mee te sturen. De overige bedrijven zijn alsnog in de gelegenheid gesteld een Rapport in te zenden. Indien daar geen gehoor aan wordt gegeven volgt een last onder dwangsom.

### **6.3.3 Administratieve detectiekans**

Als er wordt gecontroleerd en de ondernemer zou in overtreding zijn, acht de meerderheid de kans groot dat Bureau Heffingen dit ontdekt. De effectiviteit van de controle door Bureau Heffingen wordt dus als redelijk groot ingeschat. Een op de vijf boeren denkt echter dat de kans klein is dat Bureau Heffingen een overtreding zou ontdekken. Ook hier geldt dus: publiceer wapenfeiten.

Voor wat betreft de rol van de accountant bij de detectiekans lijkt de accountantsverklaring vanaf 2000 nog geen garantie voor een correcte aangifte. Voor de aangiften over 2000 is op basis van een eerste analyse gebleken dat 16% van de ingestuurde verfijnde aangiften met een Rapport van Bevindingen zodanig gecorrigeerd moesten worden dat dit leidde tot een naheffingsaanslag.

### **6.3.4 Fysieke controlekans**

De kans op een fysieke controle door de AID wordt door de ondernemers slechts als iets kleiner ingeschat dan de kans op administratieve controle, namelijk 33%. Dit is opvallend, omdat de AID in feite veel minder vaak controleert dan Bureau Heffingen. Als afsluiting van de enquête is overigens aan de respondenten gevraagd in hoeverre zij daadwerkelijk zijn gecontroleerd en of daarbij een overtreding is geconstateerd. Bij 11% van de respondenten heeft in de afgelopen twaalf maanden een fysieke controle door de AID plaatsgevonden in het kader van de MINAS-regelgeving.

#### Gespiegeld aan de feiten:

De AID heeft in 2000 circa 2300 en in 2001 circa 3000 selecte controles verricht in het kader van MINAS-regelgeving. Dat levert het volgende beeld van controlekansen:

Tabel afgeleide controlekansen op MINAS

<b>Controlejaar</b>	<b>Aantal controles op mestnummerniveau</b>	<b>Controlekans</b>
2000	2306	2,8%
2001	2989	3,6%

Deze controlekansen dienen beschouwd te worden in het licht van de controles op MINAS en de aanverwante administratieve verplichtingen. De kans dat de AID een agrarisch bedrijf fysiek controleert is groter daar zij bij de zelfde bedrijven

ook in het kader van andere regelgeving controles verricht. Dit wordt waarschijnlijk ook weerspiegeld in de uitkomst van de enquête.

### **6.3.5 Fysieke detetiekans**

Wederom acht men de kans groot dat de AID een eventuele overtreding bij controle ontdekt. Toch denkt nog steeds een op de vijf boeren dat ook de AID bij een fysieke controle een eventuele overtreding niet zou ontdekken.

Dit vormt een extra stimulans voor de reeds ingezette handhavingscommunicatie projecten van de AID; nogmaals publiceer wapenfeiten.

### **6.3.6 Selectiviteit**

De meeste ondernemers geloven niet dat de AID en Bureau Heffingen een selectieve controle-strategie hanteren waarbij bepaalde ondernemers vaker worden gecontroleerd; althans, ze geloven niet dat ze zelf tot zo'n groep behoren.

#### Gespiegeld aan de feiten

Merkwaardig genoeg waren de controles van de AID in 2000 en 2001 uitsluitend en alleen gebaseerd op selecties. Bureau Heffingen controleert in principe alle aangiften die binnenkomen, in eerste instantie door middel van een geautomatiseerde 'quick scan'. Indien mogelijk worden aangiften geautomatiseerd afgehandeld, zonodig worden ze 'handmatig' afgehandeld. Bureau Heffingen vergelijkt bij de afhandeling de gegevens uit de aangiften met de 'derde stroom' gegevens uit de registraties mesttransporten, verklaring in- en uitscharing, gegevens voerleveranciers en grond. Zo worden daderprofielen opgesteld en worden koppelingen gelegd met informatie van andere instrumenten zoals bijvoorbeeld de mestafzetcontracten. En vervolgens wordt - indien nodig - de AID verzocht om nadere informatie te verzamelen/ te verifiëren. Daarvoor maken Bureau Heffingen of de AID selecties vanuit de database door middel van datamining-programmatuur. Van elke controle op de MINAS-aangifte stuurt de AID een rapport naar Bureau Heffingen waarmee bij de afhandeling van de aangifte rekening wordt gehouden. Zoals blijkt uit hoofdstuk 5 zijn dit effectieve selecties geweest daar ze een 25% overtreders genereren in vergelijking met het gemiddeld overtredingspercentage van circa 5%.

Ook hier luidt eigenlijk maar één aanbeveling: Geef bekendheid aan de intelligentie van de handhavingsstrategie (zonder de strategie zelf bloot te geven).

### **6.3.7 Sanctiekans**

Als een overtreding wordt ontdekt, hoeft dat nog niet automatisch te betekenen dat men daadwerkelijk wordt gestraft. De meeste ondernemers schatten de kans op een sanctie echter hoog in. Als we kijken naar de langere



termijn, vanaf 1998, heeft 17% van de respondenten sinds die tijd wel eens een waarschuwing, proces verbaal of boete gehad voor een overtreding van de mestregelgeving. Daarbij moet worden aangetekend dat in de beginperiode de bekendheid met de regels lager was, en dus meer overtredingen werden begaan. Het is goed denkbaar dat het sanctiepercentage over 2000 en 2001 veel lager ligt.

#### Gespiegeld aan de feiten

Tussen Bureau Heffingen, AID en OM bestaan afspraken omtrent de aanpak van overtredingen van de Meststoffenwet. In het kader van het MINAS zijn/ worden de volgende handhavingsdocumenten en richtlijnen voor Strafvordering tot stand gebracht:

- Aanmeldings-, Transactie en Vervolgingsrichtlijn MINAS
- Handhavingsdocument Besluit en Regeling Administratieve verplichtingen (in ontwikkeling)
- Richtlijn voor Strafvordering Besluit en Regeling Administratieve verplichtingen (in ontwikkeling)

In de handhavingsdocumenten wordt aangegeven welke overtredingen -onder welke omstandigheden - bestuursrechtelijk dan wel strafrechtelijk worden gehandhaafd. De Algemene Inspectiedienst stuurt de processen-verbaal in naar het arrondissementsparket naar het Openbaar Ministerie. Het OM besluit tot een sepot of een schikking of brengt een dagvaarding uit. Terugkoppeling vanuit het OM vindt - aldus de AID - maar zeer onregelmatig plaats. Op basis van cijfers van het OM over de beslissingen op zaakniveau in 2000/2001 kunnen we de volgende sanctiekansen herleiden.

Afhandeling door	Sanctiekans percentages
OM	20%
Rechter	60%
Gemiddeld	55%

Wanneer transactie als een sanctie wordt beschouwd is de kans op een sanctie door het OM 20%. Meer dan de helft van de zaken worden echter voorgelegd aan de rechter waar de volgende afhandeling plaats vindt. Van de zaken die worden voorgelegd aan de rechter wordt circa 60% bestraft met een onvoorwaardelijke straf (boete/taakstraf). Bij toepassing van dit percentage op de gedagvaarde zaken uit 2000/2001 resulteert een gemiddelde sanctiekans door OM of ZM van circa 55%.

Voor wat betreft de aangifte geldt dat bedrijven die geen aangifte doen een ambtshalve naheffingsaanslag ontvangen die gebaseerd is op forfaitair (ongunstig) vastgestelde kengetallen. Deze gaat vergezeld van een boete van 113,-. Over 1998 ontvingen 6000 landbouwbedrijven en 75 intermediairs een ambtshalve naheffingsaanslag. Over 1999 waren dat 3100 landbouwbedrijven en 52 intermediairs. Na

ontvangst van de ambtshalve aanslag sturen de meeste bedrijven alsnog een aangifteformulier in (90% in 1998 en 62% in 1999) voorzien van een bezwaarschrift.

Wanneer Bureau Heffingen afwijkingen in de aangifte of in het voldoen van de heffing constateert volgt een naheffingsaanslag die als sanctiekans kan worden beschouwd. Vanwege de 100% controlekans is ook de sanctiekans in principe 100%. Echter de ondernemer werd door middel van een vooraankondiging naheffingsaanslag voor de jaren 1998 en 1999 nog in de gelegenheid gesteld om aan (een deel van) zijn verplichtingen te voldoen waardoor de naheffingsaanslag nog kon worden bijgesteld. Bij de afhandeling van aangifte 2000 zal dat niet meer mogelijk zijn. Verder wordt bij niet tijdig of volledig betalen een boete opgelegd ter grootte van 1% van de berekende heffing. Ook hier is de sanctiekans 100% daar dit automatische vastgesteld kan worden.

De aanbeveling hier luidt dat - omdat de sanctiekansen an sich zeer effectief zijn - de AID met het OM afspraken zou moeten maken om informatie over de afhandeling van zaken teruggekoppeld te krijgen. Deze informatie vormt dan mede input voor de handhavingscommunicatieprojecten.

### **6.3.8 Sanctie-ernst**

Ook worden de opgelegde straffen als zwaar beschouwd. Slechts een enkeling vindt de straffen licht. Het krijgen van een naheffing, boete of strafrechtelijke sanctie wordt door vrijwel elke ondernemer als vervelend of zelfs zeer vervelend beschouwd. Daarbij geldt dat hoe zwaarder de sanctie, hoe vervelender men dit gemiddeld vindt: strafrechtelijke vervolging is gemiddeld meer vervelend dan een naheffing. Er zijn voor de afhandeling van OM en ZM geen gegevens bekend over de hoogte van de straffen. De boetes van Bureau Heffingen zijn hierboven beschreven.

## **6.4 Conclusie**

De handhaafbaarheid van regelgeving is in het algemeen gebaat bij veel spontane nalevers en zo min mogelijk calculerende burgers. Repressieve handhaving in enge zin is doorgaans kostbaarder dan investeren in bekendheid, duidelijkheid en draagvlak voor regels.

Op grond van de analyse op de nalevingsmotieven kan derhalve gesteld worden dat er op het punt van duidelijkheid van regels nog een hoop winst te behalen valt; de meeste ondernemers geven aan de regels redelijk goed te kennen. Evenwel vindt 33% de regels met betrekking tot de aangifte niet duidelijk. Ook de in hoofdstuk 5 behandelde trapschatting toont dat onduidelijkheid van de regels een belangrijke factor is in het overtredingsgedrag. Diverse informatiebronnen zijn in het onderzoek aangereikt die LNV kan inzetten om de duidelijkheid te bevorderen. De vakpers en

externe adviseurs (accountant, voerleverancier etc) zijn daarin de belangrijkste bronnen.

Het voorgaande punt kan gecombineerd worden met het bevorderen van draagvlak. Ook daarvoor zal LNV zich nog de nodige moeite moeten getroosten om aan de doelgroep duidelijk te maken dat MINAS de beste oplossing is voor het mestprobleem. Want dat er een mestprobleem is en dat dat opgelost moet worden is inmiddels goed geaccepteerd, maar het middel MINAS staat bloot aan kritiek, niet in de laatste plaats vanwege de hoge kosten en lage baten voor de ondernemer.

De effectiviteit van de repressieve handhaving wordt redelijk positief beoordeeld. MINAS moet het daarbij hebben van de controles door Bureau Heffingen en de AID. Hoewel de controlekans door Bureau Heffingen veel te laag wordt ingeschat en men niet gelooft in een selectieve controlestrategie is men onder de indruk van de kwaliteit (detectiekans) van de controles van zowel AID en Bureau Heffingen. Tezamen met de dreigende werking van sancties, vormen de controles daardoor een zwaarwegende reden om de regels na te leven. Resteert hier de aanbeveling om over de handhavingsactiviteiten en de resultaten ervan te communiceren met de doelgroep.

Evaluatie Meststoffenwet 2000-2001, onderdeel uitvoering en handhaving  
-  
concept eindrapportage

## **bijlage A    Opdrachtbrief Ministerie van LNV**

## **bijlage B Samenstelling projectgroep**

Drs. R. M. Vossen (projectleider)  
Ministerie van Justitie, Expertisecentrum Rechtshandhaving

Mevr. Mr A.H. Spriensma-Heringa (projectsecretaris)  
Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, Bureau  
Heffingen

Mevr. Mr H.M. Prinsen  
Ministerie van Justitie, Expertisecentrum Rechtshandhaving

## **bijlage C Samenstelling Klankbordgroep**

Drs. M. Heijmans  
LTO Nederland

Ir. G. van 't. Klooster  
NLTO

Mr. ing. S.H. de Jong  
Ministerie van LNV, Algemene Inspectiedienst

Mr. J. Elsinghorst  
Ministerie van LNV, Directie Landbouw

Mr. R. Haije  
Ministerie van LNV, Directie Juridische Zaken

## **bijlage D Samenstelling expertsessies**

Expertsessie 1, gehouden 11 maart 2002

- Nederlandse vakbond varkenshouders, W. van Gemert en A. Kon
- Dienst Landbouw Voorlichting, B. Snel
- Nederlandse Akkerbouw Vakbond, T. Tijdens
- IMAG, P. Hoeksema
- NLTO, ir. G. van 't Klooster
- ZLTO, ir I. van Kreij
- VVM, J. Osinga
- Nederlandse vereniging van melkveehouders, H. Zonderland

Expertsessie 2, gehouden 13 maart 2002

- VLB accountants en adviseurs, A. Broeks RA van ABAB accountants en adviseurs
- CUMELA Nederland, M. van den Heuvel
- Ministerie van LNV, Algemene Inspectiedienst, mr. ing. S.H. de Jong
- Ministerie van LNV, Directie Landbouw, mr. J. Elsinghorst
- Ministerie van LNV, Directie Juridische Zaken, mr. R. Haije
- Ministerie van LNV, Bureau Heffingen, ir. D. Oele

Evaluatie Meststoffenwet 2000-2001, onderdeel uitvoering en handhaving  
-  
concept eindrapportage

## **bijlage E    Literatuurlijst**



## **bijlage F    Lijst van gebruikte afkortingen**